



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka, soudce Mgr. Ondřeje Bartoše a soudce Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: J. Ch., IČ X
místem podnikání X
zastoupený Mgr. Zuzanou Mládkovou, advokátkou
sídlem 17. listopadu 237, 530 02 Pardubice

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 25096/23/5300-21441-708995,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 25096/23/5300-21441-708995, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 050 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupkyně žalobce.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví uvedené rozhodnutí, kterým žalovaný jako odvolací orgán podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „d. ř.“) zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Pardubický kraj (správce daně) ze dne 9. 2. 2022, č. j. 176862/22/2801-51521-609562, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2018 ve výši 86 279 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 17 255 Kč, a dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 9. 2. 2022, č. j. 177123/22/2801-51521-609562, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2019 ve výši 187 371 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 37 474 Kč.

II.

Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

2. Žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí a zrušení dodatečných platebních výměrů správce daně.
3. Závěr žalovaného o tom, že žalobce nenaplnil ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění formální a hmotněprávní podmínky dané § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), je nesprávný. Žalobce v řízení dostatečně prokázal, že zdanitelná plnění přijal od společnosti Alora hot s.r.o. (dále jen *Alora hot*), tedy od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, který byl v době dodání plnění žalobci plátcem DPH.
4. Žalobce rekapituloval okolnosti svého podnikání i spolupráce s *Alora hot*. Uvedl, že se zabývá obchodováním s obalovým materiálem. Na přelomu srpna a září 2018 a dále v prosinci 2018 žalobce telefonicky kontaktovali M. H. a L. H., jednající za *Alora hot*, s nabídkou prodeje obalového materiálu. Žalobce s dodávkou souhlasil. Mezi žalobcem a *Alora hot* bylo ujednáno, že cena bude uhrazena do 30 dnů v hotovosti (3. čtvrtletí 2018). Pro období prvního čtvrtletí 2019 měla být cena uhrazena do 14 dnů po dodávce obalového materiálu žalobci. Objednané zboží bylo společností *Alora hot* dodáno žalobci na pozemek ve vlastnictví J. P. v D., který žalobce využívá dlouhodobě jako sklad. Zboží objednané v srpnu/září 2018 bylo dovezeno během září 2018 celkem 5 kamiony. Zboží objednané v prosinci 2018/lednu 2019 bylo dovezeno během ledna až března 2019, celkem 8 kamiony. Dodávky zboží byly stvrzeny dodacími listy. Přepravu zboží realizovala *Alora hot* jako dodavatel. Zpravidla po dodání zboží byly žalobci e-mailem doručeny daňové doklady, vystavené společností *Alora hot*. Datum vystavení faktur se buď shodoval s datem dodání zboží žalobci, nebo následoval v řádu dní po dodání. V daňových dokladech vystavených *Alora hot* ve třetím čtvrtletí roku 2018 bylo uvedeno, že platba za dodané zboží měla být realizována hotově. Tak se také fakticky stalo – žalobce za dodané zboží zaplatil v hotovosti a jako doklad obdržel od *Alora hot* potvrzení z terminálu EET. Daňové doklady vystavené *Alora hot* v prvním čtvrtletí roku 2019 obsahují informaci, že platba má být realizována příkazem na uvedený bankovní účet. Žalobce byl však ze spolupráce v roce 2018 zvyklý, že platby za zboží byly realizovány v hotovosti. Proto neměl problém s tím, když M. H. jako zástupce *Alora hot* požadoval uhradit cenu dodaného zboží opět v

hotovosti. M. H. při převzetí hotovostní platby zadal přijetí hotovostních plateb do terminálu EET a předal žalobci potvrzení z terminálu EET společnosti *Alora hot*. Dodané zboží od *Alora hot* následně daňový subjekt prodal svým odběratelům.

5. Mezi žalobcem a *Alora hot* byly ústně uzavřeny kupní smlouvy na dodání objednaného množství a druhu obalového materiálu za sjednanou cenu. Společnost *Alora hot* zboží dodala. Žalobce zboží převzal a zaplatil za něj společnosti *Alora hot* sjednanou kupní cenu. Na žalobce přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník.
6. Žalobce v době uskutečnění obchodů se společností *Alora hot* neměl důvod pochybovat, že prodávajícím, a tedy dodavatelem zboží, je *Alora hot*, z následujících důvodů. *Alora hot* vystavila na deklarované plnění faktury, faktury byly žalobci odeslány z emailové adresy alorahotsro@gmail.com a emailové zprávy byly podepsány L. H., jednatelem *Alora hot*. Spolu s dodaným zbožím žalobce potvrdil dodací listy, které byly opatřeny razítkem *Alora hot*. Žalobce poté, kdy zaplatil kupní cenu v hotovosti, obdržel z EET terminálu společnosti *Alora hot* potvrzení. Potvrzení korespondují s fakturovanými částkami na daňových dokladech vystavených *Alora hot*. Žalobce opakovaně telefonicky komunikoval jak s jednatelem *Alora hot*, tak s M. H., zástupcem společnosti. S M. H. i L. H. se žalobce v březnu 2019 osobně setkal na adrese sídla *Alora hot* v Mohelnici. *Alora hot* byla v rozhodné době zapsána ve veřejném rejstříku plátců DPH a vedena jako spolehlivý plátců DPH. Žalobce nemohl shora uvedený obchodní vztah hodnotit jako rizikový, neboť bylo ujednáno, že platba za zboží bud realizována až po dodávce zboží žalobci. Pokud by *Alora hot* objednané zboží nedodala, poptal by žalobce zboží jinde. Podnikatelská činnost žalobce nebyla na dodání objednaného zboží od *Alora hot* jakkoli závislá.
7. V rámci řízení před žalovaným jako odvolacím orgánem bylo na návrh žalobce doplněno dokazování. Bylo zjištěno, že *Alora hot* jako dodavatel daňového subjektu přiznala DPH za prodej deklarovaného plnění daňovému subjektu (vykázala daňové doklady na daňový subjekt v kontrolním hlášení za září 2018, za leden 2019 až březen 2019 a v daňových přiznáních za shodná období) a že tato daň byla společností *Alora hot* uhrazena, nebo správcem daně vymožená v plném rozsahu. Bylo dále zjištěno, že zboží deklarované ve fakturách vystavených *Alora hot* bylo žalobci skutečně dodáno, a že žalobce toto plnění přeprodal a dodal svým zákazníkům, DPH z inkasované kupní ceny řádně přiznal a uhradil.
8. L. H., jednatel *Alora hot*, dne 8. 4. 2022 vypověděl, že M. H. byl v rozhodném období oprávněn *Alora hot* zastupovat, přičemž byl jednatelem zmocněn kromě jiného k jednání s dodavateli i odběrateli vč. jednání o rozsahu zboží, ceně zboží, dopravě, používání emailové adresy alorahotsro@gmail.com, vystavování daňových dokladů za *Alora hot*, přebírání plateb v hotovosti určených pro *Alora hot*, používání EET terminálu při hotovostních platbách.
9. L. H. také vypověděl, že *Alora hot* dodávala v roce 2018 a 2019 žalobci palety. Potvrdil také uskutečnění dodávek v souladu s fakturami, které mu byly správcem daně předloženy.
10. Pokud orgány finanční správy argumentují zjištěným řetězcem osob (KNI-MON DESIGN s.r.o., L. H., ROMIBUD s.r.o.), tuto skutečnost zjistily až po několikaletém šetření za pomoci orgánů činných v trestním řízení a žalobce je nemohl v době plnění kupních smluv vědět. V průběhu daňové kontroly ani v průběhu vyšetřování

policíí ČR nebylo zjištěno, že by byl žalobce s dalšími osobami zapojenými do řetězce v jakémkoli kontaktu. Žalobce součástí řetězce nebyl. Prokázal, že mu zboží dodáno bylo a že za něj zaplatil sjednanou cenu vč. DPH.

11. Pokud žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že od 30. 4. 2020 došlo k ukončení nájmu společnosti *Alora hot* na adrese jejího sídla zapsané v obchodním rejstříku, že od 17. 3. 2022 byla *Alora hot* vedena jako nespolehlivý plátc DPH, a že ode dne 23. 9. 2021 společnost vstoupila do likvidace, jedná se o skutečnosti, které neexistovaly v období plnění kupních smluv ze strany *Alora hot* a žalobce, a nelze k nim jakkoli přihlížet. To, že L. H. byl tzv. „bílým koněm“, a že za *Alora hot* nevystavoval daňové doklady, ani neodesílal daňové doklady žalobci z emailové adresy alorahotsro@gmail.com a že společnost fakticky řídil M. H., bylo zjištěno až v trestním řízení a v rámci daňové kontroly. Tyto skutečnosti nemohl žalobce rozhodně době vědět a nemohou mít vliv na platnost kupních smluv uzavřených mezi *Alora hot* a žalobcem.
12. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že by se nezajímal o původ předmětného zboží a neověřoval si skutečnosti týkající se *Alora hot*. Žalobce kvalitu zboží ověřuje při jeho dodání. Palety A, palety B a bedny MARS jsou druhovým zbožím, bez specifických požadavků na kvalitu. V rozhodné době pak neexistovaly skutečnosti, které by nasvědčovaly tomu, že obchodně-závazkový vztah s *Alora hot* bude pro žalobce jakkoli rizikový. Takové skutečnosti nebyly v rozhodné době známy ani žalobci, ani správci daně.
13. Žalovaný nedokázal v průběhu daňové kontroly zjistit, kdo měl být původním vlastníkem dodávaného zboží. Není tedy zřejmé, jak mohl tuto skutečnost ověřit žalobce. Nelze po žalobci požadovat, aby od svého dodavatele požadoval informaci o jeho dodavateli. K tomu žalobce neměl žádné zákonné prostředky.
14. Ze skutečností, že *Alora hot* neměla žádné zaměstnance, neměla internetové stránky a neměla v živnostenském rejstříku uvedenu žádnou provozovnu, nelze dovozovat, že by obchodování s *Alora hot* mělo být pro žalobce rizikové. Ani žalobce nemá zaměstnance a neprovozuje internetové stránky.
15. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného (bod 68 napadeného rozhodnutí), že úhrady v hotovosti, byť prostřednictvím EET, nebylo lze považovat za jednoznačný důkazní prostředek k prokázání plnění od deklarovaného dodavatele. Doklad vystavený terminálem EET po přijetí hotovostní platby má shodnou vypovídací hodnotu, jako připsání bezhotovostní platby z účtu žalobce. Jedná se o doklad o úhradě. Hotovostní platbu žalobce řádně promítl v účetnictví. *Alora hot* přijetí platby do svého účetnictví též promítl. Hotovostní prostředky na úhradu daňových dokladů získal žalobce výběrem ze svého účtu.
16. Žalobce navrhl provedení důkazu svědeckou výpovědí M. H.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že předmětem sporu je otázka oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z přijatých plnění ve zdaňovacích obdobích 3. čtvrtletí 2018 a 1. čtvrtletí 2019 v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o DPH.

Žalobce nenapadá skutková zjištění, námitky míří do jejich hodnocení správními orgány. Důkazní návrh žalobce (svědeckou výpovědí M. H.) považoval žalovaný za nadbytečný, neboť listinné důkazy z trestního řízení jsou součástí daňového spisu žalobce.

18. Nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Žalobce unesl své primární důkazní břemeno, když k tvrzenému nároku na odpočet daně předložil přijaté daňové doklady, stvrzenky z terminálu EET, výdajové pokladní doklady, evidenci dle ust. § 100 odst. 1 zákona o DPH, peněžní deník roku 2018 a 2019, vydané daňové doklady. O rozložení důkazního břemene v daňovém řízení není sporu. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat.
19. Ani doklady se všemi náležitostmi nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, jestliže správci daně vzniknou důvodné pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Správce daně vznesl důvodné pochybnosti výzvou k prokázání skutečností č. j. 1677747/21/3109-60563-802437 ze dne 16. 9. 2021. Žalobce byl vyzván k prokázání skutečného přijetí zdanitelných plnění od tvrzeného dodavatele. Správce daně zjistil z daňového řízení u *Alora hot*, že zboží je nakupováno v řetězci zapojených subjektů, kdy není znám skutečný původ zboží. Správci daně byly následně poskytnuty informace z trestního řízení týkající se osob, které se podílely na vystavování fiktivních daňových dokladů a které figurují i v případech žalobce. Pochybnosti ohledně dodavatele plnění nebyly po celou dobu daňového řízení odstraněny ani dalšími listinnými důkazními prostředky (průpisy dodacích listů, fotografií s označením sídla dodavatele, stvrzenkami z terminálu EET, e-mailovými zprávami (zaslání daňových dokladů), tabulkou s přehledem údajů od objednání zboží přes dodací list, datem převzetí zboží, číslem daňového dokladu a datem úhrady, vydanými daňovými doklady za období roku 2018, bankovním deníkem za rok 2018 a 2019, přehledem pohledávek ke dni 31. 12. 2019, přehledem vydaných „faktur“ ke dni 31. 12. 2018). Ani po vydání výzvy k prokázání skutečností ze dne 22. 8. 2022, č. j. 1575950/22/3109-60563-802437, v rámci doplněného odvolacího řízení nebyl objasněn dodavatel plnění. Po celou dobu řízení žalobce setrvává na svém stanovisku, že skutečným dodavatelem plnění je *Alora hot*. Na výzvu žalovaného vydanou v odvolacím řízení dne 16. 5. 2023, č. j. 17119/23/5300-21441-708995, kterou byl žalobce seznámen s hodnocením důkazních prostředků, žalobce nereagoval.
20. Důvodné pochybnosti správce daně vycházely rovněž ze zjištění ohledně *Alora hot*. M. H. sice jednal za *Alora hot* s dodavateli a odběrateli, ale nebyl ani zaměstnancem, ani nepředložil žádné zmocnění k jednání. M. H., který se měl na předmětných transakcích podílet, v rámci daňové kontroly u žalobce odmítl vypovídat, přičemž později před Policií ČR vypověděl, že se jednalo o fiktivní fakturaci dodaného zboží. Nepotvrdil tedy dodání zboží společností *Alora hot*, která doměřenou daňovou povinnost neuhradila. L. H., jednatel *Alora hot*, žádnou činnost nevykonával, vše přenechal na zodpovědnosti pana H., vystupoval tedy v pozici tzv. „bílého koně“. L. H. potvrdil, že vystavil pro M. H. generální plnou moc ze dne 19. 10. 2019, kterou správci daně předložil dne 21. 10. 2019. Ohledně plné moci pro pana H. před datem 19. 10. 2019 pan H. uvedl, že si myslí, že nějaká plná moc existovala. Ani správci daně, ani obchodním partnerům však

plná moc předložena nebyla. Žalobce sice mohl považovat M. H. za spolehlivou osobu, ale zjevně si nijak jeho oprávnění vystupovat za *Alora hot* nezjišťoval.

21. Existence zboží byla potvrzena a též jeho přeprdej zákazníkům žalobce. Spornou otázkou zůstává dodavatel plnění. Pro objasnění dodavatele plnění nestačí, že zboží existovalo, bylo žalobcem dále přeprodáno a že *Alora hot* vykazala plnění pro žalobce v kontrolních hlášení, přiznala daň, která byla následně částečně uhrazena a částečně správcem daně vymožena. V daném případě panovaly pochybnosti takového charakteru o dodavateli zboží, původu zboží, o osobách, které se podílely na vystavování fiktivních dokladů při přeprdeji palet v rámci řetězce (L. H., ROMIBUD s. r. o.), které správní orgány nemohly ignorovat. Žalobce nemá stejné možnosti jako správce daně zjistit informace týkající se prověřovaných obchodních transakcí, zejm. tedy dalších zapojených subjektů. Uvedené mu však nešlo k tíži. Správní orgány žalobci vytýkaly neobežřetnost ve zkoumaných obchodních případech. Žalovaný nepopřel, že M. H. fakticky za *Alora hot* vystupoval (bez doložení jakéhokoliv oprávnění), neboť L. H. figuroval jako „bílý kůň“ a na jeho jméno byla vystavena většina dokladů.
22. Žalobci nešla zjištění správce daně stran fakturačního řetězce osob přeprodávajících palety k tíži a tyto osoby žalobce znát nemusel. Jednalo se však o silné nestandardní okolnosti doprovázející obchodování s paletami, které nelze pominout. Stejně jako skutečnosti, které vyplynuly z trestního řízení, tedy zejména to, že M. H. fakticky uskutečňující činnost za *Alora hot*, v rámci trestního řízení vypověděl, že se jednalo o fiktivní transakce s tím, že zboží dodal někdo jiný nebo ho již odběratelé měli. Žalobce v daňovém řízení neprokázal hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, neboť neprokázal skutečného dodavatele plnění. „Podvodné“ jednání článků v řetězci subjektů nebylo důvodem odepření nároku na odpočet daně žalobci a rovněž nesloužilo jako „kompenzace“ chybějící daně od těchto jiných subjektů. Pokud by se jednalo o standardní obchodní operace, M. H. by jistě o nich neodmítl vypovídat v daňovém řízení z důvodu nebezpečí trestního stíhání.
23. Co se týče detekovaného fakturačního řetězce, bylo zjištěno, že společnost ROMIBUD, L. H. a *Alora hot* byly uměle vytvořené články řetězce, které fakticky žádné zboží nenakupovaly, ani neprodávaly. *Alora hot* měla předmětné zboží nakoupit od pana L. H., ten ale fakticky obchody neprováděl, pouze na základě pokynů pana H. vystavoval daňové doklady a sháněl subjekty, které by vykazovaly poskytnutí těchto plnění.
24. Žalobci byly kladeny k tíži pouze ty skutečnosti, které mohl v době (resp. před) uskutečněním obchodních transakcí zjistit a ovlivnit. Pokud by si žalobce svého dodavatele před uskutečněním obchodů prověřoval, musel by informace ohledně nedávné změny jednatele, neexistence provozovny, absence prezentace činnosti či předluženosti společnosti *Alora hot* zjistit. Nestandardnosti týkající se potencionálního dodavatele lze často odhalit již dříve, a to právě zkoumáním jeho účetních závěrek, sídla apod., tedy již nahlédnutím do obchodního rejstříku či jiných veřejných rejstříků (živnostenského rejstříku). Svědeckou výpověď L. H. nebylo potvrzeno vyjádření žalobce, že jednal i s ním (L. H.), který mu představil M. H. Skutečnosti, které nastaly až po realizaci obchodních transakcí, nebyly žalobci kladeny k tíži jako známky jeho neobežřetnosti, ale slouží ke zmapování informací o dodavateli plnění.

25. Žalovaný setrval na závěru, že se žalobce nezajímal o původ zboží, přestože realizoval obchodní případy ve vysokých hodnotách a nakupoval značné množství palet. Žalobci nebylo vytýkáno, že původního vlastníka zboží nezjistil, ale že jej původ zboží vůbec nezajímal. Uvedené nelze zaměňovat s případnými specifickými požadavky na kvalitu zboží. Pochybnosti správce daně o dodavateli zboží a původu zboží byly vyjádřeny již v první výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 9. 2021 a vyplynuly také ze zjištění ohledně dalších zapojených subjektů v rámci řetězce dodávek tohoto zboží. Žalobce přehlížel zjevné nestandardnosti týkající se *Alora hot*. To, že cizí zdroje převyšují značně výši základního kapitálu společnosti, může představovat finanční riziko. Úhrady v hotovosti mohou být jednou z indicií (ve spojení s dalšími) o nestandardním způsobu obchodování. K hotovostním úhradám byly předloženy stvrzenky z terminálu EET, které měl vystavit M. H., který měl přijet osobně z Mohelnice do Pardubic, a to v několika dnech, jiných než ve dnech uskutečnění zdanitelných plnění. Předložené účtenky byly v evidenci tržeb společnosti *Alora hot* vykázány. Účtenky sice obsahují shodné částky, jako jsou uvedeny na daňových dokladech, většina plnění byla hrazena po datu splatnosti uvedeném na daňových dokladech. Pochybnosti vyplývají i z peněžního deníku, kdy zaevidované dny výdeje hotovosti z pokladny neodpovídají dnům úhrad dle účtenek z EET. V dané dny jsou evidovány výdeje v hodnotě 1 Kč. Úhrady plnění v hotovosti, byť prostřednictvím EET nejsou tedy jednoznačným důkazem přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, zvláště v souhrnu s dalšími zjištěnými pochybnostmi. Nelze říci, že zde existuje prokazatelná auditní stopa. V daňovém řízení bylo prokázáno jen to, že došlo k přesunu peněžních prostředků od jedné osoby ke druhé, nikoliv však to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto protiplnění v podobě zdanitelného plnění.
26. K návrhu žalobce na doplnění dokazování žalovaný konstatuje, že usnesení o zahájení trestního stíhání č.j. KRPM-102667-1061/TČ-2019-140080, které správce daně obdržel dne 18. 11. 2021 od Policie ČR, Krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, Odboru hospodářské kriminality, se týkalo osob, které se podílely na vystavování fiktivních daňových dokladů za zboží a služby, které nebyly dodány dodavateli uvedenými na vystavených daňových dokladech; toto bylo zařazeno do daňového spisu žalobce (poř. č. 47B spisového materiálu správce daně na CD jako příloha úředního záznamu č. j. 1936344/21 ze dne 30. 11. 2021). V rámci daňového řízení bylo dokazováno i listinami z trestního řízení, resp. informacemi z uvedeného usnesení. Již ze zprávy o daňové kontrole a z dosavadního výsledku kontrolního zjištění je patrný obsah výpovědi M. Hr. jako obviněného v trestním řízení. Následně i v napadeném rozhodnutí žalovaný poukazoval na to, že M. H. vypovídal o fiktivní fakturaci. Žalobci tudíž uvedené není neznámé a do daňového spisu mohl v daňovém řízení nahlížet. Žalovaný tedy navrhl, aby soud uvedenému důkaznímu návrhu nevyhověl.
27. Žalovaný uzavřel, že v daňovém řízení tížilo důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně žalobce. Žalobce sice předkládal listinné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, byly provedeny svědecké výpovědi, přesto pochybnosti správce daně o tom, kdo fakticky dodal zdanitelná plnění (dřevěné palety) žalobci, neodstranil. Důvodné pochybnosti o dodavateli a původu zboží vzešly z předložených formálních důkazních prostředků (daňových dokladů, dodacích listů) a byly podpořeny zjištěními ohledně *Alora hot* a též zjištěními stran osob, které se podílely na

vystavování fiktivních daňových dokladů a které figurují i v případech žalobce a z u nich vedených řízení a z trestního řízení. Správní orgány zjistily závažné nestandardní skutečnosti, které doprovázely obchodování s dřevěnými paletami. Výsledkem daňového řízení bylo neuznání nároku na odpočet daně, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že šetřená zdanitelná plnění přijal od *Alora hot*, kterou po celou dobu daňového řízení považoval za dodavatele zdanitelných plnění.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

28. Krajský soud věc projednal při jednání, konaném dne 6. 3. 2024. V rámci jednání obě přítomné strany odkázaly na své dřívější písemné přednesy. Dokazování nebylo prováděno. Závěrem strany setrvaly na svých dříve vznesených návrzích.

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

30. Žaloba je důvodná.

31. Soud se v projednávané věci zabýval tím, zda žalobce ve zdaňovacích obdobích 3. čtvrtletí 2018 a 1. čtvrtletí 2019 uplatnil oprávněně nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souladu s ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Sporné bylo, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele.

32. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH:

Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování

- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
- b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
- c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
- d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
- e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

33. Podle § 72 odst. 2 zákona o DPH:

Daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona

- a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta,
- b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo
- c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b).

34. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH:

Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:

- a) *při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,*
- b) *při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,*
- c) *při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,*
- d) *při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo*
- e) *při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*

35. Podle § 73 odst. 5 zákona o DPH:

Neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem.

36. Podle § 92 d. ř.:

- (1) *Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.*
- (2) *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
- (3) *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
- (4) *Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
- (5) *Správce daně prokazuje*
 - a) *oznámení vlastních písemností,*
 - b) *skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,*
 - c) *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,*
 - d) *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,*
 - e) *skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní,*

f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

(6) Navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

(7) Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

37. Z předložených správních spisů krajský soud zjistil následující skutečnosti.
38. V projednávané věci nebyl ve zdaňovacích obdobích 3. čtvrtletí 2018 a 1. čtvrtletí 2019 správcem daně uznán nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech od *Alora hot* týkajících se nákupu obalového materiálu (palet a boxů). Podle správce daně a žalovaného žalobce neprokázal, že dodavatelem nakoupeného materiálu byla společnost *Alora hot*.
39. Žalobce k přijatým plněním od *Alora hot* předložil přijaté daňové doklady, stvrzenky z terminálu EET, výdajové pokladní doklady, evidenci dle ust. § 100 odst. 1 ZDPH, peněžní deník roku 2018 a 2019, vydané daňové doklady.
40. Správce daně následně zjistil další subjekty zapojené v předmětných obchodních transakcích a pochybnosti vyplývající z u nich vedených řízení a také z Usnesení o zahájení trestního stíhání č. j. KRPM-102667-1061/TČ-2019-140080, které obdržel dne 18. 11. 2021 od Policie České Republiky, krajského ředitelství policie Olomouckého kraje, odbor hospodářské kriminality. Týkalo se osob, které se podílely na vystavování fiktivních daňových dokladů, a které figurují i ve zde řešených případech. Jednalo se o společnosti či osoby, které měly předmětné palety dodávat v rámci řetězce. Dodavatelem palet společnosti *Alora hot* měla být fyzická osoba L. H. Dodavatelem palet L. H. měla být společnost ROMIBUD s.r.o.
41. Správce daně v rámci daňové kontroly vydal výzvu k prokázání skutečností č.j. 1677747/21/3109-60563-802437, kde uvedl pochybnosti ohledně přijetí plnění od deklarovaného dodavatele *Alora hot*. V reakci na tuto výzvu se žalobce pouze písemně vyjádřil, aniž by předložil důkazy, což pochybnosti správce daně neodstranilo. Následně byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. V rámci své reakce opět pochybností správce daně neodstranil. Důkazní prostředky předloženy také nebyly.
42. V rámci odvolání daňový subjekt předložil další důkazní prostředky, a to průpisy dodacích listů, fotografie s označením sídla dodavatele, stvrzenky z terminálu EET, e-mailové zprávy (zaslání daňových dokladů), tabulku s přehledem údajů od objednání zboží přes dodací list, datum převzetí zboží, číslo daňového dokladu a datum úhrady. Žalobce dále navrhl provedení zjištění ohledně odvedení DPH dodavatelem na výstupu z dodání zboží odvolateli a také navrhl výslech svědka J. P.

43. V rámci doplnění odvolacího řízení byly zjišťovány další okolnosti související s dodavatelem *Alora hot*. U místně příslušného správce daně bylo zjišťováno zahrnutí plnění do daňového přiznání, úhrada daně, případně vedené kontrolní postupy. Byla provedena žalobcem navržená svědecká výpověď pan P. Správcem daně byla provedena také svědecká výpověď jednatele *Alora hot* L. H.
44. Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení vydal v souladu s ust. § 115 odst. 1 a dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu dne 22. 8. 2022 výzvu k prokázání skutečností č. j. 1575950/22/3109-60563-802437. V rámci této výzvy správce daně rozšířil své pochybnosti ohledně přijetí předmětných plnění od *Alora hot* a také ohledně jejich použití k ekonomické činnosti. Žalobce byl také vyzván, aby v souladu s rozsudky SDEU a NSS ve věci *Kemwater* prokázal přijetí plnění od jiného plátce či plátců DPH.
45. Žalobce na tuto výzvu v prodloužené lhůtě reagoval, přičemž uvedl své vyjádření a předložil vydané daňové doklady za období roku 2018, bankovní deník za rok 2018 a 2019, přehled pohledávek ke dni 31. 12. 2019, přehled vydaných „faktur“ ke dni 31. 12. 2018.
46. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce splnil své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 d. ř. S tímto závěrem se ztotožňuje i krajský soud.
47. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH žalovaný dále zkoumal, zda jsou naplněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, a to, zda byla zdanitelná plnění uvedená na předmětných daňových dokladech odvolatelem skutečně přijata, zda byla uskutečněna v souladu s předloženými daňovými doklady, tedy mj. v rozsahu a dodavateli uvedenými na předložených daňových dokladech, a zda byla použita k ekonomické činnosti odvolatele. Důkazní prostředky, které žalobce k deklarovaným plněním předložil, byly zkoumány z hlediska faktické stránky věci a toho, zda a jak jimi deklarovaná plnění opravdu nastala, a tedy zda byly naplněny hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet daně, konkrétně zkoumal splnění podmínky přijetí předmětných plnění od deklarovaného dodavatele a použití předmětných plnění k ekonomické činnosti žalobce.
48. Žalovaný dospěl k závěru, že z předložených přijatých daňových dokladů od *Alora hot* ani z dodacích listů není zřejmé, kdo je konkrétně za *Alora hot* vystavil, či kdo zboží předával.
49. Dle údajů na daňových dokladech měla být úhrada předmětných plnění provedena částečně hotovostně a částečně bezhotovostním převodem. Všechny úhrady však byly provedeny v hotovosti. Podle žalovaného šlo o jednu z indicií, prokazující nestandardní způsob uskutečňování obchodních transakcí. K hotovostním úhradám byly předloženy stvrzenky z terminálu EET. Předložené účtenky byly v evidenci tržeb společnosti *Alora hot* vykázány. Byť účtenky obsahují shodné částky, jako jsou uvedeny na daňových dokladech, většina plnění byla hrazena po datu splatnosti uvedeném na daňových dokladech. V tom žalovaný spatřoval další nestandardní okolnost. Z peněžního deníku žalobce za rok 2018 vyplynulo, že v případě úhrad ve výši 225 060 Kč, 187 853 Kč a 84 216 Kč neodpovídaly zaevidované dny výdeje hotovosti z pokladny dnům úhrad dle účtenek z EET. V dané dny byly evidovány výdeje v hodnotě 1 Kč. Žalovaný uzavřel, že platba sama o sobě není důkazem o uskutečnění plnění. Byť byly vystaveny účtenky v

EET, vzhledem k dalším zjištěným pochybnostem tuto skutečnost nepovažoval za jednoznačný důkaz dodání zboží deklarovaným dodavatelem. Za relevantní důkaz žalovaný nepovažoval ani předložené e-mailové zprávy z adresy alorahotsro@gmail.com, jimiž byly žalobci doručeny daňové doklady, neboť jednatel *Alora hot* L. H. uvedl, že e-maily nepsal. Žalovaný neakceptoval ani žalobcem předloženou tabulku s přehledem od objednání zboží přes dodací list, datum převzetí zboží, číslo daňového dokladu a datum úhrady.

50. Žalovaný opřel pochybnosti ohledně dodání plnění dodavatelem *Alora hot* o zjištění ohledně tohoto dodavatele. Od 27. 3. 2018 (nedlouho před řešenými zdaňovacími obdobími) došlo ke změně jednatele (jednatelem se stal L. H.). Od 30. 4. 2020 došlo k ukončení nájmu na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku. Od 30. 4. 2020 nemá *Alora hot* faktické ani virtuální sídlo na původní adrese, byť je stále zapsáno v obchodním rejstříku. V živnostenském rejstříku není uvedena žádná provozovna. *Alora hot* nedisponovala žádnou provozovnou či skladem. Nebyli zjištěni zaměstnanci. Přestože jediným jednatelem *Alora hot* byl L. H., jednal s dodavateli a odběrateli M. H., který nebyl zaměstnancem ani zmocněncem. *Alora hot* neprezentovala žádným způsobem svou činnost, např. prostřednictvím internetových stránek. Společnost zveřejňovala do roku 2019 své účetní závěrky, z nichž vyplývalo, že zdrojem krytí aktiv byly cizí zdroje, společnost byla tedy předlužená. Pokud by si žalobce svého dodavatele prověřoval, musel by informace ohledně neexistence provozovny, absence prezentace činnosti či předluženosti zjistit. Dne 17. 3. 2020 pak byla *Alora hot* zveřejněna jako nespolehlivý plátc a ode dne 23. 9. 2021 je v likvidaci. Obezřetnost odvolatele při obchodování s touto společností tak byla na místě.
51. Krajský soud se s hodnocením žalovaného neztotožnil. Krajský soud je přesvědčen, že na daňový subjekt nelze klást přehnané kvalitativní požadavky, pokud jde o prověřování dodavatele (obchodního partnera), který má daňovému subjektu dodat v podstatě spotřební zboží (obalový materiál – palety, boxy) bez zvláštních požadavků na jakost. To platí zvláště v případě, kdy se jedná o jednorázové (být i opakované) obchody nikoli na podkladě dlouhodobější, rámcové spolupráce. U žalobce se jednalo o obchody sice v nezanedbatelné hodnotě, přesto však nijak se nevymykající obvyklému obchodování žalobce (s ohledem na jeho obrat). Je zřejmé – a žalovaný sám to uznává – že řadu skutečností, o které orgány finanční správy opřely své pochybnosti o skutečném dodavateli zboží, žalobce při nejlepší vůli nemohl zjistit. Částečně proto, že se jednalo o skutečnosti, které nastaly nebo vyšly najevo až poté, co se předmětné obchody uskutečnily (zveřejnění údaje o nespolehlivém plátc, likvidace), částečně pak proto, že žalobce neměl prostředky, jak dané skutečnosti zjistit (žalobce nemohl vědět, kdo byl dodavatelem jeho dodavatele a nic nenavědčuje tomu, že by věděl o řetězci subjektů zapojených do „systému“ fiktivních dodávek).
52. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle shora citovaného § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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) d. ř.). Uneseli 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 je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5.10.2016, č.j. 6 Afs 176/2016 – 36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23).

53. Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, tak podle § 8 odst. 1 d. ř. správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
54. Jak judikoval Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82, „*hodnocení důkazů podle své úvahy neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, která prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.*
55. Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti může dojít k porušení základních práv účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30).
56. Městský soud se s tímto názorem ztotožňuje, a zdůrazňuje, že správce daně nemůže po daňovém subjektu aplikovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemeno žalobcem. Správci daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze předmětný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Dostatečná míra jistoty je dosažena tehdy, pokud důkazy jsou přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných pochybností. Nemůže však v žádném případě požadovat jistotu úplnou. Ta je totiž v realitě nedosažitelná.“
57. Vycházejí z právě předestřených tezí je krajský soud za stávající důkazní situace přesvědčen, že žalobce své důkazní břemeno unesl, a to jak prvotní důkazní břemeno stran skutečností, které uváděl v daňovém tvrzení, tak následné důkazní břemeno ohledně vyvrácení pochybností správce daně. Tyto pochybnosti orgánů finanční správy krajský soud nemínil zlehčovat, avšak orgány finanční správy hodnotily důkazy takovým způsobem, který v důsledku prakticky vylučoval, aby žalobce své důkazní břemeno unesl. Takové vyžadování nadměrného důkazního standardu zasáhlo do žalobcových práv. Jako nepřijatelné se jeví neosvědčení účtenek EET, svědčících o přijetí plateb za dodané zboží

dodavatelem žalobce. Situace, kdy je zde systém evidence tržeb, zavedený státem mimo jiné za účelem zamezení daňovým únikům, a orgány finanční správy odmítnou přiznat výstupům z tohoto systému svědčícím o uskutečnění plateb (které navíc byly vykázány v kontrolních hlášeních dodavatele) důkazní hodnotu ve prospěch daňového subjektu, považuje krajský soud za postup nepatřičný. Jedná se o další prvek hodnocení důkazů správcem daně takovým způsobem, který v důsledku prakticky vylučuje možnost unesení důkazního břemene daňovým subjektem.

58. V souvislosti s otázkou hodnocení důkazů nelze dále přehlédnout skutečnost, že žalovaný místy opírá své závěry o *svědeckou* výpověď M. H. v trestním řízení, přestože M. H. je (byl) v předmětném trestním řízení v postavení obviněného a takto zde také vypovídal. Krajský soud tak má pochybnosti o správnosti úsudku žalovaného, pokud jde o důkazní vyhodnocení výpovědi M. H. jako obviněného v trestním řízení. Je zřejmé, že výpověď svědka a výpověď obviněného není totéž – zatímco svědek je povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčet, a to pod hrozbou trestněprávních následků, obviněný může uvádět v zásadě jakékoli skutečnosti a není povinen vypovídat pravdu. Tento významný rozdíl se musí promítnout i do důkazního hodnocení. Jistě není a priori vyloučeno, aby i výpovědi obviněného byla přisouzena důkazní hodnota, vycházející z předpokladu o její pravdivosti. Avšak zaměňuje-li žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí u M. H. postavení svědka s postavením obviněného, vzbuzuje to důvodné pochybnosti o tom, zda jeho výpověď hodnotil správně. Pokud by snad M. H. vypovídal jako svědek v jiném trestním řízení, pak pro to ve správním spise není podklad.
59. Jakkoli pak není vyloučeno použití důkazů z trestního řízení v řízení daňovém (o tom existuje bohatá judikatura správních soudů, kterou netřeba podrobně uvádět), nelze v projednávané věci akceptovat, aby stěžejní důkaz – tedy usnesení o zahájení trestního řízení M. H. a dalších osob – bylo v daňovém spise založeno v neúplné podobě, kdy řada jmenných údajů a celé rozsáhlé pasáže výroku i odůvodnění usnesení jsou znečitelněny. Listinu tak nelze zhodnotit jako celek ve všech souvislostech. V tom krajský soud spatřuje další pochybení v důkazním řízení. Mimo to nutno podotknout, že chce-li správce daně provést důkaz výpovědi osoby, je nutno upřednostnit postup, kdy taková osoba bude vyslechnuta jako svědek přímo v daňovém řízení. Krajský soud samozřejmě nepřehlédl, že v předmětné věci orgány finanční správy M. H. ke svědeckému výsledku předvolaly, tento však využil svého zákonného práva a k věci nevypovídal. Skutečnost, že svědek využil svého zákonného práva nevypovídat, nelze klást žalobci nijak k tíži a nelze z ní dovozovat skutečnosti v žalobcích neprospěch; žalovaný tak ale činí, přestože tvrdí opak.
60. Protože se M. H. nepodařilo jako svědka v daňovém řízení vyslechnout, uchýlil se následně žalovaný k postupu, kdy jako důkaz použil výpověď téže osoby z trestního řízení. Je zřejmé, že se jedná se o postup v rozporu se zásadou bezprostřednosti, přesto však postup ještě přípustný, neboť zásada bezprostřednosti zde poněkud ustupuje jiným zásadám správy daní, zejména zájmu na správném zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady (§ 1 odst. 2, § 5 odst. 3 d. ř.). Pokud však správce daně použil jako důkaz nikoli přímo výpověď M. H., zachycenou formou protokolu, avšak vyšel z popisu jeho výpovědi zprostředkovaně zachycené v usnesení o zahájení trestního stíhání, jedná se

o další zeslabení zásady bezprostřednosti dokazování, které již vzhledem k okolnostem nelze akceptovat. Těmito okolnostmi má soud na mysli zejména to, že orgány finanční správy přisoudily výpovědi M. H. pro své závěry o neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH stěžejní význam.

61. Nelze dále nezmínit, že z usnesení o zahájení trestního stíhání v té podobě, v jaké je součástí daňového spisu (tedy se znečitelněnými některými pasážemi) vyplývá sice, že M. H. působil v řetězci společností účelově vytvořeném k vykazování fiktivních dodávek a fakturací zboží (a jednou z těchto společností byla *Alora hot*, tedy deklarovaný dodavatel žalobce), avšak přímý vztah k osobě žalobce z usnesení v jasných obrysech nevyplývá. Pouze na str. 118 usnesení je uvedeno (znečitelněné části textu zobrazeny tak, jako v kopii usnesení, založené v daňovém spise; jméno žalobce zvýrazněno soudem):

Na bankovní účet obchodní korporace [redacted] byly připisované platby od deklarovaných odběratelů [redacted] a J. CH. následně vybírány v hotovosti L. H., M. H., nebo převáděny přes účet [redacted] na účet [redacted]. Správce daně tím spatřuje chybějící daň, respektive daň podvodně vykázanou na článku detekovaného řetězce v pozici missing trader, tj. u L. H.

Pokud žalovaný uzavřel, že v rámci svědecké výpovědi (sic!) provedené v trestním řízení M. H. nepotvrdil, že zboží dodala odvolateli společnost *Alora hot*, jde o interpretaci H. výpovědi zavádějící a nepřezkoumatelnou.

62. Pochybnosti o dodavateli zboží a původu zboží žalovaný dovodil také ze zjištění ohledně dalších zapojených subjektů v rámci řetězce dodávek (L. H. neměl jako plátce DPH pro rok 2018 a 2019 určeno žádné číslo účtu ke zveřejnění, neměl zaměstnance, od 3. 12. 2019 byl zveřejněn jako nespolehlivý plátce a od 16. 2. 2021 jako nespolehlivá osoba, od 2. 9. 2020 má přerušeno provozování živnosti; spol. ROMIBUD měla tzv. virtuální sídlo, neměla zaměstnance, nezveřejňovala účetní závěrky, neprezentovala činnost, nespolehlivým plátcem byla zveřejněna dne 21. 5. 2019, jako nespolehlivá osoba od 16. 9. 2021, jednatelem byla osoba s bydlištěm na Ukrajině). Opět nelze přehlédnout, že žalobce neměl tyto skutečnosti, jak zjistit, neboť se týká o údaje o dodavatelích jeho dodavatele. Žalovaný pak poněkud paradoxně uvádí, že tyto skutečnosti neklade odvolateli k tíži, podporují ale pochybnosti ohledně faktické realizace plnění společností *Alora hot*. Ve svém důsledku tak žalovaný tyto skutečnosti žalobci k tíži přičítá. Způsob hodnocení důkazů týkajících se vykazování předmětných plnění společností *Alora hot* v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních a úhrady vykázaných daňových povinností rovněž zasáhl do práv žalobce. Žalovaný zde opět tyto skutečnosti hodnotil jako „pouhá tvrzení plátce“, která sama o sobě neprokazují dodání zboží tímto dodavatelem.

63. Nad rámec nutného krajský soud závěrem považuje za vhodné připomenout, že odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH lze odmítnout i z důvodu účasti daňového subjektu na podvodném jednání. Ve vztahu k projednávané věci však toto ovšem nelze nyní jakkoli předjímat a hodnotit, neboť předmětem posouzení krajského soudu byla – v duchu jeho přezkumné role – výlučně otázka prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH žalobcem. Řada okolností v nyní posuzované věci nasvědčuje závěru, že nešlo o standardní obchodní případy, ale mohlo jít o podvodné jednání za účelem krácení daně. Správce daně ani žalovaný se však nevydali tímto směrem

a neopatřili dostatečné důkazy o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do obchodního řetězce zatíženého podvodným jednáním. Správní soudy nemohou při svém rozhodování nahrazovat činnost správních orgánů. Je tedy na žalovaném, aby případně provedl další šetření, opatřil relevantní důkazy a vyvodil odpovídající závěry, samozřejmě s vědomím toho, že důkazní břemeno ohledně zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce tíží orgány finanční správy.

V.

Závěr a náklady řízení

64. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou důvodné. Napadené rozhodnutí proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.
65. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. platí, že právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.
66. Krajský soud nevyhověl současnému návrhu žalobce na zrušení dodatečných platebních výměrů správce daně podle § 78 odst. 3 s. ř. s. V duchu závěrů žalovaným odkazované judikatury je tento postup vyhrazen případům, kdy rozhodnutí správce daně nemělo být vůbec vydáno nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Aps 2/2008). Důvod zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně je dán „*v případech, kdy odvolací správní orgán nemůže vady tohoto rozhodnutí sám napravit a je tedy patrné, že jemu samému nezbude nic jiného, než správní rozhodnutí prvního stupně zrušit a věc vrátit k novému projednání správnímu orgánu. (...) Principy, kterými je současný soudní přezkum správních rozhodnutí ovládan, lze tedy shrnout jako princip omezené kasace pouze bezprostředně předcházejícího rozhodnutí, poskytnutí možnosti nápravy správních pochybení v rámci správního řízení a jednota vnímání obou stupňů správního řízení pro účely soudního přezkumu.*“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 As 60/2006). Také ze závěrů rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 438/2017 „*náprava právních a skutkových vad prvostupňového rozhodnutí má místo přímo ve vlastním odvolacím řízení [nejedná-li se o skutečnosti, pro které je nutné řízení zastavit dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Má-li tedy odvolací orgán k dispozici stejné nástroje a postupy, jimiž disponoval prvostupňový orgán, musí mít i stejnou procesní povinnost a odpovědnost.*“ Tyto judikaturou předvídané okolnosti krajský soud v projednávané věci neshledal, proto podle § 78 odst. 3 s. ř. s. nepostupoval.
67. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci zcela úspěšný, náleží mu tak právo na náhradu nákladů řízení v dále uvedeném rozsahu.
- a. Žalobce zaplatil soudní poplatek ve výši 3 000 Kč.
 - b. Žalobce byl zastoupen advokátem, náleží mu proto náhrada nákladů právního zastoupení. Advokát vykonal celkem 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis a podání žaloby, účast u jednání soudu 6. 3. 2024). Sazba za jeden úkon

právní služby činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodu 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, částku 3 100 Kč, celkem za 3 úkony 9 300 Kč.

- c. Advokát se dále zúčastnil jednání soudu, při kterém bylo pouze vyhlášeno rozhodnutí (13. 3. 2024), za které náleží podle § 11 odst. 2 písm. f), § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodu 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, odměna ve výši 1 550 Kč.
- d. Advokátu dále náleží paušální náhrada hotových výdajů za 4 úkony po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 1 200 Kč.
- e. Advokát není plátcem DPH.

Celkem náleží žalobci náhrada nákladů řízení ve výši 15 050 Kč.

68. Platební místo bylo určeno v souladu s § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., přiměřená lhůta k splnění povinnosti pak v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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

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

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

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

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

Pardubice 13. března 2024

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Mgr. L. M.

