



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci

žalobce: **KOMAXO, s. r. o.**
sídlem Jateční 854, 280 02 Kolín
zastoupený advokátem JUDr. et Mgr. Tomášem Sequensem
se sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2019, č. j. 20107/19/5300-21443-712603,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2019, č. j. 20107/19/5300-21443-712603, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. et Mgr. Tomáše Sequense na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2012, č. j. 19354/12-1300-106516 (dále jen „napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 5. 2017, č. j. 290596/17/2111-50523-20436 (dále také „dodatečný platební výměr“), jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 286 491 Kč za zdaňovací období březen 2016.

2. Podle orgánů finanční správy žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet DPH, který uplatňoval na základě předložených daňových dokladů, jež mu měla vystavit společnost FORSLATI s. r. o. (dále jen „FORSLATI“) za dodávky energetické biomasy ve formě fytopelet typu O1 (dále souhrnně jen „biomasa“, nebo též „pelety“). Žalovaný ani správce daně nezpochybněovali, že mezi žalobcem a jím deklarovaným dodavatelem FORSLATI skutečně probíhala obchodní spolupráce, prokazatelně se tak ovšem dělo jen do konce roku 2015, nicméně předmětem šetření byly daňové doklady vztahující se ke zdaňovacímu období březen 2016, kdy již byla obchodní spolupráce mezi jmenovanými subjekty ukončena. Tuto skutečnost orgány finanční správy dovodily především na základě zjištění, že žalobce měl s FORSLATI kupní smlouvu o koupi biomasy ze dne 3. 4. 2015 (dále jen „kupní smlouva ze dne 3. 4. 2015“) uzavřenou na dodávky biomasy uzavřenou pouze do konce roku 2015, přičemž žalobcův zaměstnanec M. S. ve své svědecké výpovědi potvrdil, že po ukončení platnosti této smlouvy již spolupráce dále nepokračovala, což v další svědecké výpovědi potvrdil i tehdejší jednatel FORSLATI M. F., který navíc vyloučil, že by podpisy na daňových dokladech předkládaných žalobcem byly jeho. Orgány finanční správy přihlédly též ke skutečnosti, že dle údajů z obchodního rejstříku M. F. ve zkoumaném období již nebyl jednatelem FORSLATI, tudíž předmětné daňové doklady ani nebyl oprávněn podepisovat, zatímco v rejstříku zapsaný jednatel D. R. byl cizí státní příslušník bez evidovaného pobytu, který byl nekontaktní a pro orgány veřejné moci nedosažitelný. Orgány finanční správy dále vzaly v potaz, že dle žalobcem předloženého prohlášení FORSLATI ze dne 2. 3. 2016 označeného jako „Prohlášení výrobce nebo dodavatele paliva biomasy“ (dále jen „Prohlášení o původu biomasy“) měla být biomasa pěstována v České republice, avšak vozidla s SPZ uvedená na žalobcem předložených vážných listech byla dle informací od Ředitelství silnic a dálnic ČR (dále jen „ŘSD“) registrována v Polsku, přičemž v období leden a únor 2016 se pohybovala mezi deklarovaným místem přijetí a Polskem a část vozidel nebyla v mýtném systému vůbec evidována. V kontextu těchto skutečností orgány finanční správy shledaly, že existují důvodné pochybnosti o žalobcově tvrzení, že avizované plnění skutečně přijal od jím deklarovaného dodavatele, tj. společnosti FORSLATI, a proto bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil a prokázal oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet. Žalobce tak ovšem neučinil a neunesl důkazní břemeno. Žalovaný a správce daně tudíž dospěli k závěru, že nárok žalobce na odpočet byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 113/2016 Sb. (dále jen „zákon o DPH“), což vyústilo v doměření DPH.

II. Podstatný obsah žaloby

3. Žalobce v úvodu žaloby obsáhle vylíčil náplň své podnikatelské činnosti a způsob spolupráce se společností FORSLATI. Popsal, že sám biomasu nevyrábí, ale nakupuje ji od různých výrobců a zpracovatelů, kteří se v průběhu času obměňují, dodanou biomasu následně zpracovává a dodává ji společnosti CARTHAMUS, a. s. (dále jen „CARTHAMUS“), která je jeho generálním odběratelem. Velmi podrobně vylíčil celý dodavatelský i následný zpracovatelský proces, v rámci něhož jsou dodané pelety po

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

dodání zváženy, poté jsou pořízeny dva vážní listy, jeden určený pro dodavatele a druhý pro odběratele. Dodavatelem zajištění řidiči současně přivázejí dva dodací listy, které se nalepují na vážní listy a žalobce je opatřuje svým razítkem a podpisem. Žalobce ovšem neplatí za hmotnost dodané biomasy, ale za energii obsaženou v palivu (tj. za počet GJ), kterou určuje laboratorně na základě kontrolních vzorků z dodávky. Jakmile má žalobce k dispozici příslušné laboratorní údaje, sdělí je dodavateli (zpravidla e-mailem) a ten teprve poté vystaví řádný daňový doklad (fakturu) vztahující se k dané dodávce a odešle jej žalobci. Teprve na základě těchto faktur je vyplácena kupní cena. K samotné spolupráci se společností FORSLATI žalobce uvedl, že ji oslovil kvůli poptávce po peletách typu O1, které poptával kvůli jejich kvalitě a jimiž se chtěl předzásobit na zimní období, přičemž tento druh pelet společnost FORSLATI tehdy nabízela. Spolupráce s FORSLATI byla navázána počátkem roku 2015, žalobce si zmiňovanou společnost prověřil z veřejných zdrojů (obchodní rejstřík, Administrativní registr ekonomických subjektů, dále jen „ARES“), přičemž zjistil, že tehdy nebyla evidována jako nespolehlivý plátc DPH. Pripustil, že FORSLATI sice neměla vlastní internetové stránky, ty však neměl ani on sám. Komunikace mezi žalobcem a FORSLATI tedy probíhala prostřednictvím e-mailové komunikace (na e-mailovou adresu forslati@gmail.cz) a osobních setkání, což žalobce považuje za zcela standardní a ničím nevybočující. V lednu a únoru 2015 proběhly první zkušební dodávky, v souvislosti s nimiž došlo k řádnému vystavení dodacích i vážných listů, FORSLATI vystavila řádnou fakturu a žalobce jí zaslal platbu na účet zveřejněný na ARES, přičemž v tomto zkušebním režimu proběhly tři dodávky. Teprve poté došlo k navázání dlouhodobějšího obchodního vztahu a uzavření kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015, kterou za žalobce uzavíral jeho zaměstnanec M. S. a za FORSLATI tehdejší jednatel M. F. Od května 2015 probíhaly standardním způsobem řádné dávky odpovídající způsobu realizace předchozích zkušebních dodávek. Během roku 2015 probíhaly dodávky i platby zcela bezproblémově a nebylo nic, co by naznačovalo problematické jednání ze strany FORSLATI. Žalobce je proto přesvědčen, že při navazování obchodní spolupráce s FORSLATI vyvinul dostatečnou obezřetnost, jakou lze od odpovědného podnikatele požadovat. Kupní smlouva ze dne 3. 4. 2015 sice byla uzavřena jen na dobu určitou do 31. 12. 2015, nicméně koncem roku 2015 se žalobce prostřednictvím svého zaměstnance M. S. dohodl s FORSLATI na dalších dodávkách biomasy, pro tyto dodávky však bylo současně dohodnuto vystavení zálohových faktur, které si vyžádala FORSLATI z důvodu údajného požadavku na dřívější platbu ze strany jejích dodavatelů, na což žalobce přistoupil, neboť dosavadní spolupráce s FORSLATI byla standardní. Žalobce dále vylíčil problémy s vystavováním faktur na přelomu let 2015 a 2016, kdy některé byly ze strany dodavatele vystaveny s duplicitním číslem a byl problém s jejich evidováním v žalobcově systému. Spolupráce s FORSLATI byla ukončena na jaře 2016, v květnu téhož roku byly odesílány poslední platby. Tou dobou již měla FORSLATI odlišného jednatele, údaj o původním jednatele M. F. byl z obchodního rejstříku vymazán dne 4. 3. 2016. K prokázání skutečností týkajících se obsahu žalobcovy podnikatelské činnosti i obsahu jeho obchodní spolupráce s FORSLATI žalobce navrhl řadu důkazů od výpisů z veřejných registrů až po výsledky svých jednotlivých zaměstnanců. Je přesvědčen, že uvedené skutečnosti potvrzují, že jednoznačně došlo k úhradě kupní ceny za dodávky biomasy smlouvené ještě koncem roku 2015, proto v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH vznikl nárok na odpočet DPH a orgány finanční správy pochybily, jestliže tento nárok nepřiznaly.

4. Žalobce namítá, že žalovaný a správce daně aplikovali § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH v rozporu s judikaturou, poukazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017-43, z něhož lze dovodit, že nárok plátce na odpočet DPH je podmíněn splněním tří podmínek: Za prvé přijetím zdanitelného plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti plátce, za druhé předložením řádného daňového dokladu vázícího se k tomuto zdanitelnému plnění, a za třetí prokázáním, že k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného v předloženém daňovém dokladu skutečně došlo. Ničím jiným zákon o DPH ani judikatura nárok na odpočet DPH nepodmiňuje. Žalobce přitom všechny uvedené podmínky splnil, neboť vykazovaná zdanitelná plnění využil výlučně pro uskutečnění své ekonomické činnosti (což orgány finanční správy nijak nezpochybnil), dále předložil řádné daňové doklady vystavené jeho dodavatelem FORSLATI mající veškeré zákonem stanovené náležitosti (což orgány finanční správy rovněž nezpochybnil), a konečně tvrdil a prokázal, že dodávky biomasy se opravdu uskutečnily, přičemž ani tuto poslední podmínku orgány daňové správy rovněž nezpochybnil, jak plyne např. z bodu 36 napadeného rozhodnutí nebo ze str. 18 zprávy o daňové kontrole, v níž je konstatováno, že není zpochybňováno faktické dodání pelet, nýbrž neprokázání přijetí těchto dodávek od žalobcem deklarovaného dodavatele. S tímto hodnocením se však žalobce neztotožňuje, neboť z provedeného dokazování jednoznačně vyplynulo, že dodavatelem byla právě FORSLATI, k čemuž odkazuje na jednotlivé správce daně provedené listinné důkazy (kupní smlouvu ze dne 3. 4. 2015, zálohové faktury, dodací listy, přehled jednotlivých dodávek, Prohlášení o původu biomasy, výpisy z účtů) a dále na obsah svědecké výpovědi svého zaměstnance M. S., jejíž provedení navrhuje před soudem zopakovat. Žalobce je tedy přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl.

5. V souvislosti s unesením důkazního břemeno žalobce dále namítá, že mu jej žalovaný a správce daně nepřipustně rozšířili. Opakuje zákonem stanovené a judikaturou vyložené podmínky k nároku na odpočet DPH, mezi které sice patří povinnost prokázat faktické uskutečnění dodávek, nikoliv však již konkrétní způsob tohoto uskutečnění, tedy např. zda dopravu biomasy zajišťovala FORSLATI výlučně sama nebo prostřednictvím smluvních dopravců. Tyto skutečnosti jsou zcela mimo jeho právní sféru, netýkají se jeho daňových povinností, ale povinností jiných daňových subjektů, a proto nemá povinnost je prokazovat, ale ani vyvracet. V tomto směru je tedy požadavek správce daně na předložení dalších důkazů za účelem prokázání uskutečnění zdanitelných plnění nepřipustným rozšířením důkazního břemene v neprospěch žalobce.
6. Žalobce dále namítá, že orgány finanční správy dovodily neunesení důkazního břemene z protiprávního jednání společnosti FORSLATI, která byla v době vydání napadeného rozhodnutí vedena jako nespolehlivý plátce. Pochybnosti správce daně při posouzení oprávněnosti nároku na odpočet přitom vyvstaly právě na základě skutečnosti, že společnost FORSLATI nepodala daňová přiznání k DPH za období leden až březen 2016 a kontrolní hlášení za zdaňovací období únor až březen 2016. Pro posouzení oprávněnosti žalobcova nároku na odpočet přitom není rozhodné, zda jiný subjekt řádně splnil své daňové povinnosti, k čemuž žalobce poukázal na četnou judikaturu (např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35). Žalobce rovněž považuje za nepřipustné, aby žalovaný a správce daně považovali tvrzení nespolehlivého plátce za věrohodnější a průkaznější než žalobcem předložený řetězec důkazů. To žalobce označuje za zcela skandální a v právním státě nepřijatelné. Stejně tak mu nemůže být kladeno k tíži, že FORSLATI nesprávně vyplnila Prohlášení o původu biomasy, neboť toto je zcela mimo sféru jeho vlivu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

7. Nejrozsáhlejší žalobní bod brojí proti nesouhlasu s dílčími skutkovými závěry, které žalovaný a správce daně učinili na základě jednotlivých provedených důkazů. Žalobce nesouhlasí s názorem orgánů finanční správy, že by dodací listy s tužkou vyplněnými údaji na dodacích listech včetně absence adresy a DIČ neměly dostatečnou vypovídací hodnotu, neboť dodací listy jednak vyplňoval dodavatel, a tudíž daný nedostatek nelze vyčítat žalobci, jednak žalobce předával dodací listy v kopiích, a tudíž lze logicky očekávat horší čitelnost (k důkazu žalobce navrhl předložit originály), a konečně neexistuje právní předpis, který by upravoval obligatorní náležitosti dodacích listů. Žalobce dále nepovažuje za relevantní úvahu správce daně ve zprávě o daňové kontrole, že nedostatečně vyplněný dodací list může vystavit kdokoliv, neboť i řádně vyplněný dodací list přeci může vystavit kdokoliv. Orgány finanční správy mu navíc vyčetly, že na dodacích listech schází údaj o hmotnosti, tento údaj je však na vážných listech, jejichž důkazní hodnotou se orgány finanční správy naopak nijak nezabývaly. Žalobce považuje za nesprávný též závěr orgánů finanční správy, že z důvodu uzavření kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 jen na dobu určitou (do 31. 12. 2015) nemohlo dojít k dodávkám biomasy i v průběhu roku 2016, neboť ke sjednání předmětných dodávek došlo ještě koncem roku 2015, což plyne jednak z údajů na zálohových fakturách, ale též ze svědecké výpovědi žalobcova zaměstnance M. S. (jehož výsledek žalobce navrhuje u soudu zopakovat). Žalobce dále nesouhlasí s tím, že by podpis bývalého jednatele FORSLATI M. F. na zálohových fakturách byl na první pohled odlišný od podpisu na vyhotovení kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015, tento závěr orgánů daňové správy není nijak odůvodněný, je založen pouze na domněnce, a tudíž je dle žalobce nepřezkoumatelný. M. F. ve své svědecké výpovědi potvrdil, že zálohové faktury skutečně podepsal. Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, aby mu bylo kladeno k tíži, že pod číslem 20151201 jsou zaevidovány dvě různé faktury, neboť vysvětlil, že se obě vztahují k jedné a téže zálohové faktuře vystavené pod tímž číslem, navíc výstavcem uvedených faktur byla FORSLATI, přičemž žalobce nemůže být povinen tvrdit a dokazovat skutečnosti, jejichž původcem je odlišný subjekt. Dále žalobce nesouhlasí se závěrem, že vyfakturované množství biomasy se neshoduje s hmotností podle vážných listů, neboť jak již vysvětlil, svým dodavatelům neplatí za hmotnost, nýbrž za energii obsaženou v palivu, přičemž právě po zjištění údaje o energii obsažené v palivu mu FORSLATI vystavila zúčtovací fakturu. Závěr žalovaného a správce daně, že M. F. nemohl jménem FORSLATI podepsat fakturu vystavenou dne 1. 3. 2016 a prohlášení dodavatele biomasy ze dne 2. 3. 2016, jelikož tou dobou již nebyl jednatelem FORSLATI, žalobce považuje též za chybný, neboť i když M. F. odvolal sám sebe k datu 1. 3. 2016, tak v obchodním rejstříku se tato změna projevila až 4. 3. 2016, čili žalobce zde jednal v důvěře v zápis v obchodním rejstříku ve smyslu § 8 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce má rovněž za to, že mu nemůže být kladena k tíži nekontaktnost D. R., který se stal jednatelem FORSLATI po M. F., navíc dle vyjádření Ing. P., na které oba orgány finanční správy odkazovaly, měl být jednatel D. R. na dovolené. Žalobce se též domnívá, že žalovaný a správce daně z údajů ŘSD o přivážení dodávek biomasy z Polska chybně dovozovali nevěrohodnost údajů v Prohlášení o původu biomasy, že biomasa byla vypěstována v Česku, neboť zcela opomněli možnost, že biomasa vypěstovaná v Česku mohla být následně zpracovávána v Polsku. Navíc způsob, jímž FORSLATI dodávky biomasy zajistila, není dle žalobce z hlediska posouzení oprávněnosti nároku na odpočet relevantní.
8. Žalobce dále obsáhle brojí proti hodnocení svědecké výpovědi M. F., zejména pokud jde o část, ve které svědek prohlašoval, že v roce 2016 za FORSLATI nevystavoval žádné

dokumenty a že v témže roce neprobíhala žádná spolupráce mezi FORSLATI a žalobcem. Ve vztahu k nevěrohodnosti výpovědi zmiňovaného svědka žalobce upozorňuje, že svědek ve své výpovědi nejprve potvrdil vystavení a podpis Prohlášení o původu biomasy, avšak poté, co mu vyslyšající přdestřel, že v danou dobu již nebyl jednatelem, tak svědek svou výpověď náhle změnil a začal tvrdit, že podpis na prohlášení není jeho, přičemž dle žalobce k tomuto vyústění svědecké výpovědi vedla sugestivní (návodná) otázka vyslyšajícího, jež svědkovi naznačila nedostatek jednatelských oprávnění pro příslušné období. Orgány finanční správy se navíc vůbec nezabývaly rozpory ve výpovědi M. F., proto žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Žalovaný navíc interpretoval výslechy M. F. odlišně od správce daně, neboť žalovaný z daného výsledku dovodil, že FORSLATI nepotvrdila existenci obchodní spolupráce s žalobcem v roce 2016, zatímco správce daně ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedl, že vypovídal-li svědek o tom, že v roce 2016 s žalobcem nejednal, pak toto nelze hodnotit jako popření spolupráce. Žalobce proto navrhuje, aby soud důkaz svědeckou výpovědí M. F. zopakoval.

9. Žalobce rovněž namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je v odstavci 12 dále odkazováno na neexistující rozhodnutí NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 165/2017 - 25, přičemž dle žalobce mělo jít zřejmě o rozhodnutí NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017 - 25, nicméně příslušná část odůvodnění dle jeho názoru má za následek nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Dle žalobce dále není ze zprávy o daňové kontrole vůbec zřejmé, jaké konkrétní důvody vedly správce daně k jeho závěrům, neboť zpráva je rozdělena na část „*Kontrolní zjištění*“ a na část „*Stanovisko správce daně*“, avšak nikde není uvedeno, zda správce daně svůj závěr učinil pouze na základě důvodů a úvah obsažených jen v první zmiňované části, nebo i v části druhé. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole rovněž dostatečně neodůvodnil, jakým způsobem hodnotil skutečnosti, jimiž žalobce vyvracel vznesené pochybnosti, ani zamítnutí návrhů na dokazování, ani jakým způsobem vyhodnotil porušení daňových povinností ze strany společnosti FORSLATI. Toto nedostatečné a nepřezkoumatelné odůvodnění zprávy o daňové kontrole se v napadeném rozhodnutí snaží nahradit žalovaný vlastním odůvodněním, čímž však substituuje rozhodovací činnost správce daně, což mu však dle žalobce zásadně nepřísluší. Navíc odůvodnění napadeného rozhodnutí je rozděleno na části „*IV. Aplikace právního základu na skutkový stav*“ a „*V. Vyjádření odvolacího orgánu k odvolacím důvodům*“, z čehož je dle žalobce patrné, že není jasné, která část se zabývá vypořádáním jeho odvolacích námitek, zda jen jedna či obě, a proto žalobce neví, proti čemu se má vlastně bránit. I v tomto směru považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se žalobní argumentací nesouhlasí. Za meritum žalobní argumentace považuje otázku unesení důkazního břemene, přičemž setrvává na závěru, že v daňovém řízení byly zjištěny podstatné okolnosti zpochybňující verzi žalobce, že by předmětná plnění provedla FORSLATI. Proti žalobcem předložené soustavě přijatých a uskutečněných plnění totiž stojí skutečnost, že ve zkoumaném období společnost FORSLATI nevykazovala ekonomickou činnost a vůbec nepodala kontrolní hlášení. V této souvislosti žalovaný zdůrazňuje, že žalobci není kladeno k tíži neplnění daňových povinností společností FORSLATI, tyto skutečnosti totiž nebyly pro neuznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH stěžejní, byť mohou být indicií nasvědčující tomu, že žalobcem deklarovaný dodavatel nevyvíjel ekonomickou činnost, a to ani ve vztahu k žalobci. Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

připomíná, že své pochybnosti dostatečně specifikoval ve výzvě č. j. 2725090/16/20111-50522-204536, ve které uvedl rovněž demonstrativní výčet důkazních prostředků, jimiž žalobce mohl svá tvrzení prokázat. Dle žalovaného byl tedy soulad žalobcových daňových dokladů kvalifikovaně zpochybněn a v takovém případě nemůže předložení formálně bezvadných dokladů obstát. Důkazní břemeno tak přešlo na žalobce, který skutečnosti deklarované v daňovém přiznání neprokázal, během daňové kontroly byly navíc zjištěny skutečnosti, které jeho tvrzení vyvracejí. V podrobnostech žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

11. Žalovaný je rovněž přesvědčen, že spolupráci mezi žalobcem a FORSLATI nepotvrdily ani svědecké výpovědi M. F. a M. S.. Výslechy obou svědků přitom byly provedeny na návrh žalobce, který se však výslechů nezúčastnil, ačkoliv byl o jejich konání řádně vyrozuměn. Dle žalovaného proto tuto procesní pasivitu žalobce při účasti u svědeckých výpovědí nelze nahrazovat opakováním tohoto důkazu v rámci soudního řízení správního, jak navrhuje žalobce. Žalovaný má za to, že z předmětných svědeckých výpovědí nejenže nevyplynuly žádné skutečnosti svědčící o tom, že by žalobcem deklarovaná plnění zajišťovala společnost FORSLATI, ale uvedené výpovědi naopak prohlubují zjištěné pochybnosti, k čemuž žalovaný v podrobnostech odkazuje na příslušnou pasáž odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. Žalovaný dále nesouhlasí s žalobní námitkou, že by při výslechu M. F. byly tomuto svědkovi pokládány sugestivní či kapciózní otázky. Pokud jde o otázku, na základě jakého titulu byl M. F. oprávněn podepisovat listiny za FORSLATI v době, kdy již nebyl ve funkci jejího jednatele, tu žalovaný považuje za logické vyústění situace, kdy z obchodního rejstříku bylo zcela zřejmé, že M. F. působil jako jednatel FORSLATI jen do 1. 3. 2016. K obsahu výpovědi M. S. žalovaný připomíná zejména část, ve které uvedený svědek hovořil o tom, že „*smluvní množství bylo dodáváno v průběhu celého roku 2015*“ a že spolupráce s FORSLATI byla ukončena „*tím, že vypršela smlouva*“. K tomu žalovaný dále poznamenává, že kupní smlouva ze dne 3. 4. 2015 byla ukončena ke dni 31. 12. 2015, navíc obsahuje ujednání, že se řídí zákonem č. 513/1991 Sb., obchodním zákoníkem, účinným do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“), třebaže tento právní předpis byl v době uzavření smlouvy již dávno zrušen zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), což dle žalovaného svědčí minimálně o nedbalém přístupu žalobce. Proti zjištěním o ukončení obchodní spolupráce plynoucím z výpovědí svědků M. F. a M. S. i z kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 tak dle žalovaného stojí prostý jednostranný nesouhlas žalobce a jeho ničím nepodložené tvrzení, že spolupráce s FORSLATI probíhala i v roce 2016 jako důsledek opožděných plnění nasmlouvaných ještě v roce 2015. Pro tato tvrzení však žalobce nepředkládá žádné důkazy, např. v podobě dílčích objednávek, dodatku k rámcové smlouvě, e-mailové korespondence apod. Ani způsob a podmínky vystavení daňových dokladů nemají oporu v uzavřené kupní smlouvě ze dne 3. 4. 2015. Absence auditní stopy a jakýchkoliv záznamů o komunikaci ohledně zdanitelných plnění rovněž nasvědčují tomu, že k jejich realizaci deklarovaným dodavatelem nedošlo.
13. Žalovaný rovněž připomíná nekontaktnost jednatele FORSLATI D. R., který není evidován v Cizineckém informačním systému, a jehož se z tohoto důvodu nepodařilo předvolat, a tedy ani nemohl být proveden jeho výslech. Byť nekontaktnost této osoby sama o sobě nepostačuje k vyslovení závěru, že předmětná plnění nebyla žalobci poskytnuta ze strany FORSLATI, tak ve světle toho, že FORSLATI nepodala kontrolní

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

hlášení a ve spojení s dalšími indiciemi jsou posíleny pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti žalobcem předložených daňových dokladů.

14. Žalovaný má za to, že ani žalobcem předložené dodací listy nelze hodnotit v jeho prospěch. Právě nedostatek jejich formy může v daňovém řízení snížit jejich důkazní hodnotu, zvláště nejsou-li z nich patrné konkrétní skutečnosti nasvědčující realizaci plnění způsobem, který deklaroval žalobce. Žalobcem předložené dodací listy obsahují toliko ručně vepsaný údaj FORSLATI, je na nich nalepen vážní list, na kterém je označena společnost „Komaxo Bioenergo s. r. o.“ a až na tomto vážním listu je jako dodavatel označena FORSLATI. Dle žalovaného tak nejsou dodací listy ze strany dodavatel řádně označeny ani podepsány a není z nich patrné, kdo dodavatele zastupoval, resp. kdo za dodavatele tyto dodací listy vystavil, což bezesporu snižuje jejich důkazní hodnotu.
15. K žalobní námitce ohledně opomenutí varianty vypěstování biomasy v Česku, odvozu do Polska ke zpracování a následného odvozu zpět do Česka, žalovaný odkazuje na příslušné části napadeného rozhodnutí, v nichž se této otázce podrobně věnoval. Za podstatný považuje závěr, že u Prohlášení o původu biomasy nelze určit, kdo je skutečně podepsal a zda souvisí s předmětnými dodávkami. Žalovaný připouští, že ve zprávě o daňové kontrole bylo připuštěno, že biomasa může pocházet z Česka a být v Polsku pouze zpracovávána, nicméně ze zprávy o daňové kontrole je rovněž zřejmé, že tato skutečnost nemohla vést ke změně výsledku kontrolního zjištění.
16. V další části vyjádření k žalobě se žalovaný podrobně zabývá otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, odkazuje na příslušnou judikaturu a zdůrazňuje závěr, že v nyní posuzované věci došlo k relevantnímu zpochybnění skutečností uváděných v daňovém přiznání, čímž přešlo důkazní břemeno na žalobce, který toto břemeno neunesl. Ze strany žalovaného ani správce daně proto nebylo nutno prokazovat, že FORSLATI nevystavila žalobcem předložené daňové doklady, jak je namítáno v žalobě, jejich povinností bylo pouze prokázat existenci vážných a důvodných pochybností. Námitky žalobce o nepřípustném rozšíření důkazního břemene nepovažuje za důvodné.
17. Žalovaný rovněž nesouhlasí s vytýkaným pochybením při nesprávném hodnocení důkazů. Zdůrazňuje, že popsal jednotlivé provedené důkazy a závěry z nich plynoucí, které hodnotil ve vzájemné souvislosti, a současně vysvětlil, které z navržených důkazů neprovedl. Explicitně zdůraznil, že ve zprávě o daňové kontrole je vysvětleno, proč nebyl pro nadbytečnost proveden důkaz znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví k pravosti podpisu M. F..
18. Žalovaný konečně nesouhlasí ani s namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Podal-li žalobce žalobu čítající 37 stran, v níž detailně rozporuje jednotlivé závěry orgánů finanční správy, pak se argument, že „*mu není zřejmé, proti čemu se má bránit*“, jeví jako ryze účelový. Chybu v odkazu na konkrétní judikát nelze považovat za vadu takové intenzity, aby způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Rovněž ostatní výtky týkající se tvrzené nepřezkoumatelnosti žalovaný považuje za nedůvodné, neboť je přesvědčen, že přehledně popsal skutkový stav i právní hodnocení a vypořádal se se všemi odvolacími námitkami.

IV. Replika žalobce

19. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce obsáhlou replikou, ve které polemizuje s argumentací žalovaného a nesouhlasí se způsobem hodnocení jednotlivých důkazů,

přičemž zejména ze svědeckých výpovědí vyvozuje odlišné závěry než žalovaný. Dále velmi podrobně rozvíjí dosavadní žalobní argumentaci.

V. Skutková zjištění z obsahu správního spisu

20. Žalobce v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2016 uplatil nárok na odpočet za přijetí zdanitelných plnění od dodavatele FORSLATI, a to na základě těchto dokladů:
- Daňový doklad k přijaté platbě č. 20151201, evidovaný pod č. 21160270, s datem vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 21. 1. 2016; (dále též souhrnně „**doklad č. 20151201 s DP 21. 1. 2016**“);
 - Daňový doklad k přijaté platbě č. 20151201, evidovaný pod č. 21160269, s datem vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 8. 2. 2016 (dále též souhrnně „**doklad č. 20151201 s DP 8. 2. 2016**“);
 - Daňový doklad k přijaté platbě č. 20151202, evidovaný pod č. 21160271, s datem vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění ke dni 1. 3. 2016 (dále též souhrnně „**doklad č. 20151202 s DP 1. 3. 2016**“);
21. Správce daně na základě obdrženého podnětu nicméně zjistil, že žalobcem předložený doklad č. 20151202 s DP 1. 3. 2016 nebyl zahrnut v kontrolním hlášení společnosti FORSLATI za zdaňovací období březen 2016. Dále správce daně zjistil, že v daňovém přiznání společnosti FORSLATI za totéž období nebyly uvedeny ani doklady č. 20151201 s DP 21. 1. 2016 a č. 20151201 s DP 8. 2. 2016. Na základě těchto zjištění shledal pochybnosti o uskutečnění žalobcem deklarovaného zdanitelného plnění.
22. Žalobce k výzvě správce daně předložil tyto listiny:
- **Fakturu č. 02/002/2016**, na které je jako dodavatel uvedena FORSLATI a jako odběratel je uveden žalobce, jako datum vystavení i datum uskutečnění zdanitelného plnění je uveden 2. 3. 2016, předmět plnění je specifikován jako „*Energo Pelety O1*“ „*počet tun 485*“, fakturovaná částka za toto plnění je 1 490 640 Kč s DPH, nicméně je započtena „*úhrada zálohy 2. 3. 2016*“ je – 1 490 640 Kč s DPH a celková částka k úhradě je uvedena 0 Kč. V položce platební podmínky je uvedena specifikace „*převodem*“ a číslo účtu 261904438/0300, variabilní symbol 1092015; faktura je opatřena razítkem s obchodní firmou FORSLATI a doplněna nečitelným podpisem.
 - **Doklad č. 20151201 s DP 21. 1. 2016**, na které je jako dodavatel uvedena FORSLATI a jako odběratel je uveden žalobce, jako datum vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno datum 21. 1. 2016, datum splatnosti je 22. 1. 2016, vyúčtování směřuje na částku 100 000 Kč s DPH, přičemž ke specifikaci platby je uvedeno „*Daňový doklad k přijaté platbě na základě zálohové faktury 20151201 uhrazené 22. 1. 2016, variabilní symbol 20151201*“, v položce platební podmínky je uvedena specifikace „*převodem*“ a číslo účtu 261904438/0300, variabilní symbol 1092015. Faktura je opatřena razítkem s obchodní firmou FORSLATI a doplněna nečitelným podpisem.
 - **Doklad č. 20151201 s DP 8. 2. 2016**, na kterém je jako dodavatel uvedena FORSLATI a jako odběratel je uveden žalobce, jako datum vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno datum 8. 2. 2016, datum splatnosti je 9. 2. 2016,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vyúčtování směřuje na částku 1 427 522 Kč s DPH, přičemž ke specifikaci platby je uvedeno „*Daňový doklad k přijaté platbě na základě zálohové faktury 20151201 uhrazené 9. 2. 2016, variabilní symbol 20151201*“, v položce platební podmínky je uvedena specifikace „převodem“ a číslo účtu 261904438/0300, variabilní symbol 1092015. Faktura je opatřena razítkem s obchodní firmou FORSLATI doplněna nečitelným podpisem.

- **Doklad č. 20151202 s DP 1. 3. 2016**, na kterém je jako dodavatel uvedena FORSLATI a jako odběratel je uveden žalobce, jako datum vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno datum 1. 3. 2016, datum splatnosti je uvedeno datum 2. 3. 2016, vyúčtování směřuje na částku 1 490 640 Kč s DPH, přičemž ke specifikaci platby je uvedeno „*Daňový doklad k přijaté platbě na základě zálohové faktury 20151202 uhrazené 2. 3. 2016, variabilní symbol 20151202*“, v položce platební podmínky je uvedena specifikace „převodem“ a číslo účtu 261904438/0300, variabilní symbol 1092015. Faktura je opatřena razítkem s obchodní firmou FORSLATI a doplněna nečitelným podpisem.
- **výpis z bankovního účtu žalobce č. 2021154761/8040** vedeného u Oberbank AG, pobočka Česká republika (dále jen „Oberbank“), v němž je k datu 2. 3. 2016 zaznamenána odchozí platba ve výši 1 490 640 Kč na účet č. 261904438/0300 pod variabilním symbolem č. 0020151202.
- vlastní interní přehled přijatých zdanitelných plnění.

23. V reakci na výzvu správce daně žalobce sdělil, že předmětné daňové doklady vystavila FORSLATI v souvislosti s vyúčtováním kupní ceny za dodávky pelet, které žalobce dál dodával do bioelektrárny provozované společností CATRHAMUS. Dle žalobce se dodávky od FORSLATI uskutečňovaly na základě kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015. Žalobce současně připojil tyto listiny:

- **Kupní smlouvu ze dne 3. 4. 2015**, z jejíhož obsahu vyplývá, že byla uzavřena mezi žalobcem coby kupujícím a společností FORSLATI coby prodávajícím, předmětem smlouvy jsou úplatné dodávky biomasy v množství 2 500 tun ročně s místem plnění Energoblok Domoradice v Českém Krumlově. Jako osoba jednající za žalobce je ve smlouvě uveden M. S., jako soba jednající za FORSLATI je uveden M. F..
- **Sérii zálohových faktur** za období od prosince 2015 do února 2016 vystavovaných žalobci ze strany FORSLATI.
- **Fakturu č. 02/002/2016 a Doklad č. 20151202 s DP 1. 3. 2016** (shodně jako v bodě 22 výše).
- **Výpis z bankovního účtu žalobce č. 2021154761/8040** vedeného Oberbnak (k jeho obsahu podrobněji viz bod 24 níže).
- **Série dodacích listů** vystavovaných v období od 4. 1. 2016 do 25. 1. 2016, na nichž je v položce „odběratel“ uvedeno razítko s obchodní firmou žalobce a v položce „dodavatel“ je ručně tužkou vyplněno FORSLATI.
- **Série vážných listů** vystavovaných v období od 4. 1. 2016 do 25. 1. 2016, na nichž je jako dodavatel uvedena FORSLATI a jako výstavce Komaxo Bioenergo s. r. o. (dále jen „Komaxo Bioenergo“) včetně uvedení registračních značek přepravních vozidel, komodita je specifikována jako „PE-01-F“.
- **Daňový doklad k přijaté platbě č. 20151202**, na které je jako dodavatel uvedena FORSLATI a jako odběratel je uveden žalobce, jako datum vystavení a uskutečnění zdanitelného plnění je uvedeno datum 1. 3. 2016, datum splatnosti je uvedeno

datum 2. 3. 2016, vyúčtování směřuje na částku 1 490 640 Kč s DPH, přičemž ke specifikaci platby je uvedeno „*Daňový doklad k přijaté platbě na základě zálohové faktury 20151202 uhrazené 2. 3. 2016, variabilní symbol 20151202*“, v položce platební podmínky je uvedena specifikace „převodem“ a číslo účtu X, variabilní symbol X; faktura je opatřena razítkem s obchodní firmou FORSLATI a doplněna nečitelným podpisem.

24. K dotazu správce daně banka Oberbank sdělila, že ve prospěch žalobce vede účet č. X, osobami s dispozičním právem jsou evidováni JUDr. Z. Z. a M. S.. Banka Oberbank dále poskytla výpis z tohoto účtu za období od 4. 1. 2016 do 31. 3. 2016, z něhož mj. vyplývá, že
- k datu 22. 1. 2016 z tohoto účtu odešla platba ve výši 100 000 Kč ve prospěch účtu č. X pod variabilním symbolem č. 00020151201.
 - k datu 9. 2. 2016 z tohoto účtu odešla platba ve výši 1 427 522 Kč ve prospěch účtu č. X pod variabilním symbolem č. 0020151201.
 - k datu 2. 3. 2016 z tohoto účtu odešla platba ve výši 1 490 640 Kč ve prospěch účtu č. X pod variabilním symbolem č. 0020151202.
25. K dotazu správce daně banka Československá obchodní banka a. s. (dále jen „ČSOB“) sdělila, že ve prospěch společnosti FORSLATI vede účet č. X, osobou s dispozičním právem je evidován M. F.. ČSOB dále poskytla výpis z tohoto účtu za období od 1. 1. 2016 do 20. 5. 2016, z něhož mj. vyplývá, že
- k datu 25. 1. 2016 na tento účet byla připsána platba ve výši 100 000 Kč z účtu č. X s variabilním symbolem č. 0020151201, v položce název protiúctu je uvedeno „KOMAXO s. r. o.“
 - k datu 10. 2. 2016 na tento účet byla připsána platba ve výši 1 427 522 Kč z účtu č. X s variabilním symbolem č. 0020151201, v položce název protiúctu je uvedeno „KOMAXO s. r. o.“
 - k datu 3. 3. 2016 na tento účet byla připsána platba ve výši 1 490 640 Kč z účtu č. X s variabilním symbolem č. 0020151202, v položce název protiúctu je uvedeno „KOMAXO s. r. o.“
26. Správce daně následně vyzval žalobcem deklarovaného dodavatele FORSLATI k poskytnutí informací ohledně způsobu přepravy pelet v průběhu prvního čtvrtletí 2016, konkrétně zda byly pelety přepravovány železniční či automobilovou dopravou. V reakci na tuto výzvu obdržel nepodepsané podání, v jehož záhlaví byla uvedena obchodní firma FORSLATI a jako vyhotovitel byl označen „ing. P. M.“, v němž bylo uvedeno: „*Dobrý den, se společností KOMAXO s. r. o. (následují identifikační údaje žalobce) jsem, velmi krátce spolupracovali a došlo pouze k ústní domluvě o obchodu, který se nakonec vůbec nerealizoval. Tzn., že doklad č. 02/002/2016 se sice vystavil, ale vzápětí byl stornován a záloha byla vrácena v plné výši. Co subjekt uvedl či neuvedl, není naše starost. Potřebné informace ještě ověřím u pana jednatele, který je nyní pracovně v zahraničí.*“
27. Správce daně dále dožádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu o poskytnutí údajů o společnosti FORSLATI. Dožádaný správce daně sdělil, že mu není osobně znám stávající jednatel FORSLATI D. R. a že na tuto společnost neeviduje žádnou plnou moc. Dále sdělil, že v daňovém přiznání za zdaňovací období březen 2016 společnost FORSLATI tvrdila DPH 0 Kč a toto podání učinila až teprve v květnu 2016 na základě výzvy

dožádaného správce daně, poslední evidované přiznání k DPH je evidováno za zdaňovací období duben 2016.

28. Dne 1. 8. 2016 provedl správce daně místní šetření v provozovně žalobce na adrese X. V protokolu z místního šetření je vedle dalších skutečností zaznamenán **průběh pohovoru s přítomným jednatelem žalobce, JUDr. Z. Z.** Ten sdělil, že žalobce se zabývá nákupem a prodejem biomasy, má asi 10 zaměstnanců, spoluprací se společností FORSLATI sjednával zaměstnanec M. S.. Jednatel žalobce vyloučil, že by znal dřívějšího jednatele FORSLATI M. F. nebo současného jednatele D. R.. V souvislosti s FORSLATI neznal ani žádného pana P.. Jednatel žalobce rovněž neznal podrobnosti týkající se podpisu kupní smlouvy či okolnosti jejího podepsání, v tomto směru opět odkázal na pověřeného zaměstnance M. S.. Jednatel však potvrdil, že FORSLATI zajišťovala dodávky kamionovou dopravou, dodávky přebírali žalobcem pověřenými zaměstnanci (tzv. „váhaři“). Za FORSLATI byli u dodávek přítomni řidiči, od nichž váhaři přebírali dodací listy vystavované FORSLATI. Vážní listy pak vystavovali váhaři v provozovně v Českém Krumlově – Domoradice. V této souvislosti jednatel upřesnil, že žalobce vystavuje faktury smluvní společnosti Komaxo Bioenergo, která biomasu zpracovává a dále fakturuje odběrateli CARTHAMUS. Jednatel dále uvedl, že na základě výsledků analýzy žalobce zasílá svým dodavatelům týdně přehledy dodávek a dvakrát měsíčně podklady k fakturaci včetně ceny a vyhodnocení vzorků. Současně sdělil kontaktní e-mailovou adresu FORSLATI (forslati@gmail.cz) a odkázal na e-mailovou komunikaci mezi pracovníci žalobce a uvedenou společností. K dotazu na hmotnostní rozdíl dodávek dle údajů na vážních listcích (1 190 tun) a na předložených daňových dokladech (982 tun) jednatel vysvětlil, že obdrželi vyúčtovací fakturu se stejným variabilním symbolem, jaký měla faktura předchozí, tu však jejich systém nepřijal, proto žádali o opravu duplicitního čísla, opět přitom odkázal na e-mailovou komunikaci mezi pracovníci žalobce a FORSLATI. K dotazu na rozdíl mezi hmotností čtvrtletních dodávek sjednaných v kupní smlouvě a vykázanou hmotností dle přehledů dodávek jednatel vysvětlil, že čtvrtletní plán je požadován u dodavatelů lesní biomasy, která v zimě obsahuje větší množství vody, nikoliv však u dodavatelů pelet, které odebírali pouze v kategorii O1. K dotazu na ukončení spolupráce s FORSLATI jednatel uvedl, že s touto společností ustala komunikace, přestože má vůči nim pohledávku za dodané pelety. Jednatel dále předložil přítomným pracovníkům správce daně následující listiny:

- Přílohu č. 1 kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 (srov. bod 23 výše), která obsahuje doplňující podmínky pro ověření jakosti dodávek biomasy.
- Kupní smlouvu ze dne 23. 1. 2014 uzavřenou mezi žalobcem coby prodávajícím a společností Komaxo Bioenergo jako kupujícím, předmětem smlouvy byly pravidelné dodávky biomasy ze strany prodávajícího (žalobce) kupujícímu, který byl ve smlouvě současně specifikován jako generální dodavatel biomasy pro účely zásobování bioelektrárny provozované společností CARTHAMUS.
- Faktury vystavené žalobcem společností Komaxo Bioenergo za dodávky biomasy v lednu a únoru 2016.
- Přehled faktur přijatých od FORSLATI.
- Náhledy e-mailových zpráv zasílaných žalobcovou pracovnící K. O. Z. z e-mailové adresy kz@komaxo.cz na e-mailovou adresu forslati@gmail.cz, v kopii každé zprávy je uvedeno „M. S.“. V náhledu e-mailové zprávy s datem 1. 3. 2016 s předmětem „Podklad Forslati pelety O1F únor II. xls“ pisatelka uvádí, že zasílá podklady pro

fakturaci za dodávky biomasy a vyzývá, aby k faktuře bylo jako nedílná součást připojeno i prohlášení dodavatele nebo výrobce paliva dle vyhlášky č. 477/2012 Sb., a upozorňuje, že pokud obsahuje chybně vyplněné prohlášení nebo některá z jejích součástí chybí, vrací se k opravě. Současně pisatelka žádá, aby adresátem vystavená faktura byla zaslána na adresu x, a dále žádá o zaslání těchto faktur v elektronické podobě na kz@komaxo.cz a smitka@komaxo.cz s odůvodněním, že se občas nějaká faktura „zatoulá“. V dalším náhledu e-mailové zprávy s datem 5. 5. 2016 s předmětem „Číslo VF“ pisatelka žádá adresáta o opravu VF 02/002/2016 na 215 814 Kč s tím, že doklad s uvedeným číslem od adresáta již mají a s duplicitním číslem nelze zaúčtovat další. V dalším náhledu e-mailové zprávy s datem 5. 5. 2016 s předmětem „FW: Číslo VF“ je pak urgována oprava čísla VF s tím, že dokud k ní nedojde, nelze ji zaúčtovat a ani zaplatit.

- **Prohlášení o původu biomasy** (listina s datem 2. 3. 2016 označená jako „Prohlášení výrobce nebo dodavatele paliva biomasy“; srov. bod 2 výše), v němž je jako výrobce paliva označena společnost Solution Trans s. r. o., jako dodavatel je označena FORSLATI a jako odběratel je označen žalobce. Dále jsou zde údaje specifikující dodávanou biomasu jako cíleně pěstovanou energetickou plodinu na půdě v ČR, a to jako obilovinu upravovanou peletováním.

29. Ministerstvo vnitra k dotazu správce daně sdělilo, že stávající jednatel společnosti FORSLATI D. R. není veden v Cizineckém informačním systému.
30. ŘSD k dotazu správce daně sdělilo, že z vozidel, jejichž registrační značky byly uvedeny na vážních listcích, nejsou 4 evidovány v mytném systému, u dalších 42 připojilo výpisy mytných transakcí.
31. Dne 10. 10. 2016 správce daně **vyslechl jako svědka žalobcova zaměstnance M. S.** Ten ve své výpovědi potvrdil, že jakožto žalobcův zaměstnanec byl pověřen dojednáváním spolupráce s FORSLATI, se kterou začal vyjednávat někdy koncem roku 2014. Společnost FORSLATI si tehdy jako dodavatele vybrali právě proto, že tato společnost byla schopna dodat pelety typu O1, které žalobce potřeboval a které v zimním období jiní dodavatelé opatrovali problematicky. Obchodní spolupráce s FORSLATI byla sjednávána v Praze, za žalobce byl přítomen svědek a za FORSLATI pan F. a nějaký pan P.. Na jednání byla projednána smlouva, ve které svědek prováděl úpravy, ale nepodepisoval ji, to učinil až jednatel JUDr. Z.. Svědek osobně jednal s FORSLATI asi třikrát, další komunikace byla prostřednictvím e-mailů a telefonů s panem F. či panem P., který mu rovněž předal přehled pohledávek FORSLATI ke konci roku 2015. Svědek současně vyloučil, že by znal stávajícího jednatele FORSLATI D. R.. V souvislosti s FORSLATI neznal ani žádného pana P.. K dotazu, jakým způsobem byly ověřovány informace o FORSLATI, svědek sdělil, že od nich dostali výpis z obchodního rejstříku a poté si je ověřili v systému ARES. Následně proběhly zkušební dodávky, které byly v pořádku, proto se pokračovalo v obchodu. Výhodu tehdejší spolupráce s FORSLATI svědek spatřoval v tom, že tato společnost nabízela druh pelet, které tehdy žalobce potřeboval a které v zimním období nebyly k dostání. Svědek nevěděl přesně, zda FORSLATI pelety O1 vyráběla či nakupovala, domníval se však, že fungovala jako překupník. Svědek si nebyl schopen vybavit, kdy přesně proběhla první dodávka pelet od FORSLATI, nicméně s odvoláním na podklady k fakturaci usuzoval, že první dodávky proběhly v únoru 2015 a v průběhu celého tohoto roku bylo dodáváno smlouvené množství. Svědek nedovedl popsat, jak probíhala nakládka pelet, jejich přeprava či přebírání, neboť tomuto se nevěnoval, proto

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

ani nikdy nejednal osobně s řidiči kamionů. Faktury vystavované FORSLATI osobně nepřebíral, protože ty byly zasílány do kanceláře (účetny) žalobce, odkud jsou předkládány ke kontrole, kde je na základě podkladů k fakturaci kontroloval buďto svědek, nebo paní O. Z.. K dotazu, proč byly v prosinci 2015 vystaveny zálohové faktury, když dle kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 měla být provedena fakturace až po dodání zboží, svědek vysvětlil, že faktury byly vystaveny po dohodě, kdy chtěl FORSLATI vyjít vstříc, neboť na jejich straně byl asi nějaký požadavek od jejich dodavatelů na dřívější platbu, součástí dohody byla i dohoda o termínu plnění, který ale tehdy dodržen nebyl. K dotazu na ukončení spolupráce s FORSLATI svědek vypověděl, že tato spolupráce byla ukončena tím, že vypršela smlouva, od konce února 2016 s nimi nikdo nekomunikuje, a proto má žalobce již nového dodavatele pelet.

32. Svědek M. S. v rámci shora rekapitulovaného výsledku správci daně předložil též listinu označenou jako „Kniha pohledávek ke dni 1. 6. 2016“ kde je jako výstavce uvedena společnost FORSLATI a kde je mezi subjekty povinnými k úhradě pohledávek opakovaně uváděn žalobce. Za pozornost stojí pohledávka přiřazená k položce s datem 23. 12. 2015, číslem 201512020 a částkou 1 490 640 Kč s poznámkou „splatno k datu 6. 1. 2016“ a „uhrazeno k datu 20. 1. 2016“. Svědek Smítka rovněž předložil správci daně potvrzení zaslané z datové schránky FORSLATI ze dne 20. 4. 2016 týkající se změny registračních údajů této společnosti.
33. Dne 10. 10. 2016 správce daně **vyslechl jako svědka M. F.**, bývalého jednatele FORSLATI. Svědek potvrdil, že se žalobcem byla navázána spolupráce na přelomu 3. a 4. čtvrtletí 2014 kvůli dodávkám pelet biomasy. Žalobce tehdy oslovil jeho (svědka) osobně, za FORSLATI však obchod sjednával jistý pan P.. K dotazu, kdo poté za FORSLATI jednal, svědek vypověděl, že pouze on, protože s panem Procházkou spolupráci ukončil. Svědek si vzpomněl, že proběhlo nějaké jednání, již se nevzpomínal, kde přesně, avšak věděl, že jednal s panem S.. Dle svědka však žalobce platil pozdě, ačkoliv mu museli dále dodávat zboží. Spolupráce se žalobcem byla ukončena ke konci roku 2015, v roce 2016 se s nikým z nich neviděli. K dotazu na kupní smlouvu ze dne 3. 4. 2015 (jež mu byla při výsledku předložena k nahlédnutí) svědek potvrdil, že na smlouvě je jeho podpis. K dotazu, zda FORSLATI dodávané pelety O1 i vyrábělo, svědek uvedl, že pouze nakupovalo a dále prodávalo, přičemž dodavatelé byli z Česka i ze zahraničí, konkrétně z Polska a Německa, konkrétní dodavatele si však nepamatoval. K dotazu na kupní smlouvu ze dne 3. 4. 2015, jež mu byla při výsledku předložena k nahlédnutí, svědek potvrdil, že na smlouvě je jeho podpis. Vlastní podpis svědek rovněž potvrdil ve vztahu k Prohlášení o původu biomasy, jež mu při výsledku bylo rovněž předloženo k nahlédnutí. Když však svědkovi bylo předestřeno, že k datu, jímž je opatřeno Prohlášení o původu biomasy, již nebyl jednatelem FORSLATI, svědek svou výpověď částečně změnil a prohlásil, že podpis na těchto prohlášeních vlastně není jeho (ohrazoval se proti podobě písmene „F“), byť připustil, že v době, kdy jednatelem byl, tak podobná prohlášení podepisoval a předkládal. U zálohových faktur č. 20151201 ze dne 21. 12. 2015 a č. 20151202 ze dne 23. 12. 2015 svědek potvrdil, že podpis na nich je nejspíše jeho. K dotazu, proč byly předloženy zálohové faktury vystaveny, když dle čl. 4 kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 mělo být fakturováno a zapláceno až poté, co byly pelety O1 dodány a kupující dodal doklad k fakturaci, svědek uvedl, že faktury byly vystaveny proto, že jim žalobce stále dlužil, ale oni chtěli zaplatit svým dodavatelům. U daňových dokladů č. 20151202 s DP 1. 3. 2016 č. 20151201 s DP 21. 1. 2016 a č. 20151201 s DP 8. 2. 2016 svědek po jejich předložení vyloučil, že by podpisy na těchto dokladech byly jeho, a popřel, že by tyto doklady

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vystavil on. Svědek nevěděl, ve kterém zdaňovacím období FORSLATI přiznávalo DPH, nedovedl potvrdit, zda na veškeré pelety dodávané od FORSLATI byly vystaveny daňové doklady. Na dotaz, zda v souvislosti s FORSLATI zná pana P., svědek odpověděl „*možná že jo, ale nevím*“, k dotazu na stávajícího jednatele D. R. sdělil, že ho viděl asi 5 minut u notáře při převodu společnosti. Zda s D. R. spolupracuje i pan P., to svědek nevěděl.

34. Dne 17. 5. 2017 došlo k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně přisvědčil argumentaci žalobce, že dovoz biomasy vozidly z Polska nevylučuje možnost jejího vypěstování v Česku a pouze zpracovávání v Polsku, stejně tak nevyloučil, že by M. F. ve své svědecké výpovědi výslovně popřel spolupráci mezi žalobcem a FORSLATI, neshledal však důvody pro opakování jeho výpovědi. Správce daně vzal v potaz odeslání platby žalobcem na bankovní účet FORSLATI, nicméně samotné odeslání platby nezakládá daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, neboť ten může být uplatněn až na základě vystaveného daňového dokladu k této platbě. Právě průkaznost daňových dokladů správce daně považoval za zpochybněnou, neboť data jejich vystavení nesouhlasí s daty skutečných přijetí plateb dle bankovního výpisu FORSLATI, navíc M. F. coby jediná osoba oprávněná vystavit tyto doklady uvedl, že je nevystavil. V této souvislosti správce daně poukázal na vyjádření Ing. P., podle něhož měl být daňový doklad č. 02/002/2016 vystaven z důvodu nerealizace obchodu a záloha vrácena, avšak na bankovním účtu žalobce není příjem žádné platby od FORSLATI evidován, přičemž Ing. P. neuvedl, zda k vrácení zálohy došlo na účet či v hotovosti. Za nedostatečně průkazné vzal správce daně žalobcem předložené dodací listy, neboť je shledal za nedostatečně vyplněné, navíc měly být dle tvrzení žalobce vyplňovány řidiči. Správce daně sice žalobci přisvědčil, že údaje na jím předložených vážných listcích dokládají dodávky pelet O1 v danou dobu a množství, ale neprokazují, od koho byly přijaty, přičemž dle správce daně žalobce nevěnoval zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům při převzetí dodávek. Správce daně tedy uzavřel, že byť zjištěné indicie samy o sobě nenasvědčují nezákonnosti, tak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, z nichž dovodil, že žalobce nepřijal zdanitelné plnění od jím deklarovaného dodavatele FORSLATI. Žalobcem předložené faktury, dodací listy, příjemky na sklad i výpověď jeho zaměstnance M. S. nemohou dle správce daně obstát vedle skutečnosti, že samotná společnost FORSLATI poskytnutí zdanitelného plnění popřela. Správce daně přitom opakovaně zdůraznil, že nezpochybňuje samotné dodání O1 pelet, ale za důvod pro neuznání nároku na odpočet považuje skutečnost, že žalobce neprokázal, že tyto dodávky přijal právě od jím deklarovaného dodavatele FORSLATI. Dle správce daně tedy žalobce neunesl důkazní břemeno.
35. Následně správce daně vydal dodatečný platební výměr, jímž žalobci doměřil DPH (viz bod 1 výše). Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž zejména zpochybňoval skutkové závěry správce daně, neboť byl přesvědčen, že uskutečnění dodávek ze strany FORSLATI dostatečně prokázal. Žalovaný však jeho odvolání nevyhověl a zamítl jej napadeným rozhodnutím. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný ztotožnil se skutkovými a právními závěry správce daně. Zkonstatoval, že shodně jako správce daně nemá pochybnost o tom, že předmětné pelety byly skutečně dodány, nýbrž o tom, zda byly uskutečněny žalobcem deklarovaným dodavatelem. Dle žalovaného je k dispozici dostatek indicií, které možnost uskutečnění plnění ze strany FORSLATI hodnověrně zpochybňují. V této souvislosti žalovaný poukázal zejména na vypršení kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015, což dle žalovaného potvrdili i svědci M. S. a M. F.. Navíc svědek M. F. vypověděl, že podpisy na žalobcem

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

předložených dokladech nejsou jeho, tudíž není možné určit, kdo je skutečně podepsal, ani zda souvisejí s předmětnými dodávkami. Žalovaný poukázal též na informace z mytného systému poskytnuté od ŘSD, jímž některá z vozidel označená na žalobcem předložených vážních lístcích neprošla a zbylá jela po trase z Polska do Domoradic a zpět do Polska, ačkoliv dle Prohlášení o původu biomasy měla být dodávaná biomasa pěstována v Česku, což dle žalovaného činí nejasným, odkud vypěstovaná biomasa pocházela. Žalovaný rovněž poukázal na některé nestandardnosti obchodního vyjednávání mezi žalobcem a FORSLATI, například že se žalobcův zaměstnanec M. S. a dřívější jednatel FORSLATI M. F. měli sejít v obchodním centru či na čerpací stanici, nebo že žalobce uzavřel spolupráci se subjektem nemajícím vlastní webové stránky, což je dle žalovaného v 21. století značně neobvyklé. Zároveň však žalovaný explicitně zdůraznil, že tyto skutečnosti nepřičítá žalobci k tíži a že důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH není prokázání účasti na karuselovém podvodu, nýbrž to, že zjištění učiněná správcem daně zpochybňují, že by předmětné plnění bylo uskutečněno tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno na žalobce, které však neunesl, neboť neprokázal, že ověřované uskutečněné dodávky předmětného plnění skutečně přijal od deklarovaného dodavatele.

VI. Posouzení soudem

36. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
37. Soud ve věci rozhodoval bez nařízení jednání, neboť shledal důvod pro postup podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a zároveň nepovažoval za nutné opakovat či doplňovat důkazy učiněné již v daňovém řízení (viz body 44 až 61 níže).

Otázka přezkoumatelnosti

38. Soud se předně zabýval žalobcem namítanou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů:
39. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná především tehdy, není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů správní orgány vycházely či z jakých podkladů tyto skutkové závěry učinily nebo jakými úvahami se řídily při jejich hodnocení (srov. zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, či ze dne 6. 5. 2009, č. j. 6 Ads 26/2009-67), přičemž zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Při posuzování nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů tedy soud hodnotí, zda správní orgány srozumitelným způsobem uvedly, jaké skutečnosti vzaly při svém rozhodování za prokázané, kterým nepřisvědčily a jakými úvahami byly při jejich hodnocení vedeny, případně o jaké důkazy opřely svá skutková zjištění a jaké důvody je vedly k vyslovení závěrů obsažených v konečných rozhodnutích. Z hlediska uvedených požadavků soud konstatuje, že napadené rozhodnutí je zcela přezkoumatelné, neboť v jeho odůvodnění je přehledně popsán zjištěný skutkový stav, je z něj jednoznačně patrné, jaké právní normy byly na zjištěný skutkový stav aplikovány, je v něm reagováno na stěžejní odvolací námitky a jsou v něm dostatečně

popsána právní hodnocení řešené otázky. Tím ještě není řečeno, že skutkové a právní závěry přijaté v napadeném rozhodnutí jsou nutně správné (k tomu viz níže), nicméně i nesprávný závěr může být přezkoumatelný. Ostatně nelze pominout, že sám žalobce se závěry napadeného rozhodnutí ve své obsáhlé žalobě rozsáhle polemizuje a klade vůči nim podrobnou oponenturu, což by u nedostatečně odůvodněného rozhodnutí zpravidla nepřicházelo v úvahu.

40. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být v žádném případě založena tím, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí je odkazováno na rozsudek NSS, který je (očividně v důsledku písařské chyby) označen nesprávným číslem jednacím. Odkaz na judikaturu je otázkou právního hodnocení, proto je podstatné, zda závěry dovozované z odkazovaného judikátu na řešenou problematiku skutečně přiléhají, a nikoliv zda je odkazovaný judikát formálně správně označen. Ostatně i sám žalobce dovedl chybně označený rozsudek NSS identifikovat a odhalit, jaké mělo být správné označení jeho čísla jednacím, resp. z jaké judikatury žalovaný čerpal.
41. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rovněž nemůže být založena tím, že odvolací správní orgán (žalovaný) doplní úvahové mezery správního orgánu prvního stupně (správce daně), které tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek s rozhodnutím o odvolání (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 - 25). Zcela mylné je naopak nazírání žalobce, podle něhož je jakékoliv doplnění závěrů ze strany nadřízeného orgánu nepřípustné. Pokud by tomu tak bylo, pak by se zcela vyprázdnil smysl právní úpravy umožňující odvolacímu orgánu doplňovat dokazování (§ 115 odst. 1 a 2 daňového řádu) či odvoláním napadené rozhodnutí prvního stupně změnit [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. V režimu daňového řízení jsou navíc možnosti odvolacího orgánu zrušit rozhodnutí prvního stupně poměrně omezené, neboť pokud by rušil rozhodnutí o vyměření daně, pak by daň již nebylo možno vyměřit (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, či ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76), proto v případě zjištění skutečností majících vliv na správnost vyměření daně lze zpravidla přistoupit toliko ke změně prvostupňového rozhodnutí, přičemž tato změna v sobě logicky bude zahrnovat i částečné doplnění nalézací činnosti vyhrazené správci daně na prvním stupni.
42. Za zcela absurdní soud považuje žalobní argumentaci, podle níž by nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů měla být založena tím, že odůvodnění napadeného rozhodnutí i obsah zprávy o daňové kontrole jsou strukturovány do samostatně nadepsaných částí, z nichž žalobce údajně není schopen dovodit, k jaké konkrétní otázce se vyjadřují a proti čemu se má vlastně bránit. Soud naopak vzhledem k rozsáhlosti řešené problematiky jednoznačně kvituje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí není tvořeno jednolitým textem, ale je rozčleněno do samostatně nadepsaných kapitol. Díky tomu je odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně přehlednější a lze se lépe orientovat v jeho obsahu. V zásadě totéž lze uvést i k obsahu zprávy o daňové kontrole. Namítá-li žalobce (či spíše autor žaloby), že v důsledku názvů jednotlivých kapitol napadeného rozhodnutí či zprávy o daňové kontrole není schopen rozpoznat, proti čemu se má vlastně bránit, pak toto své tvrzení sám vyvrací tím, že je schopen sestavit žalobu v rozsahu sedmatřiceti stran a v ní argumentačně oponovat závěrům žalovaného i správce daně.
43. Žalobní námitky tohoto druhu soud tedy vyhodnotil jako celkově nedůvodné.

*Otázka správnosti skutkových zjištění
a unesení důkazního břemene*

44. Podstatná část žalobních bodů obsahově směřuje proti skutkovým zjištěním správce daně a k otázce unesení důkazního břemene. K námitkám tohoto druhu jsou v žalobě vyčleněny samostatné oddíly, k nimž žalobce uvádí samostatně obsáhlou argumentaci, přičemž mnohé z námitek se vzájemně prolínají, popř. se opakují. Soud předeseílá, že ve vztahu k tomuto okruhu žalobních bodů nevolí cestu vypořádání se s každou dílčí v žalobě vznesenou námitkou, nýbrž předkládá souhrnný argumentační celek, v němž se zaměří na jádro sporu.
45. Předně je třeba zdůraznit, že vychází-li soud v řízení o žalobě ve správním soudnictví z údajů a listin obsažených ve správním spisu, pak se nejedná o dokazování (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 77, ze dne 29. 1. 2009, č. j. [9 Afs 8/2008 - 117](#), nebo ze dne 29. 6. 2011, č. j. [7 As 68/2011 - 75](#)). Z tohoto důvodu není třeba provádět zvlášť dokazování jednotlivými listinami předloženými v průběhu daňové kontroly, jak bylo navrhováno v žalobě, neboť všechny tyto listiny jsou součástí správního spisu, z jehož obsahu soud při přezkumu napadeného rozhodnutí obligatorně vychází.
46. Soud dále konstatuje, že v řízení před žalovaným ani správcem daně nebylo podstatou sporu, jaká je přesná náplň žalobcovy podnikatelské činnosti. Orgány finanční správy nezpochybňovaly, že žalobce v rámci své podnikatelské činnosti skupuje, zpracovává a přeprodává tuhá paliva. Z tohoto důvodu je zjevně nadbytečné, aby soud prováděl důkaz výsledkem jednotlivých zaměstnanců žalobce, jak je navrhováno v žalobě. Pro účely přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí není nezbytné objasnit každý detail žalobcových obchodních aktivit.
47. Ve věci rovněž není sporu o tom, že společnost FORSLATI byla ve zkoumaném období registrována jako plátce DPH. Ostatně právě nesoulad v kontrolním hlášení k DPH a přiznání k DPH podaném touto společností za zdaňovací období březen 2016 vedl k zahájení šetření ze strany správce daně, jež vyústilo v zahájení daňové kontroly a následně k vydání napadeného rozhodnutí.
48. Soud dále považuje za podstatné, že žalovaný ani správce daně nezpochybňovali, že se dodávky biomasy opravdu uskutečnily (toto oba orgány opakovaně zdůraznily), dokonce ani výslovně nerozpороvali, že se tak stalo ve zkoumaném období. Úhelným kamenem pochybností orgánů finanční správy bylo, zda tyto dodávky skutečně dodala společnost FORSLATI, jak deklaroval žalobce v přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2016. Právě pochybnosti o této otázce vzaly orgány finanční správy jako stěžejní skutečnost mající za následek přenesení důkazního břemene na daňový subjekt (žalobce), přičemž shledaly, že žalobce toto důkazní břemeno neunesl, neboť dodání ze strany FORSLATI neprokázal. Otázka ztotožnění předmětných dodávek s FORSLATI je tedy v této věci hlavním jádrem sporu. V této souvislosti soud považuje za vhodné upozornit, že NSS v řízení ve věci sp. zn. 1 Afs 334/2017 položil Soudnímu dvoru EU mj. předběžnou otázku, zda „[j]e v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?“, přičemž řízení o této předběžné otázce je evidováno pod sp. zn. C-154/2020. Předmět této předběžné otázky je přitom shodný s jádrem sporu v nyní posuzované věci. Krajský soud v Praze nicméně nepovažoval za nezbytné přerušovat řízení za účelem vyčkání na rozhodnutí o uvedené předběžné otázce, neboť po seznámení se s listinami obsaženými ve správním spise dospěl

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

k závěru, že dodavatelem byla v daném případě skutečně společnost FORSLATI, neboť – jak bude podrobně vyloženo v následujících odstavcích – se neztotožňuje s hodnocením, které žalovaný a správce daně učinili o provedených důkazech, resp. o podstatné části z nich.

49. Předně je však nutno podotknout, že výchozí úvaha žalovaného i správce daně o rozložení důkazního břemene byla obecně správná. Oba orgány finanční správy správně připomněly, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a svá tvrzení prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu), a svou důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením předestřeným správci daně splní, prokáže-li svá tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady). Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak bylo deklarováno v účetnictví (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Soud proto souhlasí s žalovaným a správcem daně potud, že nedostatky zjištěné v kontrolním hlášení a daňovém přiznání společnosti FORSLATI, v nichž nebyly dohledatelné účetní doklady o plněních poskytnutých ze strany žalobce, skutečně zpochybnilly věrohodnost údajů na dokladech předkládaných žalobcem v jeho daňovém přiznání za období březen 2016, a tedy v daném okamžiku daňové břemeno skutečně přešlo na žalobce (až potud lze s postupem orgánů finanční správy souhlasit). Zároveň však soud nemůže souhlasit s tím, že by důkazy provedené v rámci daňové kontroly tyto zjištěné pochybnosti do značné nerozptýlily. Právě v otázce hodnocení provedených důkazů a závěrů z nich vyvozených se soud se závěry žalovaného i správce daně zásadně rozchází, a to z následujících důvodů:
50. Jedním z důkazních prostředků, které žalobce předložil na podporu svých tvrzení, byla kupní smlouva ze dne 3. 4. 2015 uzavřená mezi ním a FORSLATI. Žalovaný ani správce daně sice nezpochybňovali, že na základě této smlouvy skutečně v minulosti probíhala spolupráce mezi žalobcem a FORSLATI, zároveň však shledali, že tato smlouva byla uzavřena jen na dobu určitou (do 31. 12. 2015), a proto vyloučili, že by na základě této smlouvy mohla probíhat plnění i v prvním čtvrtletí roku 2016. Takovou interpretaci však soud považuje za chybnou. Časové dovršení okamžiku, jenž je sjednán jako poslední den trvání smlouvy uzavřené na dobu určitou, totiž nevede automaticky k zániku závazků, které mezi stranami vznikly ještě v době trvání smlouvy a které do té doby nebyly splněny či jinak vypořádány (srov. § 1908 a násl. občanského zákoníku). Jinak řečeno, zánik smlouvy uzavřené na dobu určitou v důsledku plynutí času nemá za následek „smazání dluhů“, které z titulu této smlouvy v době jejího trvání vznikly (soud přitom v kupní smlouvě ze dne 3. 4. 2015 nenachází žádnou klauzuli, která by k datu 31. 12. 2015 zaváděla fikci narovnání nesplněných závazků). Žalobce přitom od počátku vysvětloval, že dodávky pelet, které obdržel v průběhu prvního čtvrtletí roku 2016, byly nasmlouvány ještě koncem roku 2015, tedy ještě za trvání předmětné smlouvy, avšak v důsledku prodloužení na straně FORSLATI se dodání uskutečnilo později. Jestliže za této situace orgány finanční správy nerozporovaly samotné uskutečnění dodávek pelet (jak výslovně uvádějí v napadeném rozhodnutí i zpráva o daňové kontrole), pak těžko může obstát jejich závěr, že vypršení platnosti předmětné smlouvy vylučuje jako dodavatele společnost FORSLATI.

51. V návaznosti na hodnotící závěry ohledně trvání shora zmiňované smlouvy se soud nemůže ztotožnit s tím, jak žalovaný i správce daně hodnotili výpověď svědka M. S.. Ten totiž rozhodně nevyločil, že by po roce 2015 nebyla přijata žádná dodávka od FORSLATI, jak se snaží dovozovat zejména žalovaný (na toto svědek ostatně ani nebyl explicitně tázán). Svědek M. S. sice potvrdil, že po vypršení smlouvy byla spolupráce ukončena (na což se orgány finanční správy velmi upnuly), nicméně tuto informaci je třeba hodnotit v kontextu dalších částí výpovědi, v nichž se svědek zmiňoval o nedodržování sjednaných termínů dodávek ze strany FORSLATI, jakož i o tom, že k jejich požadavku byly v prosinci 2015 na chystané dodávky vystavovány zálohové faktury, což nasvědčuje žalobcově verzi o sjednání posledních dodávek ještě před koncem roku 2015. Dále nelze pominout, že byt svědek zmiňoval ukončení spolupráce mezi žalobcem a FORSLATI v důsledku vypršení smlouvy, tak zároveň výslovně uváděl, že s FORSLATI nikdo od žalobce nekomunikuje od konce února 2016, čímž nepřímou potvrdil, že do té doby určitá komunikace (resp. dobíhající spolupráce) mezi žalobcem a FORSLATI musela logicky probíhat. Tomu nasvědčuje i obsah náhledů e-mailových zpráv předložených jednatelem žalobce při jednání dne 1. 8. 2016, v nichž žalobcova zaměstnankyně O. Z. v e-mailu s datem 1. 3. 2016 pracovníkům FORSLATI avizuje zaslání podkladů k fakturaci dodávky biomasy (srov. bod 28 výše). S uvedeným rovněž koresponduje sdělení jednatele JUDr. Z. Z., který při jednání dne 1. 8. 2016 vypověděl, že s FORSLATI ustala komunikace, třebaže u žalobce FORSLATI evidovala pohledávku za dodané pelety. Dle soudu tyto jednotlivé poznatky ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že byt po roce 2015 již ze strany žalobce ani FORSLATI nebyl zájem na další vzájemné spolupráci, tak v první čtvrtině roku 2016 tato končící spolupráce stále ještě určitým způsobem dobíhala. Soud proto nemůže přijmout interpretaci žalovaného, že by svědkem M. S. uváděné „vypršení smlouvy“ potvrzovalo, že po roce 2015 již FORSLATI nemohla žalobci žádná plnění poskytovat, tím spíše za situace, kdy samotné dodávky pelet nebyly ze strany orgánů finanční správy zpochybňovány. V tomto směru se orgány finanční správy až příliš zaměřily na jednu konkrétní část svědecké výpovědi potvrzující jimi zvolený směr procesního vyústění, avšak pominuly její celkový kontext. Soud má tedy za to, že v daňovém řízení provedená svědecká výpověď M. S. (ve spojení s dalšími důkazními prostředky opatřenými v průběhu daňové kontroly) potvrzuje verzi uváděnou žalobcem, a proto nevyhověl jeho návrhu na zopakování důkazu výsledkem zmiňovaného svědka.
52. Další výhrady má soud k hodnocení svědecké výpovědi bývalého jednatele FORSLATI M. F.. Na tomto místě soud nicméně zdůrazňuje, že nesouhlasí s žalobní námitkou, že by otázky pokládané svědku M. F. byly sugestivní či kapciózní, resp. že by dotaz na podpisy na listinách pořízených po ukončení jeho jednatelství byl vysloveně návodný. Soud naopak považuje za zcela standardní, je-li vyslýchaný svědek následně konfrontován s určitou skutečností, jako se stalo v tomto případě (předložení listin, jež měl dle tvrzení daňového subjektu podepsat). Soud rovněž přisvědčuje argumentu žalovaného, že byl-li žalobce o termínu výsledku uvedeného svědka řádně vyrozuměn, ale přesto se jej nezúčastnil a nevyužil svého práva klást svědkovi dotazy, je z jeho strany poněkud pošetilé dovolávat se nyní v řízení před soudem nevhodnosti či neúplnosti otázek pokládaných správcem daně (už jen z tohoto důvodu soud návrhu na zopakování důkazu výsledkem uvedeného svědka nevyhověl). Až potud nelze ve vztahu k výsledku svědka M. F. orgánům finanční správy v zásadě nic vytknout. V čem však soud orgánům finanční správy již přisvědčit nemůže, je samotné hodnocení výpovědi zmiňovaného svědka, zejména pokud jde o její věrohodnost. Zde soud naopak přisvědčuje žalobci, že poté, co svědkovi bylo předestřeno, že podpisy na

předložených listinách pocházejí z doby, kdy již nebyl jednatelem FORSLATI, tak svědek svou dosavadní výpověď až příliš podezřele „obrátil“, neboť začal tvrdit, že podpis na Prohlášení o původu biomasy není jeho, třebaže předtím tvrdil opak. Totéž pak činil ve vztahu k daňovým dokladům z roku 2016, jež mu byly ukázány následně. Dle soudu měla být právě tato část svědecké výpovědi – zejména pokud jde o věrohodnost – hodnocena podstatně kritičtěji, a to nejen vzhledem k náhlému „obratu“ v dosavadní výpovědi, ale též s přihlédnutím ke skutečnosti, že v období prvního čtvrtletí roku 2016 bylo u společnosti FORSLATI zjištěno opakované porušování daňových povinností (nepodání kontrolního hlášení, nedostatky v daňových přiznáních), a navíc v jeho průběhu došlo k výměně jednatele za nekontaktní osobu D. R., jehož měl svědek dle vlastních slov vidět jen „asi 5 minut při podpisu u notáře.“ Tyto indicie dle soudu naznačují, že svědek M. F. se o období prvního čtvrtletí roku 2016 zřejmě zdráhal vypovídat, patrně ve snaze zakrýt případné porušení vlastních povinností v souvislosti s výkonem funkce jednatele FORSLATI. Proto soud považuje za překvapivé, že žalovaný i správce daně příslušnou část svědecké výpovědi nekriticky převzali a odvolávající se na její obsah přijali tak snadno skutkový závěr, že bývalý jednatel FORSLATI vyloučil spolupráci s žalobcem po roce 2015 a že nemohl podepsat ani vystavit žalobcem předložené daňové doklady. Dle soudu je však takový závěr těžko udržitelný, a to právě vzhledem k závažným pochybnostem o věrohodnosti dané svědecké výpovědi, resp. její části vztahující se k prvnímu čtvrtletí 2016.

53. V souvislosti s hodnocením svědecké výpovědi Marka Fučíka soud rovněž nemůže zcela souhlasit s žalovaným, že „*již na první pohled je podpis pana F. odlišný na zálohových daňových dokladech a na kupní smlouvě*“ (viz bod 15 na str. 5 napadeného rozhodnutí). Byť soud připouští, že u podpisů na jednotlivých listinách není zejména sklon počátečního písmene „F“ vždy zcela identický, tak navzdory tomu si porovnávané podpisy jsou relativně podobné a jejich odlišnost není zdaleka tak markantní, jak naznačuje žalovaný. Oba orgány finanční správy navíc opomíjejí, že vystavení faktury nepředstavuje právní jednání ve smyslu převzetí práv a povinností (závazku vůči jiné osobě), které by za právnickou osobu (zde FORSLATI) musel činit výlučně její statutární orgán (zde jednatel). Fakturu, jež má hmotněprávní povahu prosté výzvy k peněžitému plnění, naopak může vystavit např. i pověřený zaměstnanec. Proto i kdyby se podpisy na žalobcem předložených daňových dokladech skutečně nepodařilo ztotožnit s osobou jednatele, neznamená to, že by jejich výstavcem nemohla být společnost FORSLATI.
54. Lichý je dále závěr žalovaného, že M. F. ve zkoumaném období již nebyl jednatelem FORSLATI, a proto v uvedeném období nemohl jménem této společnosti podepisovat. Zde soud přisvědčuje žalobci, že i když je změna jednatele v obchodním rejstříku uváděna k datu 1. 3. 2016, tak ke zveřejnění této změny v rejstříku došlo až dne 4. 3. 2016. V době před posledně uváděným datem tudíž mohl žalobce legitimně jednat v důvěře v údaj zapsaný v obchodním rejstříku a žalovaný ani správce mu nemohli klást k tíži, že zapsaný údaj o osobě jednatele FORSLATI neodpovídal skutečnosti, ledaže by prokázali, že žalobce o této změně musel vědět již dříve (srov. § 8 odst. 1 a 2 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěrenských fondů, ve znění pozdějších předpisů). Nutno podotknout, že poslední z žalobcem předložených daňových dokladů, ve vztahu k němuž žalovaný zpochybňuje vystavení původním jednatelem M. F., je opatřen datem 1. 3. 2016 (konkrétně jde o doklad č. 20151202 s DP 1.3.2016; srov. bod 20 výše), tedy z doby, kdy byl v obchodním rejstříku zveřejněn jako jednatel FORSLATI stále ještě M. F., a nikoliv D. R., a nadto posledním dnem, kdy ještě M. F. mohl vystupovat jako jednatel FORSLATI. Tím spíš tedy nelze žalobci klást k tíži,

že jako autora podpisu na předmětných daňových dokladech označoval právě M. F., resp. že daňové doklady a jiné listiny označené obchodní firmou FORSLATI a s podpisem „F.“ legitimně považoval za vystavené společností FORSLATI.

55. V souvislosti s otázkou rozsahu jednateelských oprávnění soud považuje za překvapivé, jaký význam byl ve zprávě o daňové kontrole i v napadeném rozhodnutí přikládán „vyjádření pana P.“ a jaké zásadní závěry z tohoto důkazu orgány finanční správy učinily. Soud připomíná, že ono „vyjádření pana P.“ je nepodepsaným podáním, jehož autor se v záhlaví označil jako „ing. P. M.“ (k jeho obsahu podrobněji viz bod 26 výše). Zde je třeba poznamenat, že v obchodním rejstříku v souvislosti se společností FORSLATI nikdy nebyl jako jednatel uveden nikdo se jménem P., navíc jednatel žalobce JUDr. Z. Z. i svědek M. S. shodně uváděli, že žádného pana P. neznají, svědek M. F. pak k dotazu na znalost osoby se jménem P. zcela mlžil („možná že jo, ale nevím“). Navzdory těmto skutečnostem však žalovaný i správce daně podání označené osobou „ing. P. M.“ považují za oficiální vyjádření společnosti FORSLATI a takto s ním i nakládají při hodnocení důkazů (například zdůraznili, že P. nepotvrdil uskutečnění dodávek, nebo že podle tvrzení pana P. došlo k vrácení zálohy, která se ale neobjevila na bankovním účtu). Nijak se přitom nepozastávají nad tím, že v jiném případě hodnotili nedostatek jednateelských oprávnění jako zcela zásadní nedostatek vylučující možnost učinit podpis jménem FORSLATI (viz předchozí odstavce 53 a 52 výše). Jinak řečeno, pokud jde o zpochybnění podpisů na žalobcem předkládaných listinách (zejména dokladech č. 20151202 s DP 1. 3. 2016 č. 20151201 s DP 21. 1. 2016 a č. 20151201 s DP 8. 2. 2016), je pro orgány finanční správy řádné ztotožnění vystavitele faktur s osobou oprávněného jednatele naprosto zásadní, ale jde-li o potvrzení jimi předvídané skutkové verze, nedostatek jednateelských oprávnění jim překvapivě nevádí a nekriticky důvěřují vyjádření osoby, navzdory tomu, že tato na své podání nepřipojí žádný podpis, není uvedena v žádném veřejném rejstříku a její totožnost (resp. vůbec její existence) ani není známa žádné z vyslechnutých osob. Takový přístup ze strany orgánů finanční správy považuje soud za zcela nepřijatelný. Argumentace správce daně, že v předložených výpisech z bankovního účtu žalobce není evidována přijatá platba od FORSLATI, ačkoliv dle vyjádření pana P. mělo po stornování faktury č. 02/002/2016 dojít k vrácení zálohy (viz str. 17 zprávy o daňové kontrole), se vzhledem ke zcela nejasné identitě zmiňovaného P. jeví takřka jako účelová snaha nalézt jakýkoliv zpochybňující důvod.
56. Ve vztahu k výpisům z bankovních účtů není soudu zřejmé, na základě čeho správce daně dovodil, že data vystavení žalobcem předložených dokladů č. 20151202 s DP 1. 3. 2016, č. 20151201 s DP 21. 1. 2016 a č. 20151201 s DP 8. 2. 2016 nesouhlasí s daty skutečných přijetí plateb dle bankovního výpisu z účtu FORSLATI (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole). Soud při porovnání zmiňovaných daňových dokladů s výpisem z žalobcova bankovního účtu u Oberbank (viz bod 24 výše) musí naopak konstatovat, že data splatnosti uvedená na daňových dokladech se zcela shodují s daty, kdy z předmětného účtu odešly platby ve prospěch č. 261904438/0300 evidovaného na FORSLATI, (srov. bod 25 výše), přičemž výše těchto odchozích plateb se zcela shoduje s částkami uvedenými na jednotlivých daňových dokladech. Porovná-li soud tyto údaje dále s obsahem výpisu z účtu FORSLATI u ČSOB (viz bod 25 výše), pak je patrné, že platby odeslané z žalobcova účtu u Oberbank byly na účet FORSLATI připsány s 1-2 denním odstupem, což lze považovat za běžnou prodlevu při převodu mezi různými bankami. Jinak řečeno, odlišnost dat přijetí

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

plateb na účet FORSLATI a dat splatnosti na žalobcem doložených fakturách svědčí nanejvýš o tom, že žalobce svůj závazek splnil s mírným prodlením po datu splatnosti (srov. § 1957 odst. 1 občanského zákoníku), nikoliv však o tom, že by předmětné platby nebylo možno ztotožnit s fakturovanými částkami (a že proto nemohlo proběhnout zdanitelné plnění), jak zjevně usuzuje správce daně. Soud tímto nerozporuje závěr správce daně, že samotné odeslání platby ještě nezakládá daňovému subjektu nárok na DPH a že nárok na odpočet DPH může být uplatněn až na základě obdrženého dokladu k přijaté platbě, nicméně ve světle výše popsaného srovnání předložených daňových dokladů a výpisů z obou bankovních účtů působí argumentace správce daně o nesouladu dat vystavení dokladů a dat přijatých plateb takřka jako úporná snaha zachytit sebemenší zrnko pochybností. Soud netvrdí, že by platby korespondující s údaji na fakturách samy o sobě prokazovaly reálnost uskutečnění plnění (poskytnutí úplaty osobou povinnou k DPH bez současného dodání zboží či jiného plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH ještě nepředstavuje poskytnutí zdanitelného plnění), nicméně při zohlednění dalších skutkových okolností (tvrzení daňového subjektu, smluvní spolupráce, výpovědi svědků, e-mailová korespondence, série daňových dokladů, dodacích a vážních listů) si lze již poměrně těžko představit, že by platby v hodnotě přesahující 1 milion Kč byly mezi dvěma podnikajícími subjekty zasílány „jen tak“ či např. jako vyrovnání nedoplatků z minulých období či vratky přeplatků. Lze si samozřejmě představit i účelové zasílání plateb mezi registrovanými plátcí DPH jen kvůli vylákání nároku na odpočet, nicméně z takového závěru orgány finanční správy v nyní posuzované věci nevycházely, resp. alespoň to zdůrazňovaly (k tomu srov. bod 60 níže).

57. Soud dále nesdílí výhradu žalovaného ohledně toho, že série žalobcem předložených dodacích listů je vyplněna ručně. Podle soudu nemá tato skutečnost vliv na relevantní důkazní hodnotu dodacích listů. Soud naopak považuje za logické vysvětlení žalobce, že ruční vyplnění je dáno tím, že dodací listy vyplňovali řidiči na místě. Soud přitom považuje za obecně známou skutečnost (notorietu), že v běžných obchodních stycích budou dodací listy (či obdobné doklady stvrzující předání či převzetí zboží) zpravidla podepisovat zaměstnanci přítomní při přebírání zboží (typicky řidiči či skladníci), a nikoliv samotné statutární orgány dodavatelů či odběratelů (naopak si lze těžko představit, že by například generální ředitel velkého podniku podepisoval každou dílčí převzatou dodávku – takto by soukromý subjekt v realitě volného trhu mohl stěží fungovat). Soud proto považuje za nepřiměřené očekávání žalovaného, že by zrovna z dodacích listů mělo být patrné, kdo který subjekt zastupoval. Navíc vyplnění dodacího listu nepředstavuje právní jednání směřující ke vzniku, změně nebo zrušení závazkového vztahu, nýbrž toliko stvrzení určité skutečnosti v rámci již existujícího právně-závazkového vztahu (typicky stvrzení předání předmětu koupě v rámci vztahu prodávající-kupující).
58. Otázku původu dodávané biomasy nepovažuje soud pro nyní posuzovanou věc za významnou. Dle tvrzení žalobce mělo deklarované plnění spočívat v tom, že mu společnost FORSLATI zajišťovala dodávky biomasy, přičemž jako dodavatel měla zajišťovat nejen dodávaný produkt, ale i jeho kompletní dopravu k místu předání. Toto tvrzení zcela koresponduje s ujednáními kupní smlouvy ze dne 3. 4. 2015 (viz zejm. čl. 5 této smlouvy), ale též s výpovědí svědka M. S. i se sdělením žalobcova jednatele JUDr. Z. Z.. Z hlediska toho, zda se dodávka biomasy uskutečnila či nikoliv, je zcela nerozhodné, kde byla dodávaná biomasa vypěstována a odkud ji žalobcův dodavatel obstaral. Úvaha orgánů finanční správy, že garantovala-li FORSLATI původ biomasy z Česka, ale některá vozidla evidovaná na vážních listech se dle informací ŘSD měla pohybovat na trase

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

z Polska, je FORSLATI vyloučena jako dodavatel biomasy, neboť přislíbila dodání biomasy vypěstované v Česku. Tato úvaha je však zcela pomýlená. I kdyby bylo pravdou, že biomasa byla skutečně vypěstována v Polsku a odsud byla odebírána FORSLATI za účelem jejího následného prodeje žalobci, pak to vypovídá jedině o tom, že FORSLATI nedodávala produkt v kvalitě, kterou svému smluvnímu odběrateli (žalobci) garantovala v Prohlášení o původu biomasy. Nejasnost ohledně místa vypěstování biomasy tudíž svědčí nanejvýš o dodání předmětu koupě s vadami v jakosti, popř. o nekalé obchodní praktice dodavatele spočívající v klamání o původu zboží. Nevypovídá to však nic o tom, zda bylo zboží dodáno žalobci či nikoliv. Odlišná jakost biomasy či její vypěstování v konkrétní zemi totiž nejsou skutečnostmi majícími vliv na plnění daňových povinností (zákon o DPH ani jiný právní předpis nestanoví, že by dodání biomasy určitého druhu podléhalo např. vyšší sazbě či naopak osvobození od daně). Orgány finanční správy tudíž získaly toliko dílčí indicii o možném nesolidním obchodním jednání ze strany FORSLATI, toto jednání však zcela nedůvodně přičítaly k tíži žalobce. Nedodržení garantované kvality předmětu dodání – aniž by současně bylo pochyb o jeho druhu – však nemůže založit pochybnost o identitě dodavatele.

59. Na tomto místě musí soud dát žalobci za pravdu, že mu orgány finanční správy poměrně často přičítají pochybení mající původ v jednání FORSLATI. Žalovaný sice ve vyjádření k žalobě i v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně popírá, že by nedostatky na straně FORSLATI kladl žalobci k tíži, nicméně svou navazující argumentací dokládá spíše opak. V této souvislosti si nelze nevšimnout, že žalovaný (podobně jako správce daně) často vyzdvihuje dílčí pochybnost související s FORSLATI (nekontaktnost nového jednatele D. R., rozpor mezi Prohlášením o původu biomasy a evidencí trasy jím zajišťovaných přepravců, nepodání kontrolního hlášení v březnu 2016), kterou následně zdůrazňuje jako významnou indicii zpochybňující dodání biomasy deklarovaným dodavatelem, zároveň však pomíjí další okolnosti, které naopak nasvědčují tomu, že FORSLATI dodavatelem skutečně byla. Orgány finanční správy zkrátka na samém počátku učinily zjištění, že FORSLATI v období března 2016 řádně neplnila daňové povinnosti, z tohoto poznatku následně dovodily, že v uvedeném období FORSLATI nemohla uskutečňovat ekonomickou činnost, a tedy ani dodávat zboží jiným. Poté se však zaměřovaly již jen na skutečnosti podporující danou verzi a nedůvodně přehlížely i skutečnosti nabízející jiné skutkové vyústění (typickým příkladem tohoto přístupu je zcela odlišné přikládání významům jednatelských oprávnění popsané podrobněji v bodu 55 výše). Soud tímto nikterak nezpochybňuje, že společnost FORSLATI byla v době rozhodování orgánů finanční správy zjevně problematickým subjektem, což ostatně připustil i sám žalobce (a uváděl to i jako jeden z důvodů pro ukončení obchodní spolupráce). Nicméně skutečnost, že FORSLATI nespolupracuje s orgány veřejné moci a neplní své zákonné povinnosti (zejména pokud jde o nepodání kontrolního hlášení), ještě neznamená, že by musela být ekonomicky zcela neaktivní a že by byla zcela vyloučena jako možný dodavatel.
60. V návaznosti na předchozí odstavec soud dále konstatuje, že z postupu žalovaného i správce daně se jeví, jakoby si oba orgány finanční správy občas nebyly jisty, zda svůj závěr o neuznání nároku na odpočet DPH založit na neunesení důkazního břemene daňového subjektu nebo na účasti na podvodném jednání. Soud samozřejmě nepřehlédl, že orgány finanční správy se na jednu stranu důrazně hlásí k první variantě a explicitně vylučují, že by v posuzované věci uvažovaly o účasti na podvodu. Současně soud ovšem nemůže přehlížet, že navzdory uvedeným proklamacím se v hodnotících závěrech

žalovaného i správce daně (ať již ve zprávě o daňové kontrole, napadeném rozhodnutí či vyjádření k žalobě) jako červená nit vine série výtek vůči žalobci za jeho neopatrnost při vyjednávání obchodu a poukazování na podezřelost uskutečněných jednání. V důsledku toho postup orgánů finanční správy působí poněkud nekonzistentně, jakoby primárně hledaly důvody svědčící o podezřelosti transakcí a z toho se odvíjející účasti na podvodu či na zneužívajícím jednání, ale přesto nakonec (patrně pro obtížnou udržitelnost předchozího závěru) vyslovují, že jimi zjištěné skutečnosti zpochybňují uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele. Takový přístup soud nepovažuje za žádoucí. Neunesení důkazního břemene a účast na podvodu jsou odlišné tituly pro odmítnutí nároku na odpočet, které nelze libovolně zaměňovat. Oba totiž vycházejí ze zcela odlišných podmínek: Jestliže není prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění či nejsou předloženy dostatečné daňové doklady, pak nárok na odpočet DPH není uznán již jen na základě těchto samotných důvodů, tedy pro nesplnění formálních či hmotněprávních podmínek. Naproti tomu, aby mohl být nárok na odpočet DPH vyloučen z důvodu účasti na podvodu či pro zneužívající jednání, musí být formální i hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet splněny (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35, bod 13, ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, bod 16, nebo ze dne 1. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008-58). Oba případy je nutno pečlivě rozlišovat a není možno si „vybírat z obou to výhodnější“, jak do značné míry činí v nyní posuzované věci oba orgány finanční správy, tj. na jednu stranu tvrdit, že není zpochybněno samotné uskutečnění dodávek, následně poukázat na řadu podezřelých okolností spojených s osobou deklarovaného dodavatele, a na základě řetězce těchto podezření vyslovit závěr, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ohledně osoby deklarovaného dodavatele.

61. Výše popsané závěry (body 44 až 60) lze tedy shrnout tak, že byť prvotní zjištění správce daně o neplnění daňových povinností ze strany FORSLATI v březnu 2016 skutečně mohla vyvolat důvodné pochybnosti o ekonomické aktivitě této společnosti v daném období, a tedy i pochybnosti o uskutečnění dodávek žalobci v témže období, tak zároveň během daňové kontroly byly tyto pochybnosti rozptýleny, neboť řada provedených důkazů poukazuje právě na dodání od FORSLATI. Soud nesouhlasí se způsobem, jakým orgány finanční správy hodnotily provedené důkazy, neboť má za to, že z důkazních prostředků shromážděných ve spisovém materiálu vyplývá zcela odlišný skutkový závěr, než učinily orgány finanční správy. Za těchto okolností soud nemůže souhlasit se závěrem orgánů finanční správy, že by v souvislosti s deklarovaným plněním přetrvávaly důvodné pochybnosti o totožnosti dodavatele a že by žalobce v této otázce neunesl své důkazní břemeno. Z uvedených důvodů soud shledal existenci důvodů ve smyslu **§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.**, a proto napadené rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému věc k dalšímu řízení.
62. Nad rámec nutného odůvodnění soud konstatuje, že se nemůže zcela ztotožnit ani s hodnocením žalovaného, pokud jde o hojné poukazování na nestandardnosti obchodního vyjednávání mezi žalobcem a FORSLATI. Za podezřelé nelze považovat, že FORSLATI neměla vlastní webové stránky. Zde se soud ztotožňuje s žalobcem, že ani v 21. století zdaleka ne každý podnikající subjekt provozuje i vlastní webové stránky. Provoz vlastního webu rozhodně nepředstavuje nezbytnou náležitost pro kontakt se zákazníky či s obchodními partnery, který lze navazovat i jinak (ostatně efektivní pohyb v on-line světě není podmíněn provozem vlastního webu, v tomto směru může být stejně efektivní i pouhá on-line inzerce). Navíc provoz vlastních webových stránek představuje pouze určitý způsob veřejné sebeprezentace (zpravidla jde o druh reklamy), nejedná se o plnění zákonem uložené povinnosti. Stejně tak nelze považovat bez dalšího za podezřelé, že žalobcův

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

zaměstnanec M. S. vypovídal, že se s jednatelem FORSLATI M. F. a jeho spolupracovníkem P. sešel v obchodním centru či na čerpací stanici. Zde jde opět o částečnou dezinterpretaci obsahu svědecké výpovědi. Svědek M. konkrétně zmiňoval, že vyjednávání o způsobu spolupráce probíhalo v pražském obchodním centru. To nelze automaticky označovat za podezřelé, neboť v obchodních centrech standardně bývají restaurační zařízení, přičemž soud nepovažuje za nikterak neobvyklé, že se obchodní spolupráce domlouvají u oběda či kávy (ne každý kontrakt musí být nutně vykomunikován ve „firemní zasedačce“, jak si patrně představuje žalovaný). Pokud jde o setkání na čerpací stanici, tak to svědek zmiňoval v té souvislosti, že tam naposledy v červnu 2016 s mluvil s panem P. a přebíral od něj konečný přehled pohledávek, a nikoliv v souvislosti, že by zde sjednával nějaký obchod.

Ostatní námitky

63. Pokud jde o ostatní žalobní námitky, či spíše otázky předestřené napříč obsáhlou žalobou, soud vzhledem k výše vyslovenému zrušovacímu důvodu pouze stručně konstatuje, že je hodnotí jako celkově nedůvodné, zejména pro nesouvislost s předmětem řízení (jde zejména o skutečnosti týkající se podrobností z oblasti žalobcova podnikání, jako například otázky týkající se dodržování právních povinností při zpracovávání biomasy), potažmo pro nesouvislost se zkoumaným zdaňovacím obdobím a s doklady v něm uplatněnými (typicky otázka omylu při vystavování faktur z konce roku 2015, oznámení FORSLATI o změně bankovního účtu v květnu 2016). Za nedůvodné soud rovněž považuje veškeré námitky procesního charakteru (zejména ve vztahu k obsahu výzev zasílaných správcem daně a specifikace důkazních prostředků, k jejichž doložení byl vyzýván). Konečně nelze souhlasit ani s námitkami ohledně nedostatku odkazů na judikaturu Soudního dvora EU (rozhodnutí orgánu veřejné moci není akademická publikace).

VIII. Závěr a náklady řízení

64. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se skutkovými zjištěními plynoucími z podkladů shromážděných ve správním spise, a z tohoto důvodu napadené rozhodnutí bez jednání zrušil [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a vrátil jej žalovanému k dalšímu řízení.
65. V dalším řízení bude na žalovaném, aby znovu pečlivě zhodnotil provedené důkazy, především se znovu zaměří na věrohodnost některých důkazů, o které se opíral (zejména výpověď M. F. či vyjádření jistého Ing. P.), případně doplní důkazy další. Zejména přitom zohlední, že neplnění daňových povinností na straně FORSLATI nelze bez dalšího považovat za důkaz toho, že uvedená společnost fakticky nedodávala. Nabyde-li snad podezření, že nárok na DPH byl ze strany žalobce uplatněn na základě zneužívajícího jednání či podvodu (čemuž ovšem dosavadní zjištění příliš nenasvědčují), pak se na tuto linii důsledněji zaměří a prověří případné relevantní skutečnosti, nicméně v takovém případě se ovšem již nebude moci opírat o závěr, že dodávky neproběhly (resp. že je nedodala FORSLATI), ale jeho úkolem bude prokázat, že žalobce měl a mohl vědět, že FORSLATI v souvislosti s inkriminovanými dodávkami krátila své daňové povinnosti.
66. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný,

přiznal soud náhradu nákladu řízení v celkové výši 15 342 Kč. Tato částka se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a nákladů zastoupení ve výši 12 342 Kč, které tvoří odměna tři úkony právní služby ve výši 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a podání repliky) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a tři paušální náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobce je plátcem DPH, k nákladům řízení tak patří i náhrada za daň z přidané hodnoty v sazbě 21% ve výši 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení uložil soud žalovanému zaplatit žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 ve spojení s § 55 odst. 5 s. ř. s.) k rukám jeho zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s., výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 9. srpna 2021

JUDr. Věra ŠIMŮNKOVÁ, v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

