



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **J. Ch., IČ XXX.**
sídlem XXX
zastoupený advokátkou Mgr. Zuzanou Mládkovou
sídlem 17. listopadu 237, 530 02 Pardubice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2025, č. j. 17129/25/5300-21441-708995,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci:

1. Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a podle zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) pod výrokem I. zamítnuto

odvolání žalobce a napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9. 2. 2022 č. j. 176862/22/2801-51521-609562 potvrzeno a pod výrokem II. zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 9.2.2022 č. j. 177123/22/2801-51521- 609562. Uvedenými rozhodnutími správce daně I. stupně ve spojení s rozhodnutím žalovaného tak byla žalobci doměřena daň na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2018 ve výši 86 279 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 17 255 Kč a doměřena daň na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2019 ve výši 187 371 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 37 474 Kč.

2. Krajský soud předepisuje, že v dané věci již bylo rozhodováno soudy ve správním soudnictví, a to konkrétně rozsudkem nadepsaného krajského soudu ze dne 13. 3. 2024 č. j. 52 Af 15/2023-56, když rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 7. 2023, č. j. 25096/23/5300-21441-708995, bylo zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Toto rozhodnutí krajského soudu bylo napadeno kasační stížností žalovaného s tím, že Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 19. 3. 2025, č. j. 7 Afs 78/2024-31. Podstatné přitom je pro aktuální soudní přezkum žalovaného rozhodnutí, že v předchozím řízení správce daně I. stupně a stejně tak žalovaný uzavřeli skutkový stav věci s tím, že žalobce neprokázal přijetí předmětného plnění od deklarovaného dodavatele, tedy od Alora hot s. r. o., což vedlo k neuznání existence přijatého zdanitelného plnění, nákupu obalového materiálu (palety a boxy). Tento skutkový a právní závěr však správní soudy neakceptovaly, nicméně již krajský soud, a to výslovně v bodě 63 svého rozsudku, uvedl že: *„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 podvodného řetězce tíží orgány finanční správy.“* Vedle toho je pravdou, že Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku, a to v bodě 19 uvedl že: *„[n]a daňový subjekt nelze klást přehnané požadavky ohledně prověřování svého dodavatele, tím spíše pokud jde o dodání spotřebního, druhově určeného zboží bez zvláštních požadavků na jakost, přičemž dané obchody se nijak nevymykaly obvyklému obchodování žalobce vzhledem k jejich předmětu i objemu.“* Dále uvedl, že: *„Další stěžovatelem uváděné skutečnosti (změna jednatele dodavatele, dodavatel neměl zaměstnance, zapsanou provozovnu a internetové stránky) pak v žalobci nutně nemusely vzbuzovat pochybnosti o dodavateli zboží.“*
3. Podle odůvodnění žalovaného rozhodnutí tak žalovaný v dalším řízení vycházel z právního rámce daného § 72 a § 73 zákona o DPH ve spojení s judikaturou SDEU a NSS k podvodům na DPH, podle níž lze nárok na odpočet odepřít i tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, pokud je prokázána účast plátce na podvodném řetězci, o níž věděl nebo vědět mohl a mohl.
4. Na základě závazného právního názoru soudů odvolací orgán vyšel ze skutkového stavu, že žalobce přijal zboží od společnosti Alora hot s. r.o. a že tato plnění byla reálně uskutečněna, a proto se již nezabýval otázkou existence dodavatele, ale zaměřil se na posouzení existence podvodu na DPH, což je v souladu s právním názorem vysloveným ve shora uvedeném rozsudku krajského soudu.

5. Po doplnění řízení žalovaný v souvislosti s předchozím dokazováním uzavřel, že předmětná plnění probíhala v řetězci ROMIBUD s. r. o. – L. H. – Alora hot s. r. o. – žalobce, přičemž u předchozích článků řetězce došlo k narušení neutrality DPH, neboť tyto subjekty neprokázaly přijatá plnění a neodvedly daň nebo uplatňovaly odpočty z neidentifikovaných či fiktivních plnění. Dále byly zjištěny nestandardní okolnosti obchodování, zejména absence reálného ekonomického zázemí dodavatelů, neprůkaznost pohybu zboží, nesoulad dokladů, hotovostní tok finančních prostředků a účast osob vystupujících bez oprávnění. Žalovaný rovněž vycházel z důkazů získaných v trestním řízení, podle nichž byly v řetězci využívány fiktivní fakturace a účelově vytvářené obchodní vztahy bez skutečného ekonomického obsahu.
6. Na základě těchto skutkových zjištění pak dospěl k závěru, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Následně posoudil okolnosti na straně žalobce a konstatoval, že žalobce jednal s osobou bez ověřeného oprávnění, neuzavíral smluvní dokumentaci, nezjišťoval původ ani přepravu zboží a prováděl úhrady v hotovosti, ačkoliv takový postup nebyl v jeho běžné obchodní praxi obvyklý.
7. Z těchto skutečností žalovaný vyhodnotil, že žalobce měl k dispozici objektivní okolnosti, na jejichž základě mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasažených podvodem, a současně nepřijal žádná opatření, která by jeho účasti zabránila. Uzavřel proto, že jsou splněny podmínky pro odeprání nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH, tedy odvolání zamítl a napadená rozhodnutí správce daně I. stupně potvrdil.

Žaloba a vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přičemž tvrdí nesprávné právní posouzení věci a rovněž vady řízení před správními orgány, zejména nedostatečně zjištěný skutkový stav věci a nesprávné hodnocení důkazů.
9. Žalobce brojí proti závěru o jeho účasti na podvodu na DPH a tvrdí, že předmětné obchody se společností Alora hot s. r. o. byly běžné a že žalobce nemohl vědět o případném podvodu.
10. Žalobce především namítá, že mu nelze přičítat k tíži skutečnosti zjištěné až následně, zejména pozdější vývoj společnosti Alora hot s. r. o. (nespolehlivý plátce, likvidace) nebo skutečnost, že jednatel L. H. byl tzv. „bílým koněm“, společnost fakticky řídil M. H., a zdůrazňuje, že obchodoval pouze se svým přímým dodavatelem Alora hot s. r. o. a o předchozích článcích řetězce neměl žádné povědomí, tedy neznal společnost ROMIBUD s.r.o. a L. H.
11. Dále poukazuje na to, že skutkové okolnosti byly již posuzovány soudy ve správním soudnictví, které dospěly k závěru o splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet a vytkly správci daně nepřiměřené požadavky na dokazování; podle žalobce žalovaný pouze na základě týchž skutkových zjištění změnil právní kvalifikaci bez dostatečného doplnění dokazování.
12. Žalobce rovněž tvrdí, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu a zejména jeho vědomé účasti na něm, přičemž poukazuje na to, že zjištěné okolnosti již byly soudy shledány nedostačujícími a že po něm nelze požadovat nadměrnou míru obezřetnosti při běžných obchodních transakcích se standardním zbožím.

13. Současně namítá, že doplněním dokazování byla zjištěna jediná nová skutečnost, a to dřívější obchodování se společností Rozkladovna, s. r. o., což nemůže samo o sobě založit závěr o jeho účasti na podvodu, zejména pokud měl s těmito osobami, které nyní jednaly za dodavatele Alora hot s. r. o., pozitivní zkušenosti.
14. Žalobce zpochybňuje závěr o své neobezřetnosti, když tvrdí, že neexistují objektivní okolnosti, které by v době obchodování mohly vzbudit pochybnosti o dodavateli, a že správní orgány nepřipustně vycházejí z informací zjištěných ex post nebo mimo jeho sféru vlivu.
15. Konečně žalobce považuje postup žalovaného za nezákonný i z toho důvodu, že podle něj směřuje k nepřímému přenesení daňové povinnosti jiných subjektů v řetězci na žalobce, a navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí včetně rozhodnutí správce daně I. stupně.
16. Žalovaný ve svém vyjádření setrval na skutkových zjištěních a právních závěrech, jak je prezentoval v žalobou napadeném rozhodnutí. Na základě předchozích soudních rozhodnutí uznal, že žalobce sice prokázal přijetí plnění, avšak současně uzavřel, že posuzované obchody byly součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, v němž u předchozích článků došlo k neodvedení daně a neprůkaznosti plnění. Po doplnění dokazování zjistil řadu konkrétních nestandardních okolností obchodování, zejména absenci smluv, neznalost původu a přepravy zboží, hotovostní úhrady ve vysokých částkách a jednání s osobou bez oprávnění. Tyto okolnosti podle něj zakládaly objektivní indicie, že žalobce mohl a měl vědět o podvodném charakteru transakcí, přičemž nepřijal žádná opatření k jeho vyloučení. Proto žalovaný uzavřel, že žalobce se účastnil plnění zasažených podvodem na DPH a nárok na odpočet mu nenáleží. Z uvedených důvodů navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Rozsah posouzení věci soudem

17. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správních orgánů podle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
18. Soud nejprve považuje za nezbytné vymezit právní rámec nynějšího soudního přezkumu. Jak již uvedeno, v této věci již proběhlo předchozí soudní řízení, v němž byla posuzována zejména otázka, zda žalobce prokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti Alora hot s. r. o., neboť předchozí rozhodnutí žalovaného bylo postaveno na závěru, že žalobce neprokázal deklarovaného dodavatele přijatého zdanitelného plnění. Následně proto žalovaný v dalším řízení již nevycházel z toho, že žalobce neprokázal samotné přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, nýbrž věc posoudil z hlediska možné účasti žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty. Nynější přezkum se proto nesoustředí na prokazování fakticity přijatého plnění, nýbrž na posouzení, zda žalovaný po doplnění řízení prokázal splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH. Rozhodnou otázkou tedy je, zda žalovaný prokázal, že přijatá plnění od společnosti Alora hot s. r. o. byla součástí podvodného řetězce a že žalobce o své účasti na takovém řetězci věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Soud zdůrazňuje, že pouhá změna právní kvalifikace by sama o sobě nepostačovala. Soud proto přezkoumal, zda žalovaný doplnil dokazování, zda vymezil skutkové okolnosti existence podvodu na DPH, zda odlišil tyto okolnosti od okolností

svědčících o vědomostní složce na straně žalobce a zda žalobci nepřičítal skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění předmětných obchodů nebo které se týkaly výlučně vnitřních poměrů jeho dodavatele či subdodavatelů.

Relevantní právní úprava

19. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění zakládajících nárok na odpočet. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je plátce při uplatnění odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, povinen mít daňový doklad.
20. Z uvedených ustanovení vyplývá, že nárok na odpočet daně je založen na splnění hmotněprávních podmínek. Tento nárok však nelze uplatnit podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu lze nárok na odpočet odepřít i tehdy, jsou-li formální a hmotněprávní podmínky jinak splněny, pokud je s ohledem na objektivní okolnosti prokázáno, že plátce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Soudní dvůr Evropské unie ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling vyslovil, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely systému DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch. Je proto věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (viz rozsudek SDEU spojené věci Kittel a Recolta Recycling, C 439/04 a C 440/04, body 56, 59 a 61).
21. Zároveň však platí, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady neutrality DPH. V rozsudku ve spojených věcech Mahagében a Dávid Soudní dvůr Evropské unie zdůraznil, že je na daňovém orgánu, aby právně dostačujícím způsobem prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem nebo jiným subjektem v dodavatelském řetězci. Současně však daňový orgán nemůže obecně požadovat, aby plátce ověřoval, zda jeho dodavatel disponuje zbožím, zda je schopen je dodat a zda splnil své povinnosti ohledně přiznání a úhrady DPH. Takový požadavek by představoval nepřípustné přenesení kontrolní činnosti správce daně na daňový subjekt. Pokud však existují indicie vzbuzující podezření z nesrovnalosti či podvodu, lze od obezřetného subjektu požadovat, aby si zjistil informace o svém obchodním partnerovi za účelem ověření jeho věrohodnosti: „Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech Mahagében a Dávid, C 80/11 a C 142/11, body 49, citace 60, 61 a 66).
22. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu, správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny

co nejúplněji. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Ve vztahu k podvodu na DPH však důkazní břemeno ohledně existence podvodu i vědomostní složky na straně daňového subjektu tíží správce daně.

23. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 49/2019-33 ze dne 27. 10. 2020 výslovně uvedl, že při posuzování podvodu na DPH tíží důkazní břemeno správce daně nejen co do existence podvodu, ale také co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, respektive měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt je nepřipustné. Tentýž rozsudek dále zdůrazňuje, že objektivní okolnosti a přiměřená opatření tvoří dvě samostatné kategorie, tedy samostatné kroky vědomostního testu, a že k posuzování přiměřených opatření je třeba přistoupit až poté, co daňové orgány unesou důkazní břemeno ohledně objektivních okolností.
24. K předchozímu závaznému právnímu závěru soudů je třeba uvést následující.
25. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku. Tato vázanost se vztahuje nejen na výslovné právní závěry, ale též na důvody, pro které soud předchozí rozhodnutí zrušil. V nynější věci proto bylo nezbytné zkoumat, zda žalovaný respektoval závazný právní názor správních soudů a zda po vrácení věci odstranil vady, které mu byly vytknuty. Nejvyšší správní soud přitom souhlasil s tím, že na žalobce nelze klást přehnané požadavky ohledně prověřování dodavatele, tím spíše pokud šlo o dodání spotřebního, druhotně určeného zboží bez zvláštních požadavků na jakost. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že žalobci nelze klást k tíži skutečnosti, které nastaly nebo vyšly najevo až poté, co se předmětné obchody uskutečnily, například pozdější zveřejnění údaje o nespolehlivém plátcí či likvidace společnosti Alora hot s. r. o., ani skutečnosti, které se týkaly dodavatelů jeho dodavatele nebo interního fungování společnosti Alora hot s. r. o. a které žalobce nemohl běžnými prostředky zjistit.
26. Soud z tohoto právního názoru vychází i v nynějším řízení. Za relevantní pro posouzení vědomostní složky žalobce proto považuje pouze ty okolnosti, které byly žalobci známy nebo při rozumně požadovatelné obezřetnosti zjistitelné již v době realizace posuzovaných obchodů. Skutečnosti týkající se řetězce ROMIBUD s. r. o. – L. H. - Alora hot s. r. o. lze hodnotit primárně při posouzení existence podvodu na DPH, avšak pro závěr, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl, mají význam pouze takové skutečnosti, které se projeví v obchodním vztahu mezi žalobcem a společností Alora hot s. r. o., a s nimiž se žalobce mohl v rozhodné době seznámit. Soud proto v nynějším řízení nepřičítá žalobci k tíži, že společnost Alora hot s. r. o. byla později zveřejněna jako nespolehlivý plátec, že později vstoupila do likvidace, že její subdodavatelé neprokázali přijatá plnění nebo že u předchozích článků řetězce byly zjištěny daňové nesrovnalosti, neboť vychází z toho, že tyto skutečnosti nebyly žalobci v době uskutečnění obchodů známy nebo zjistitelné. Tyto skutečnosti však mají význam pro základní posouzení, zda existoval podvodný řetězec, nikoli samy o sobě pro závěr o vědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném řetězci.
27. Soud se zabýval tím, zda žalovaný dostatečně prokázal existenci podvodu na DPH. Podle judikatury NSS samotné neodvedení daně některým článkem řetězce nepostačuje. Musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Afs 321/2018-80 ze dne 25. 4. 2019, uvedl, že daňové

orgány či správní soudy nejsou povinny prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl podvod spáchán, musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Teprve poté je namístě zkoumat objektivní okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu.

28. V projednávané věci žalovaný identifikoval řetězec ROMIBUD s. r. o. – L. H. – Alora hot s. r. o. – žalobce. V tomto řetězci podle zjištění žalovaného došlo k narušení neutrality DPH, neboť u předchozích článků řetězce nebyla daň řádně odvedena a nebyla prokázána přijatá plnění, na jejichž základě byly vystavovány navazující daňové doklady. Žalovaný však své závěry neopřel pouze o izolované zjištění daňového deficitu. Zohlednil a v žalovaném rozhodnutí popsal okolnosti, zejména absenci reálného ekonomického zázemí předchozích článků řetězce, neprůkaznost pohybu zboží, nesoulad mezi fakturačním a faktickým tokem plnění, hotovostní tok finančních prostředků a účast osob vystupujících bez doloženého oprávnění. Soud považuje za podstatné, že žalovaný popsal nejen formální existenci řetězce, ale též souvislost tohoto řetězce s konkrétními plněními, z nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet daně. Tím byla podle soudu překročena rovina pouhého konstatování, že některý z jiných subjektů neplnil své daňové povinnosti. Žalovaný vymezil mechanismus, v němž byla prostřednictvím formálního fakturačního řetězce vytvořena možnost uplatnění odpočtu daně, aniž by u předchozích článků došlo k odpovídajícímu odvodu daně, a aniž by byl prokázán reálný ekonomický obsah deklarovaných předchozích plnění. Soud proto uzavírá, že žalovaný unesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH. Tento závěr neznamená, že žalobce byl automaticky účastníkem podvodu nebo že o něm musel vědět. Bylo proto dále nutné posoudit, zda žalovaný prokázal také objektivní okolnosti svědčící o vědomosti nebo možné vědomosti žalobce o zapojení jeho obchodů do tohoto podvodu.
29. První okolností, kterou soud považuje za významnou, bylo jednání žalobce s M. H., který neměl oprávnění jednat za Alora hot s. r. o., neboť nebyl v rozhodné době zapsán jako statutární orgán společnosti Alora hot s. r. o. a žalobci nepředložil písemné zmocnění k jednání za tuto společnost. Přesto s ním žalobce podle zjištění žalovaného fakticky sjednával obchody a předával mu platby za dodané zboží. Tato okolnost byla žalobci objektivně zjistitelná již v době uskutečnění obchodů. Ověření osoby oprávněné jednat za obchodní společnost prostřednictvím veřejného rejstříku je jednoduchým úkonem, který nelze považovat za nepřiměřený požadavek, zejména pokud má osoba fakticky vystupující za dodavatele sjednávat opakované obchody a přijímat platby ve významných částkách. Soud zdůrazňuje, že zde nejde o požadavek, aby žalobce prověřoval vnitřní fungování společnosti Alora hot s. r. o. nebo její dodavatelský řetězec. Jde o základní ověření oprávnění osoby, s níž žalobce přímo jednal.
30. Druhou okolností byla absence písemných smluv, objednávek nebo jiné předběžné dokumentace upravující podmínky obchodů. Soud nepovažuje samotnou absenci písemné smlouvy za důkaz účasti na podvodu na DPH. V obchodním styku mohou existovat situace, kdy ústní objednávka a následné vystavení daňového dokladu a dodacího listu postačují. V nynější věci však absence písemné smluvní dokumentace nabývá významu v souvislosti s jednáním s osobou bez doloženého oprávnění, hotovostními platbami, nejasnostmi ohledně přepravy a původu zboží a rozporů v evidenci plateb. Podle judikatury NSS mohou být absence písemných smluv a hotovostní platby ve vysokých částkách relevantními indiciemi nestandardnosti obchodů, jsou-li součástí širší mozaiky okolností. V rozsudku č. j. 6 Afs 165/2023-51, ze dne 22. 8. 2024, NSS uvedl, že hotovostní platby zneprůhledňují faktický

tok plateb a písemné smlouvy představují důkaz o provedení a charakteru transakce, což o ústních dohodách neplatí.

31. Třetí významnou okolností byl způsob úhrad. Žalobce podle zjištění žalovaného hradil ceny zboží ně v hotovosti v případech, kdy daňové doklady předpokládaly bezhotovostní úhradu. Hotovostní platby byly navíc předávány osobě, jejíž oprávnění jednat za společnost Alora hot s. r.o. nebylo žalobcem ověřeno. Soud ani zde nepovažuje hotovostní platbu samu o sobě za důkaz podvodu. Hotovostní platby však z povahy věci snižují transparentnost platebního toku, zejména pokud jde o částky v řádu statisíců korun nebo o opakované platby. Vdané věci jde však, jak již uvedeno, o kombinaci s absencí písemných smluv, jednáním s osobou bez ověření oprávnění k jednání, tvoří tato okolnost významnou indicii, že žalobce nepostupoval s obvyklou mírou obezřetnosti, kterou bylo možné za daných okolností rozumně požadovat. Soud nepřehlédl, že žalobce předložil výdajové pokladní doklady a stvrzenky z EET terminálu. Tyto listiny nelze bez dalšího pominout. Mohou svědčit o tom, že určitý peněžní tok byl formálně zachycen. Nevyvracejí však závěr, že způsob úhrad byl v celkovém kontextu nestandardní. V nynější věci nejde o to, zda žalobce jakoukoli platbu doložil, nýbrž zda způsob plateb ve spojení s ostatními okolnostmi musel u obezřetného podnikatele vyvolat pochybnosti o standardnosti obchodů. Žalovaný dále poukázal na nesrovnalosti v peněžním deníku, podle něhož byly v některých dnech, kdy měly být uskutečněny hotovostní platby v rádech statisíců Kč, evidovány pouze symbolické výdaje ve výši 1 Kč.
32. Další okolností byla nejasnost ohledně původu, nakládky a přepravy zboží. Soud zdůrazňuje, že žalobce nebyl povinen znát celý předchozí dodavatelský řetězec. Nebylo možné po něm požadovat, aby zjišťoval, od koho společnost Alora hot s. r. o. zboží pořizovala, jaké byly daňové poměry jejich subdodavatelů nebo zda tyto subjekty řádně plnily své daňové povinnosti. Takový požadavek by byl v rozporu s judikaturou SDEU ve věci Mahagében a Dávid. V projednávané věci však nejde o to, že by žalobce neznal vzdálené subdodavatele. Podstatné je, že podle zjištění žalovaného neznal ani základní okolnosti bezprostředního plnění, jehož byl účastníkem. Uváděl rozporné informace o původu zboží, když jednou zmiňoval zahraniční původ či dopravu a jindy tuzemský původ, případně připustil, že „zboží *ani nemuselo být od H.*“.
33. Žalovaný dále na základě doplněného dokazování poukázal na skutečnost, že žalobce již dříve obchodoval se společností Rozkladovna s. r. o., která měla podle zjištění žalovaného personální propojení se společností Alora hot s. r. o. Soud tuto okolnost nepovažuje za samostatný důkaz vědomosti žalobce o podvodu. Její význam spočívá v tom, že významně zpochybňuje věrohodnost žalobcových tvrzení, neboť tvrdil, že šlo o zcela nového a neznámého dodavatele získaného pouze na základě inzerátu.
34. Soud považuje za důležité výslovně uvést, které okolnosti žalobci k tíži neklade. Žalobci nelze vytýkat, že společnost Alora hot s. r. o. byla později označena za nespolehlivého plátce, pokud se tak stalo až po uskutečnění posuzovaných obchodů. Nelze mu přičítat ani pozdější vstup této společnosti do likvidace. Stejně tak mu nelze bez dalšího přičítat skutečnosti týkající se dodavatelů jeho dodavatele, zejména zjištění ohledně společnosti či osob ROMIBUD s. r. o. a L. H., pokud tyto skutečnosti nebyly žalobci v době obchodů známy ani běžně zjistitelné. Tyto okolnosti mají význam při posouzení existence podvodu na DPH, tedy při posouzení toho, zda obchodní řetězec jako celek byl zatížen podvodem, jak již uvedeno shora.

35. Při učinění závěru o vědomostní složce na straně žalobce však soud vycházel pouze z těch okolností, které se projevily přímo v jeho vlastním obchodním vztahu se společností Alora hot s. r. o. a které žalobce mohl v rozhodné době reflektovat.
36. Vzhledem k tomu, že jsou ve věci dány objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce mohl a měl mít pochybnosti o standardnosti obchodů, bylo namístě posoudit, zda žalobce přijal opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat. Soud znovu zdůrazňuje, že po žalobci nebylo možné požadovat, aby prověřoval daňovou kázeň společnosti Alora hot s. r. o., její skladové zásoby, její dodavatele ani dodavatele jejích dodavatelů. Nebylo po něm možné požadovat, aby nahrazoval kontrolní činnost správce daně. Bylo však možné požadovat jednodušší a přímo dostupná opatření vztahující se k obchodům, jichž se žalobce sám účastnil. Za taková opatření soud považuje zejména ověření oprávnění M. H. jednat za společnost Alora hot s. r. o., trvání na písemné objednávce či alespoň e-mailové specifikaci základních smluvních podmínek, provedení plateb bezhotovostně na účet dodavatele, uchování základních dokladů o převzetí a přepravě zboží a odstranění rozporů mezi daňovými doklady, platebními doklady a vlastní evidencí. Tato opatření nebyla složitá, nákladná ani nepřiměřená. Šlo o běžné kroky směřující k zajištění transparentnosti vlastního obchodního vztahu žalobce.
37. Žalobce přitom nepředložil přesvědčivé vysvětlení, proč tato opatření nepřijal. Poukaz na to, že šlo o běžný obalový materiál, není v nynější věci sám o sobě dostačující, neboť uvedené obchody byly zatíženy souběhem více podezřelých okolností. Stejně tak nepostačuje tvrzení, že žalobce disponoval fakturami, dodacími listy a doklady o úhradě. Tyto doklady prokazují formální stránku obchodů, avšak nevyvracejí závěr, že žalobce vzhledem ke konkrétním okolnostem měl a mohl pojmout pochybnosti o jejich standardnosti. Soud proto dospěl k závěru, že žalobce nepřijal opatření, která po něm bylo možné v dané situaci rozumně požadovat. Tím není žalobci ukládána obecná povinnost kontrolovat své dodavatele nad rámec zákona. Při souběhu konkrétních varovných signálů, které byly v dané věci zřetelné, měl žalobce postupovat obezřetněji, a to ve vztahu k osobám, s nimiž jedná, ve vztahu k platbám a k dokumentaci vlastních obchodů.
38. Tedy soud dal zapravdu žalovanému, že v dané věci žalobce nepřijal taková opatření, která po něm bylo za daného skutkového stavu věci rozumné požadovat.
39. Dále žalobce v žalobě namítal, že žalovaný hodnotil důkazy účelově a selektivně. Soud této námitce nepřisvědčil. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný hodnotil jednotlivé důkazní prostředky nejen izolovaně, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Vypořádal se s předloženými daňovými doklady, dodacími listy, doklady o úhradách, stvrzenkami EET, výpověďmi osob i se zjištěními z daňových řízení u dalších článků řetězce. Je pravda, že některé důkazy svědčily ve prospěch žalobce, zejména existence daňových dokladů, dodacích listů, EET účtenek a skutečnost, že společnost Alora hot s. r. o. vykazovala určitá plnění v kontrolních hlášeních. Žalovaný však tyto důkazy nepominul. Přiznal jim význam pro formální a dokladovou stránku obchodů, avšak dovodil, že v souhrnu s dalšími okolnostmi nepostačují k vyvrácení závěru o účasti plnění v podvodném řetězci a o vědomostní složce na straně žalobce.
40. Soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Daňové doklady, dodací listy ani EET stvrzenky samy o sobě nevylučují, že plnění byla součástí podvodu na DPH. Stejně tak skutečnost, že žalobce zboží převzal a dále použil ve své ekonomické činnosti, nevylučuje možnost odepření nároku na odpočet, pokud je prokázáno, že žalobce věděl nebo vědět měl

a mohl, že se účastní plnění zasaženého podvodem. Závěr o vědomostní složce není založen na tom, že by žalobce neměl žádné doklady, ale na tom, že přes existenci formálních dokladů obchodoval způsobem, který byl při daném souhrnu okolností nestandardní a rizikový.

41. Žalobce dále namítal, že žalovaný vycházel z podkladů z trestního řízení, zejména ze skutečností vztahujících se k M. H. Soud k tomu uvádí, že podklady z trestního řízení lze v daňovém řízení použít, pokud jsou zákonným způsobem opatřeny, založeny ve spise, zpřístupněny daňovému subjektu v rozsahu umožňujícím procesní obranu a pokud správce daně řádně zhodnotí jejich povahu a důkazní sílu. Soud si je vědom, že v předchozím řízení Nejvyšší správní soud kritizoval, že správní orgány vycházely nikoli přímo z protokolu o výpovědi M. H., nýbrž z popisu jeho výpovědi v usnesení o zahájení trestního stíhání, navíc šlo o výpověď osoby v postavení obviněného, která nebyla povinná vypovídat pravdivě. Tyto skutečnosti významně snižují důkazní sílu takového podkladu. V nynějším řízení proto soud nepovažuje podklady z trestního řízení za samostatný nebo stěžejní důkaz vědomosti žalobce o podvodu. Lze k nim přihlídnout pouze podpůrně, a to ve vztahu k širšímu obrazu fungování řetězce a existence podvodu na DPH, nikoli jako k rozhodujícímu důkazu o subjektivním postoji žalobce. Rozhodující závěr o vědomostní složce soud opírá o okolnosti projevující se přímo v obchodním vztahu žalobce se společností Alora hot s. r. o., zejména o jednání s osobou bez doloženého oprávnění, absenci písemné dokumentace, hotovostní platby, nejasnosti ohledně přepravy a původu zboží a rozpory v evidenci plateb a dále o nevěrohodnost tvrzení žalobce o navázání obchodního kontaktu s tímto dodavatelem.
42. Žalobce dále namítal, že žalovaný nepřipustně vycházel ze skutečností, které nastaly až po uskutečnění obchodů, zejména z pozdějšího statusu nespolehlivého plátce či z likvidace společnosti Alora hot s. r. o. Tato námitka je obecně důvodná v tom smyslu, že takové skutečnosti nelze použít k závěru, že žalobce již v době obchodů měl a mohl vědět o podvodu na DPH. Soud však v nynějším přezkumu z těchto ex post skutečností závěr o vědomostní složce nečiní. Pozdější status nespolehlivého plátce ani pozdější likvidace společnosti Alora hot s. r. o. nejsou okolnostmi, které by soud kladl žalobci k tíži při hodnocení jeho obezřetnosti. Pokud žalovaný tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí zmínil, mohly mít význam nanejvýš jako dokreslení následného vývoje společnosti Alora hot s. r. o., nikoli jako důkaz toho, že žalobce měl být obezřetnější již v době obchodů. Závěr soudu o vědomostní složce stojí na okolnostech, které existovaly a projevovaly se již v době uskutečnění obchodů: faktické jednání s osobou bez doloženého oprávnění, absence písemné smluvní dokumentace, hotovostní platby, nejasnosti o původu a přepravě zboží, rozpory v evidenci plateb, nevěrohodnost tvrzení žalobce o navázání obchodního kontaktu. Žalobní námitka proto nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.
43. Žalobce dále namítal, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený v předchozích soudních rozhodnutích. Soud této námitce nepřisvědčil. Jak již bylo uvedeno, závazný právní názor spočíval zejména v tom, že žalobci nelze klást přehnané požadavky na prověřování dodavatele a že mu nelze přičítat skutečnosti, které nemohl v době obchodů zjistit. Žalovaný po vrácení věci již nestavěl své rozhodnutí na tom, že žalobce neprokázal přijetí plnění od společnosti Alora hot s. r. o., nýbrž na tom, že plnění byla součástí podvodu na DPH a že žalobce při jejich realizaci ignoroval konkrétní varovné okolnosti, které se projevíly přímo v jeho vlastním obchodním vztahu. Soud ověřil, že žalovaný doplnil dokazování a veškerá skutková zjištění posoudil nově v odlišném právním režimu podvodu na DPH, jak přitom takový postup vyplynul i z předchozího rozsudku nadepsaného

krajského soudu. Žalovaný svůj závěr opřel o okolnosti, které se týkaly přímo žalobce a jeho obchodního jednání v době uskutečnění posuzovaných plnění. Proto soud neshledal porušení § 78 odst. 5 soudního řádu správního.

Závěr a náklady řízení

44. Soud shrnuje, že žádná z jednotlivých okolností posuzovaná izolovaně by nepostačovala k závěru, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o účasti na podvodu na DPH. Samotná absence písemné smlouvy, samotná hotovostní platba, samotné jednání s osobou odlišnou od jednatele nebo samotná neznalost subdodavatelského řetězce by pro takový závěr nestačily. Rozhodující je jejich souhrn. V nynější věci žalobce opakovaně obchodoval se společností Alora hot s. r. o. za okolností, které se ve svém souhrnu vymykaly standardnímu a transparentnímu obchodnímu styku. Fakticky jednal s osobou, jejíž oprávnění za dodavatele jednat neověřil; neuzavíral písemné smlouvy ani objednávky; platil v hotovosti, a to osobě bez doloženého oprávnění; neměl spolehlivý přehled o původu, nakládce a přepravě zboží; a v evidenci plateb se objevily nesrovnalosti. Tyto okolnosti nebyly zjištěny až dodatečně u subdodavatelů, ale projevíly se přímo v obchodním vztahu žalobce s jeho dodavatelem a byly žalobci známy již v době obchodů.
45. Soud proto uzavírá, že žalovaný unesl důkazní břemeno nejen ohledně existence podvodu na DPH, ale i ohledně vědomostní složky na straně žalobce. Žalobce sice nemusel vědět, který konkrétní článek řetězce daň neodvedl nebo jak přesně byl podvod organizován. To však judikatura nevyžaduje. Postačí, že s ohledem na objektivní okolnosti mohl a měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalobce současně neprokázal, že by přijal taková opatření, která po něm bylo možné rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnul. Nešlo přitom o požadavek kontrolovat daňové povinnosti jiných subjektů nebo ověřovat celý dodavatelský řetězec. Šlo o základní opatření týkající se jeho vlastního obchodního vztahu: ověření oprávnění osoby jednající za dodavatele, transparentní způsob úhrad, písemné zachycení základních smluvních podmínek a uchování základních dokladů o převzetí a přepravě zboží.
46. Z uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem i judikaturou SDEU a NSS, pokud žalobci odepřel nárok na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH. Napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, skutkový stav byl zjištěn v rozsahu potřebném pro rozhodnutí a žalovaný neporušil zásadu volného hodnocení důkazů ani závazný právní názor vyslovený v předchozím soudním řízení. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
47. Výrok o nákladech řízení mezi účastníky se opírá o zásadu úspěchu ve věci podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že ve věci byl úspěšný žalovaný jako správný orgán, kterému nevznikly náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti, soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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.

4Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

V Pardubicích dne 22. dubna 2026

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu