



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: **Mgr. M. J.**

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
Masarykova 31, Brno

**o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 12. 2017, č. j. 52347/17/5300-22444-704601**

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 12. 2017, č. j. 52347/17/5300-22444-704601, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. V projednávané věci jde o doměření DPH (odepření nároku na odpočet daně) žalobci z důvodu neprokázání faktické existence předmětu zdanitelných plnění.

2. Dne 29. 1. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2012 v rozsahu prověření správnosti základu daně a daně tvrzené žalobcem.
3. Finanční úřad ve Zlíně na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění od společností MOSAN, s. r. o. (dále též „MOSAN“), TRINEX CZ, s. r. o. (dále též „TRINEX“) a PROZNAK Praha, s. r. o. (dále též „PROZNAK“) přijal a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce podle správce daně nepředložil takové důkazní prostředky, které by potvrdily, že nárok na odpočet daně z přijatých plnění byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).
4. Správce daně proto vydal dne 24. 8. 2016 následující dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty:
  - i. č. j. 1620615/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za leden 2012 ve výši 112 035 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 22 407 Kč,
  - ii. č. j. 1620744/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za únor 2012 ve výši 222 974 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 44 594 Kč,
  - iii. č. j. 1620765/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za březen 2012 ve výši 131 875 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 26 375 Kč,
  - iv. č. j. 1620777/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za duben 2012 ve výši 161 909 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 32 381 Kč,
  - v. č. j. 1620789/16/3301-52522-707645, kterým byla doměřena žalobci daň za květen 2012 ve výši 102 269 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 453 Kč,
  - vi. č. j. 1620809/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za červen 2012 ve výši 153 590 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 30 718 Kč,
  - vii. č. j. 1620831/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za červenec 2012 ve výši 46 465 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 9 293 Kč,
  - viii. č. j. 1620849/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za srpen 2012 ve výši 190 869 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 38 173 Kč,
  - ix. č. j. 1620861/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za září 2012 ve výši 144 638 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 28 927 Kč,
  - x. č. j. 1620869/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za říjen 2012 ve výši 125 778 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 25 155 Kč,

- xi. č. j. 1620877/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za listopad 2012 ve výši 107 384, Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 21 476 Kč,
  - xii. č. j. 1620897/16/3301-52522-707645, kterým byla žalobci doměřena daň za prosinec 2012 ve výši 70 595 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 14 119 Kč.
5. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry.

## II. Obsah žaloby

6. Žalobce v podané žalobě tvrdil, že předmětné obchodní případy v daňovém řízení dostatečně vysvětlil. Byly realizovány převážně bez zisku a sloužily pro zajištění faktoringového úvěru pro žalobce a jeho společnost STIM, spol. s r. o. (dále též „STIM“). Jednalo se o uskutečňování ekonomické činnosti, přičemž žalobce měl ještě příjmy ze zprostředkování předmětných obchodů jiným firmám.
7. Žalobce prokázal a doložil, že zdanitelná plnění uvedená na přijatých daňových dokladech použil v rámci své ekonomické činnosti, jak jej k tomu vyzval správce daně. Jednalo se o zboží, které bylo uskladněno ve skladu společnosti STIM. Fyzicky se zboží nepohybovalo, šlo výhradně o prodej a zpětný nákup zboží, popř. o nákup a zpětný prodej zboží.
8. Žalobce splnil svoji důkazní povinnost a prokázal uskutečnění i přijetí zdanitelných plnění v daňovém řízení se společností STIM, a to konkrétně doklady o nákupu zboží, skladovými kartami, inventurami a výpověďmi svědků. Žalovaný pominul, že podstatná část výpovědí svědků potvrdila skutečnosti uvedené na daňových dokladech. Drobné nepřesnosti jsou přičitatelné značnému časovému odstupu a absenci písemných podkladů.
9. Podle žalobce nelze souhlasit s interpretací § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH správními orgány. Tvrdí-li žalovaný, že smyslem čl. 203 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“) je zabránit neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, nepřihlíží k tomu, že u všech daňových subjektů zúčastněných na transakcích proběhly daňové kontroly a finančním orgánům bylo známo, zda u dalších článků řetězce byly nároky na odpočet DPH z předmětných plnění uznány či nikoli. V projednávaném případě žádné z kontrolovaných společností nebyl uznán nárok na odpočet DPH na vstupu, ovšem současně jim byla ponechána povinnost odvést daň na výstupu. Nebyl proto dodržen princip daňové neutrality a správní orgány vybraly DPH neoprávněně vícekrát.
10. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný souhlasí s principem obchodování realizovaným žalobcem a ostatními zúčastněnými subjekty. Pouze účelově popírá, že by žalobce prokázal samotnou existenci zboží. Žalobce je přesvědčen, že své důkazní povinnosti dostal a prokázal uskutečnění i přijetí předmětných plnění.
11. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě popsal, že žalobci nekladl k tíži ekonomické důvody realizace obchodních případů. Rozumí tomu, že daňový subjekt se může dostat do tíživé finanční situace a svou podnikatelskou činnost financuje prostřednictvím faktoringu s tím, že po určité době mohou být prodané zásoby odkoupeny zpět, v důsledku čehož zachovává svou existenci. I v takovém případě může dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu zákona o DPH, unese-li daňový subjekt důkazní břemeno ohledně prokázání souladu mezi stavem deklarovaným v předložených daňových dokladech a stavem faktickým.
13. V nyní posuzovaném případě však žalobce neprokázal faktickou existenci předmětu zdanitelných plnění, zejména nepředložil relevantní důkazní prostředky (např. vedení skladové evidence a na ni navazující doklady, včetně dokladů o původu zboží) a provedené důkazy byly vzájemně rozporné (např. svědecké výpovědi). Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti jím uplatněných nároků na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH a uskutečnění zdanitelných plnění podle § 21 zákona o DPH.
14. Jak vyplývá ze zjištění správce daně, a jak ostatně potvrdil i sám žalobce, v daném případě se nejednalo o reálnou ekonomickou činnost spočívající v nákupu a prodeji zboží, nýbrž toliko o „přeprodávání“ zboží, resp. vystavování daňových dokladů v řetězci firem, aniž by bylo zboží reálně dodáváno. Přestože žalobce předložil formálně správné daňové doklady, neprokázal samotnou existenci zboží, tj. že zboží skutečně přijal a následně dodal zmíněným odběratelům, resp. použil v rámci své ekonomické činnosti.
15. Ze spisového materiálu jasně vyplývá, že žalovaný respektoval všechna relevantní ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a hodnotil svědecké výpovědi v souladu s § 8 daňového řádu. Každý důkaz byl posouzen jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.
16. K námitce nesprávného výkladu § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH žalovaný odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí. Co se týče namítaného porušení neutrality, doplnil, že v daném případě bylo rozhodné, že žalobce neprokázal existenci předmětu daně, tudíž vůbec nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH. Není proto na místě zabývat se otázkou narušení neutrality v řetězci. Zásady neutrality se nelze dovolávat rovněž z toho důvodu, že směrnice o DPH, jakož i zákon o DPH, umožňují nesprávně fakturovanou daň z plnění, které nepodléhá zdanění, opravit (viz např. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-342/87 či C-454/98). K tomu však v daném případě nedošlo.
17. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### IV. Posouzení věci soudem

18. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
19. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).

20. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
21. Soud se nejprve zabýval námitkou unesení důkazního břemena žalobcem [bod IV. A) rozsudku], poté hodnotil námitku chybné aplikace § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH žalovaným [bod IV. B) rozsudku].

*IV. A) Prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH žalobcem*

22. Žalobce je přesvědčen, že v průběhu daňové kontroly unesl své důkazní břemeno.
23. Soud proto hodnotil, zda žalobce v daňovém řízení předložil takové důkazy, kterými by prokázal uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.
24. Z judikatury vyplývá, že uplatní-li plátce nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění, která správce daně následně zpochybní, je na plátcích, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázal splnění nejen formálních, ale i hmotněprávních podmínek odpočtu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007-40, č. 1836/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79). Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem podle § 73 odst. 1 zákona o DPH. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet pak vyplývají z § 72 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet na vstupu vzniká plátcích, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.
25. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, v němž uzavřel, že pokud daňový subjekt prokazuje nárok na nadměrný odpočet „*formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*.“ (srov. dále např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, či usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale také stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).
26. Daň či nárok na odpočet DPH tedy nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nemůže být přiznán, existují-li pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění. Zákon je založen na faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv na jeho formálním vykázání. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona (viz

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72). Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu tak nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, není-li podloženo existujícím zdanitelným plněním.

27. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
28. U žalobce byla 29. 1. 2015 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2012 (viz protokol ze dne 29. 1. 2015, č. j. 249232/15/3301-61561-711555).
29. Správce daně zjistil, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu z daňových dokladů od obchodních společností:
  - a) MOSAN – za nákup výstražných vest, výstražných oděvu a reflexních pásek a za zprostředkování prefakturace,
  - b) TRINEX – za nákup dopravních knoflíků Holoplane road Cryzal,
  - c) PROZNAK – za nákup dopravních knoflíků Holoplane road Cryzal.

Předmětné zboží mělo být následně dodáno žalobcem společnostmi TRINEX a STIM. Jednotlivé obchodní případy lze vyjádřit následovně:

STIM → TRINEX → žalobce → STIM

STIM → PROZNAK → žalobce → STIM

TRINEX → MOSAN → žalobce → TRINEX

30. Ověřováním předmětných obchodních případů správce daně zjistil, že zboží uvedené na dokladech se fyzicky nacházelo stále na jednom místě ve skladu a že během jednoho dne (případně několika málo dnů) docházelo pouze k vystavování dokladů v uzavřeném řetězci dodavatelů. Zboží skončilo v nezměněné podobě u původního dodavatele za původní cenu (v případě společnosti PROZNAK s mírným navýšením kupní ceny). Jednalo se tedy o tzv. kolotočové obchody.
31. Žalobce byl správcem daně v průběhu kontroly vyzván, aby prokázal, že nárok na odpočet DPH na vstupu u předmětných obchodních případů uplatnil v souladu s § 72 zákona o DPH, tedy že zdanitelná plnění přijal, že se fakticky uskutečnila tak, jak je uvedeno na dokladech, a k jaké ekonomické činnosti přijatá zdanitelná plnění sloužila (viz výzva ze dne 10. 8. 2015, č. j. 1394331/15/3301-61561-711555, č. l. 18 správního spisu).
32. V odpovědi na výzvu žalobce uvedl, že zboží existovalo a bylo prodáno v paritě EXW, tj. zboží neopustilo sklad. Zboží mezi výše uvedenými společnostmi bylo přebíráno a předáváno telefonicky, mailem zasláním faktury, někdy i osobně (mezi žalobcem a společnostmi STIM a MOSAN). Všechny společnosti řádně zboží účtovaly a nedocházelo k žádným účelovým jednáním (viz odpověď na výzvu ze dne 7. 9. 2015, č. j. 1570788/15, č. l. 20 správního spisu).
33. Správce daně při dokazování využil důkazní prostředky získané z daňového řízení u společností STIM, jejímž jednatelem je žalobce, a společnosti MOSAN, v níž byla v rozhodné době jednatelkou manželka žalobce (viz úřední záznamy správce daně ze dne 19. 1. 2016 a 26. 4. 2016). K výše uvedeným obchodním transakcím se opakovaně vyjádřil žalobce jako jednatel společnosti STIM (viz protokol o ústním jednání ze dne 4. 6. 2015, č. j. 1270329/15/3301-61563-709464, odpověď na výzvu ze dne 21. 8. 2015 č. j.

1317734/15/3301-61563-709464, a písemnost ze dne 8. 1. 2016 č. j. 20433/16/3301-61563-709464; vše obsaženo ve správním spise jako přílohy úředního záznamu č. j. 1001076/16/3301-61561-711555). K nákupu a prodeji zboží žalobce opakovaně vysvětlil, že důvodem transakcí bylo získání krátkodobého úvěru (faktoring) pro financování běžného chodu společnosti, přeprodávané zboží neopustilo sklady, předávání a převzetí se dělo písemnou formou bez přemísťování zboží a zboží bylo prodáváno v paritě EXW.

34. Správce daně na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že se nejednalo o reálné obchody se zbožím, ale o fiktivní obchodní transakce. Žalobce podle správce daně neprokázal, že se obchodní případy uskutečnily tak, jak jsou zachyceny na předmětných daňových dokladech a že plnění deklarovaná na dokladech jsou v souladu se stavem faktickým. Předložené daňové doklady neprokazují přijetí zdanitelných plnění podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť žalobce nedoložil, že se obchodní případy fakticky realizovaly. Nebylo prokázáno, že došlo k dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH v návaznosti na § 2 odst. 1 zákona o DPH. Správce daně měl za to, že ani následný prodej zboží žalobcem společností TRINEX a STIM nebyl fakticky uskutečněn. Šlo o fiktivní plnění, která nebyla předmětem daně. Vzhledem k tomu, že žalobce vystavil daňové doklady a na nich uvedl daň, vznikla mu podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH povinnost daň přiznat a odvést (zpráva o daňové kontrole ze dne 15. 8. 2016, č. j. 1463334/16/3301-61561-711555, č. l. 11 správního spisu). Na základě daňové kontroly proto správce daně vydal dodatečné platební výměry (viz bod 4 shora).
35. V odvolání ze dne 23. 9. 2016 proti dodatečným platebním výměrům žalobce tvrdil, že zboží reálně existovalo ve skladu společnosti STIM. Dodavatelé a odběratelé k němu nabyli dispoziční právo prostřednictvím emailů a telefonických rozhovorů. K prokázání této skutečnosti navrhl výslech zástupců odběratelů a dodavatelů předmětného zboží (č. l. 15 správního spisu žalovaného).
36. Na návrh žalobce provedl žalovaný v rámci odvolacího řízení výslechy osob, které se předmětných obchodů zúčastnily: B. J., P. J. a R. K.
37. Jednatelka společnosti MOSAN B. J. při výslechu dne 28. 11. 2016 uvedla, že kupní smlouvy na nákup a na prodej zboží uzavřeny nebyly, zboží bylo prodáváno v paritě EXW, na zboží byl vymezený samostatný prostor a zboží bylo uskladněno ve skladu STIM. Jednalo se o výstražné vesty, reflexní pásky a výstražné oděvy, které společnost MOSAN nakoupila od společnosti TRINEX. Zisk z okamžitého přeprodeje zboží žalobci byl minimální, přesnou částku si nepamatuje. Než společnost MOSAN zboží přeproдалa žalobci, bylo uloženo ve skladech společnosti TRINEX v Jindřichově Hradci. Dodavatel i odběratel se sešli v jeden den a zboží si předali podepsáním dodacích listů. Nevěděla, jestli bylo zboží ze skladu fakticky odvezeno a jak se do skladu dostalo. Zboží se nepřepočítávalo. S odběratelem si jej pouze papírově předali. Se zbožím se nemanipulovalo, ani se ve skladu nikam nepřemísťovalo; jednalo se pouze o přefakturaci. Fyzicky se dodávek neúčastnila. Zboží bylo uloženo v krabicích. O zboží měla povědomí na základě dodacích listů. Do skladů nejezdila. Kvalitu ani počet zboží fyzicky neověřovala, vše bylo na domluvě s panem J., jednatelem společnosti TRINEX (viz protokol dne 28. 11. 2016, č. j. 1985474/16/3301-61562-711555, č. l. 29 správního spisu).
38. Paní R. K., zaměstnankyně PROZNAK, při výslechu dne 30. 11. 2016 vypověděla, že prodej zboží ze společnosti PROZNAK žalobci zajišťovalo obchodní oddělení. Výrobce předmětného zboží (dopravních knoflíků) si nepamatuje. PROZNAK zboží nakoupila od

společnosti STIM, v jejíchž skladech bylo zboží uskladněno v krabicích. Do skladu měla přístup za účasti žalobce. Zboží přebíral žalobce na základě dodacích listů. Nebyla vždy u fyzického předání zboží. Na otázku správce daně, jak rozeznala konkrétní zboží patřící společnosti PROZNAK, odpověděla, že zboží jí ukazoval žalobce (viz protokol ze dne 30. 11. 2016, č. j. 2000219/16/3301-61562-711555, č. l. 23 správního spisu).

39. Pan P. J., jednatel společnosti TRINEX, ve výpovědi dne 2. 2. 2017 uvedl, že specifikace zboží je uvedena na fakturách a dodacích listech. Z hlavy není možné odpovědět. Zboží bylo uskladněno u společnosti TRINEX. Bylo zabalené a uskladněné v regálech. Nepamatuje si osoby, které zboží fyzicky přebírali. Nevěděl, zda byl osobně přítomen u všech dodávek, jak bylo zboží přepravováno či kdo přepravu zajišťoval. Zboží, které společnost prodávala žalobci, je uvedeno na fakturách (viz protokol ze dne 2. 2. 2017, č. j. 216014/17/2205-60563-304624, č. l. 31.8 správního spisu).
40. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěrem správcem daně, že žalobce neprokázal, že se deklarované obchodní případy se společnostmi MOSAN, TRINEX a PROZNAK uskutečnily tak, jak jsou zachyceny na předložených dokladech, a že tato plnění jsou v souladu se stavem faktickým. Nebylo rovněž prokázáno faktické uskutečnění následného dodání zboží společností TRINEX a STIM dle vystavených dokladů. Uzavřel proto, že prodej zboží v předmětném řetězci (viz bod 29) byl pouze fiktivní, proto kromě neuznání nároku na odpočet správce daně správně vyloučil i uskutečněná zdanitelná plnění, která souvisela s uplatněným nárokem na odpočet (viz bod 38 napadeného rozhodnutí). Setrval na tom, že pokud žalobce vystavil daňové doklady, vznikla mu podle § 108 odst. 1 písm. k) povinnost daň přiznat a odvést (bod 39 rozhodnutí).
41. Důvodem odepření nároku na odpočet daně na vstupu byla podle žalovaného skutečnost, že žalobce neprokázal samotnou existenci zboží, tj. že předmět daně fakticky existoval a že došlo podle § 13 odst. 1 zákona o DPH k dodání zboží. Na výzvu správce daně žalobce tvrdil, že zboží bylo uloženo ve skladu společnosti STIM a že nebylo vyskladněno při jednotlivých obchodech, ani nebylo nikam přepraveno. Žalobce tedy v odpovědi na výzvu pouze potvrdil skutečnosti správci daně známé, nedoložil však žádné důkazní prostředky prokazující faktickou existenci zboží (str. 10 napadeného rozhodnutí). Byla provedena rovněž daňová kontrola u společnosti STIM, která byla jedním z článků v řetězci obchodních případů a v jejímž skladu mělo být zboží uskladněno. Po společnosti STIM požadoval správce daně upřesnit, zda k datu 1. 1. 2012 evidovala ve skladových zásobách předmětné zboží. Tato skutečnost však nebyla v daňovém řízení se společností STIM prokázána. Správce daně proto i u této společnosti uzavřel, že STIM neprokázala faktickou existenci předmětu daně (§ 2 odst. 1 zákona o DPH), ani že došlo k dodání zboží (§ 13 odst. 1 zákona o DPH). Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí popsal, že faktickou existenci zboží neprokázala faktura o nákupu zboží od firmy Cryzal z Francie ze dne 12. 11. 2010, neboť šlo o zálohovou fakturu, která neprokazuje, že se jednalo o nákup zboží, které bylo předmětem obchodních případů v roce 2012. Faktickou existenci zboží neprokázaly ani žalobcem navržené výslechy svědků. Svědci pouze potvrdili skutečnosti popsané ve zprávě o daňové kontrole, že zboží bylo ve skladu společností STIM a TRINEX, že nedošlo k přepravě, fyzickému přebrání, ani přepočítání zboží a že zboží nebylo nabízeno k prodeji jiným společnostem. Na výzvu správce daně, který po společnosti STIM požadoval předložení kompletní skladové agendy, společnost předložila pouze stavy skladů č. 1 a č. 4 ke dni 31. 12. 2012 (Protokol č. j. 373489/15/3301-61563-



709464). Skladová evidence ani skladové karty zboží doloženy nebyly. Žalovaný se proto ztotožnil se správcem daně, že žalobce neprokázal faktickou existenci předmětu daně, neprokázal, že předmětné zboží skutečně přijal a následně dodal uvedeným odběratelům, resp. použil ho ke své ekonomické činnosti.

42. Soud se ztotožňuje s hodnocením zaujatým správními orgány. Ze správního spisu jasně vyplývá, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal faktickou existenci předmětného zboží, u něhož nárokoval odpočet daně na vstupu. Deklarovaná dodání zboží byla součástí řetězových transakcí, u nichž během jednoho dne či několika málo dnů docházelo k přeprodávání zboží mezi různými subjekty. Žalobce předložil správci daně faktury a dodací listy, které měly potvrzovat uskutečnění zdanitelných plnění. Tyto doklady však nebyly způsobilé prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění. Existence předmětného zboží nebyla prokázána ani výpověďmi svědků provedenými v odvolacím řízení, neboť svědci pouze obecně uváděli, že zboží bylo stále ve skladu STIM nebo TRINEX, z nichž nebylo přebíráno, přepravováno ani nabízeno jiným subjektům. Faktickou existenci zboží však tyto výsledky neprokázaly, neboť z nich neplynulo, že by svědci zboží při realizování obchodních transakcí přebírali a fyzicky kontrolovali (viz výsledky svědkyně K. a svědka J.); vše probíhalo spíše papírově (viz výsledek svědkyně J.). Faktickou existenci přeprodáváného zboží tak výsledky svědků nepotvrdily (viz např. výsledek svědka J., který uváděl pouze, že konkrétní zboží „je uvedeno na fakturách a dodacích listech“, konkrétního výrobce nebyl schopen z hlavy říci). Přestože byly výsledky provedeny se značným časovým odstupem od příslušných zdaňovacích období, podle soudu z nich zřetelně vyplývá, že obchodní transakce byly prováděny pouze „papírově“, aniž by svědci přesně věděli, jaké konkrétní zboží je předmětem prodeje a aniž by jeho reálnou existenci ve skladu kontrolovali.
43. Žalobce v podané žalobě uváděl, že existence zboží byla prokázána listinnými důkazy předkládanými v daňovém řízení se společností STIM. Soud ze správního spisu STIM (předloženého žalovaným soudem k věci sp. zn. 31 Af 3/2018) ověřil, že ani v tomto daňovém řízení nebyly předloženy takové důkazy (např. skladová evidence), které by existenci zboží bez jakýchkoli pochybností potvrdily. Společnost STIM správci daně v rámci daňové kontroly sdělila, že inventarizace zboží provedena nebyla, neboť zboží bylo ihned prodáno a stav skladu byl nula (odpověď na výzvu ze dne 24. 8. 2015, č. j1533443/15/3301-61563-709464, č. l. 22 správního spisu STIM). Takové vyjádření však odporovalo původním tvrzením žalobce, že zboží bylo po celou dobu uskladněno ve skladu společnosti STIM. Pokud žalobce uváděl, že při místním šetření u STIM bylo správci daně umožněno nahlédnout do všech sestav skladového programu, tato skutečnost ze správního spisu STIM nevyplývá; není tedy patrné, při jakém místním šetření k tomu mělo dojít. Existenci zboží podle soudu neprokazuje ani dodatečně předložená evidence skladu č. 1 a č. 4 za rok 2012. Předložená evidence je nepřehledná a neprůkazná. Není z ní zřejmé, jaké zboží a v jakém množství bylo na sklad STIM přijímáno a vydáváno. Evidence neobsahuje zboží s názvem Holoplane road – Cryzal, které je uvedeno na žalobcem předložených fakturách. Vysvětlení žalobce, že se název předmětného zboží v průběhu času měnil, soud považuje za účelové. Pokud žalobce deklaroval nákup zboží s určitým názvem, mělo být pod odpovídajícím názvem zboží vykázano ve skladové evidenci; v opačném případě nelze skladovou evidenci považovat za věrohodnou. Společnost STIM v daňovém řízení dále uváděla, že zboží Holoplane road Cryzal nakoupila před datem 1. 1. 2012 z Francie, což dokládala fakturou č. 2064 ze dne 12. 11. 2010 označenou jako „Proforma invoice no 111110“ od dodavatele CRYZAL. Rovněž tuto

fakturu soud hodnotí jako nezpůsobilou prokázat existenci obchodovaného zboží. Zboží uvedené na faktuře „*PLOT DE ROUTE 360' STD BLANC*“ svým názvem neodpovídá přijatému zdanitelnému plnění. Ani skladové evidence nepotvrzují, že by zboží tohoto názvu bylo přijato na sklad a že by následně došlo k jeho prodeji. Faktura tak neprokazuje existenci předmětného zboží. Lze proto shrnout, že ani důkazy předložené v daňovém řízení se společností STIM nebyly způsobilé prokázat faktickou existenci obchodovaného zboží ve skladu STIM v roce 2012.

44. Podle výše citované judikatury formálně perfektní daňové doklady nepostačují k prokázání nároku na odpočet, pokud správci daně vzniknou důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Správce daně v průběhu daňové kontroly specifikoval své pochybnosti o faktické existenci zboží, jež bylo předmětem zdanitelných plnění. Bylo tedy na žalobci, aby v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu předložil důkazy, které by pochybnosti správce daně vyvrátily. Důkazy předložené žalobcem (výpovědi svědků provedené v odvolacím řízení) ani listiny předkládané v daňovém řízení u společnosti STIM nebyly způsobilé existenci předmětu plnění (Holoplane road – Cryzal) prokázat.
45. Pokud jde o zboží typu „reflexní páska, výstražný oděv a výstražná vesta“, žalobce se k existenci tohoto druhu zboží v projednávané žalobě nijak nevyjádřil. Faktická existence tohoto typu zboží přitom nebyla předmětem daňového řízení se společností STIM (viz rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2017, č. j. 52139/17/5200-11434-711322, ve věci STIM). Lze tak odkázat na závěry správních orgánů, že předložené formální daňové doklady nebyly způsobilé prokázat faktické přijetí těchto zdanitelných plnění. Existence zboží nebyla dostatečně prokázána ani výpověďmi svědků. Žalobce proto faktickou existenci tohoto druhu zboží neprokázal, proto správce daně i žalovaný postupovali správně, pokud nárok na odpočet DPH na vstupu ve vztahu k tomuto plnění žalobci neuznali.
46. Soud neshledal, že by správní orgány při hodnocení důkazů vybočily z mantinelů stanovených § 8 daňového řádu. Důkazy byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a závěry, které z nich správní orgány vyvodily, mají oporu v předloženém správním spisu.
47. Námitka nesprávného posouzení důkazního břemene v daňovém řízení tak není důvodná.
48. Žalobce v podané žalobě navrhoval, aby soud provedl výslech svědků Ing. R. S. a R. F., kteří měli potvrdit, že STIM umožnila při blíže nespecifikovaném místním šetření správci daně nahlédnout do dokladů skladového hospodářství. Navrhované výslechy svědků soud neprovedl, neboť má za to, že ani prokázání účasti jmenovaných osob u místního šetření by žádným způsobem nebylo způsobilé potvrdit existenci zdanitelného plnění. Navíc lze předpokládat, že provedení tohoto důkazu mohlo být navrhováno již v daňovém řízení. Jeho provedení až v řízení před správním soudem by tak bylo v rozporu s principy, na nichž je založeno rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91; přestože byl citovaný rozsudek zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, závěrů týkajících se dokazování v řízení před správními soudy se Ústavní soud ve svém nálezu nedotkl, proto z nich lze i nadále vycházet).
49. Pro nadbytečnost soud neprovedl ani dokazování odborným posouzením platnosti kupních smluv zpracovaným Mgr. A. D., které žalobce přikládal k žalobě. Posouzení

platnosti předmětných smluv totiž nebylo podstatou nyní projednávaného případu, navíc motivace žalobce při uskutečňování obchodních transakcí nebyla žalovaným zpochybňována. Pokud byly pro účely odborného posouzení přiloženy kupní smlouvy, jak žalobce uváděl v žalobě, nemění to nic na skutečnosti, že v daňovém řízení kupní smlouvy vztahující se k deklarovaným zdanitelným plněním předloženy nebyly. Stěžejní je, že žalobce měl v daňovém řízení rozptýlit pochybnosti správce daně ohledně reálné existence přeprodávaného zboží. Ta by listinou zabývající se otázkou platnosti kupních smluv nemohla být prokázána.

#### IV. B) Námitka nesprávné aplikace § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH

50. Žalobce dále nesouhlasí s výkladem § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH žalovaným. Postup, kdy správce daně všem kontrolovaným společnostem účastnícím se řetězce neuznal nároky na odpočet daně na vstupu a současně ponechal povinnost uhradit daň na výstupu, podle něj porušuje princip neutrality DPH.
51. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně odepřel žalobci u neexistujících (fiktivních) plnění nakupovaných od společností MOSAN, TRINEX a PROZNAK (viz bod 29 shora) nárok na odpočet daně na vstupu. Na výstupu však správce daně u těchto obchodních případů (tj. v případě následného prodeje zboží společností STIM a PROZNAK) konstatoval, že vystavil-li žalobce daňové doklady, na kterých uvedl daň, vznikla mu v souladu s § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH povinnost tuto daň přiznat a odvést, přestože šlo toliko o fiktivní plnění.
52. Podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH, účinného do 31. 12. 2012, platí, že *přiznat a zaplatit daň správci daně je povinná osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň*.
53. Z důvodové zprávy k návrhu zákona o DPH vyplývá, že ustanovení § 108 odst. 1 písm. k) bylo do zákona zařazeno v důsledku implementace šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS; dále jen „šestá směrnice“). Jeho účelem bylo vymezit osoby, které jsou povinny přiznat a zaplatit daň. Mezi ně byla zahrnuta i „jakákoliv osoba, která uvede daň na daňovém dokladu“. Článek 21 odst. 1 písm. c) šesté směrnice byl formulován obdobně jako § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH: „Následující osoby jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty: 1. v rámci vnitřního systému: [...] c) každá osoba, která uvádí daň z přidané hodnoty na fakturu nebo jiném dokladu sloužícím jako faktura“. Toto pravidlo bylo po zrušení šesté směrnice převzato i do čl. 203 směrnice o DPH (2006/112/ES), podle něhož „[d]aň z přidané hodnoty je povinná odvést každá osoba, která uvede tuto daň na fakturu“.
54. Účelem článku 203 směrnice o DPH je podle Soudního dvora EU vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně (rozsudek ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *Stroy trans*, bod 32). Není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. V konečném důsledku vystavitel faktury ručí nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě jím nesprávně vystavené faktury může její příjemce provést neoprávněný odpočet daně. Jedná se o abstraktní objektivní odpovědnost vystavitele faktury. Vzniká nejen v případě omylu o správné daňové sazbě (na fakturu je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž i v případě fakturace fiktivních plnění (viz stanovisko generální advokátky J. K. ze dne 17. 1. 2019 ve věci C-712/17, *EN.SA Srl*, body 33 a 34).

55. Výkladem tuzemského § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30. V něm řešil, zda je pro aplikaci předmětného ustanovení nutné, aby bylo s určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňových dokladech fakticky uskutečnilo. Dospěl k závěru, že podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH *„daňový dluh vzniká pouze z toho důvodu, že vystavitel daňového dokladu uvedl na předmětném dokladu daň z přidané hodnoty. Pro doměření daně podle předmětného ustanovení proto není třeba, aby bylo s naprostou určitostí prokázáno, že se zdanitelné plnění deklarované na daňovém dokladu uskutečnilo.“* Citovaný rozsudek byl následně aplikován i v judikatuře Krajského soudu v Brně (např. rozsudek ze dne 27. 6. 2018, č. j. 30 Af 55/2017-41, či ze dne 23. 5. 2017, č. j. 29 Af 65/2016-45). Krajský soud v Brně v posledně citovaném rozsudku konstatoval, že otázka, zda bylo deklarované zdanitelné plnění reálně uskutečněno či nikoliv, je pro aplikaci § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH nepodstatná. Uvedl, že *„[ú]čelem pravidla uvedeného v § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH je totiž zachování neutrality DPH. Každá osoba, která uvede DPH na faktuře, musí být vždy povinna zaplatit daň (i v případě, kdy plnění nebylo fakticky uskutečněno), jelikož vystavení faktury dává jejímu příjemci právo na odpočet, pokud je plátcem DPH. Pokud by právu na odpočet příjemce faktury neodpovídala povinnost vystavitele faktury odvést DPH uvedenou na faktuře, došlo by k narušení neutrality DPH a vznikl by prostor pro daňové úniky. Doměření daně není podmíněno prokázáním, že reálně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, proto soud nepovažoval za podstatné se touto otázkou blíže zabývat.“*
56. Obecně tedy platí, že vystaví-li plátce daňový doklad, na němž uvede daň, je povinen tuto daň na výstupu přiznat a zaplatit. Povinnosti plátce zaplatit daň totiž odpovídá právo příjemce faktury nárokovat si odpočet daně na vstupu z plnění uvedených na faktuře. Jen takovým způsobem je zajištěna neutralita DPH.
57. Správce daně i žalovaný aplikovali výše citovanou judikaturu i na projednávaný případ, aniž by zohlednily jeho specifické okolnosti. Přestože se v dané věci jednalo o fiktivní plnění, bylo vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z uplatnění neoprávněného odpočtu daně na vstupu jejím příjemcem. Kolotočové obchody mezi zúčastněnými subjekty totiž spočívaly v přeprodávání fiktivního zboží v uzavřeném řetězci dodavatelů, v němž všechny články řetězce přiznaly a uhradily daň na výstupu. Žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí výslovně konstatoval: *„V daném případě je sice pravdou, jak tvrdí odvolatel v námitce uvedené v bodě [12], že „nedošlo v rámci celé této transakce k podvodu na dani, tzn., že nedošlo u žádné transakce ke ztrátě daně z přidané hodnoty“.* Nárok na odpočet daně na vstupu byl žalobci správcem daně upřen s odůvodněním, že vykazovaná plnění nebyla fakticky uskutečněna. Oproti tomu daň na výstupu byla u týchž fiktivních obchodů žalobci ponechána s odkazem na § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH. Správní orgány v tomto směru doplnily, že ve vztahu k nesprávně fakturované dani lze využít možnosti opravy daně (viz bod 44 napadeného rozhodnutí). Nijak se však nezabývaly reálnou využitelností institutu opravy podle § 43 zákona o DPH v projednávaném případě (zejm. zda v době, kdy byl správcem daně žalobci odepřen nárok na odpočet, může žalobce této možnosti reálně využít).
58. Z napadeného rozhodnutí tedy neplyne, že by při provádění kolotočových obchodů byla narušena zásada neutrality DPH. Naopak je z něj zřejmé, že daň byla všemi články uzavřeného obchodního řetězce v rámci vnitrostátních transakcí nárokována na vstupu a přiznána i zaplacená na výstupu. Transakce nebyly realizovány s cílem získat daňové zvýhodnění, ale za účelem zlepšení cash-flow zúčastněných subjektů a zajištění faktoringu.

Vzhledem k tomu, že soud akceptoval závěr žalovaného o fiktivnosti deklarovaných plnění (viz bod IV. A rozsudku) a potvrdil správnost neuznání nároku na odpočet DPH, je nutné v souladu se zásadou neutrality nahlížet obdobným způsobem i na daň na výstupu.

59. Judikatura Soudního dvora EU dospěla k závěru, že z principu neutrality DPH vyplývá právo provést opravu, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz rozhodnutí Soudního dvora C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, spojené věci C-78/02 až C-80/02 nebo C-643/11, *LVK-56 EOOD*). Soudní dvůr EU potvrdil, že členským státům přísluší, aby za účelem zajištění neutrality DPH upravily postup a podmínky provedení opravy bezdůvodně vyúčtované DPH tak, aby bylo možné opravit neodůvodněně vyúčtované daně, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud vystavitel faktury včas zcela vyloučí nebezpečí ztráty daňových příjmů; tato oprava přitom nesmí záviset na uvážení správce daně (viz výše uvedené rozsudky *Schmeink & Cofreth a Strobel*, bod 59, rozsudek ve věci C-566/07, *Stadeco*, bod 39, či rozsudek ve věci C-712/17, *EN.SA Srl*, bod 36).
60. Opravu výše daně upravuje na vnitrostátní úrovni § 43 zákona o DPH. Podle prvního odstavce citovaného ustanovení *v případě, kdy plátce nebo osoba identifikovaná k dani uplatnila a přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu nebo svoji daňovou povinnost, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění nebo byla přijata úplata. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo osoba identifikovaná k dani, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro daňové účely, podle odstavce 2. Čtvrtý odstavec předmětného ustanovení pak uvádí, že opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.*
61. Podle § 43 odst. 5 zákona o DPH je zásadně na plátcí, který daňový doklad vystavil, aby provedl opravu nesprávně vyúčtované daně postupem podle § 43 odst. 1 až 4 zákona. Žalobce v projednávaném případě vědomě vystavil faktury, které neodpovídají reálně uskutečněnému plnění, proto se nemůže dovolávat dobré víry. Pokud ale fiktivní plnění nevedla ke ztrátě rozpočtových příjmů, je nutno zákon o DPH vykládat v souladu se směrnicí o DPH ve světle zásad neutrality a proporcionality a umožnit vystaviteli faktury požadovat vrácení nesprávně přiznané daně deklarované na této faktuře, kterou měl povinnost zaplatit (viz body 34 a 35 rozsudku ve věci *EN.SA Srl*), a to ve lhůtě pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu).
62. Pokud tedy bude postaveno na jisto, že riziko ztráty daňových příjmů je zcela vyloučeno (jak by vyplývalo z bodu 41 napadeného rozhodnutí), je správce daně povinen umožnit plátcí, který podle § 108 odst. 1 písm. k) zákona o DPH vystavil doklad, na němž uvedl daň, tuto bezdůvodně vyfakturovanou daň na výstupu (z důvodu fiktivního plnění) „opravit“ v reakci na odepření nároku na odpočet správcem daně z důvodu fiktivního plnění. Nelze totiž připustit, aby ve lhůtě pro stanovení daně plátce nemohl reagovat na vývoj daňového řízení a aby mu v okamžiku úspěšného odepření nároku na odpočet správcem daně z důvodu deklarace fiktivních plnění byla upřena možnost opravit daň z týchž fiktivních plnění na výstupu, je-li vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů (přiměřeně viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2019, č. j. 48 Af 41/2017-57). Proti neprávem provedenému odpočtu z důvodu fiktivních dodání na straně vstupu

totiž stojí bezdůvodně odvedená DPH z fiktivních dodání na straně výstupu. Tyto platby nemohou být posuzovány izolovaně. Pokud k nim došlo chybně, obě musí být vráceny (přiměřeně srov. bod 61 stanoviska generální advokátky ve věci *EN.SA Srl*). Opravu bezdůvodně vyfakturované daně bude možno zajistit buďto prolomením lhůty podle § 43 odst. 4 zákona o DPH, nebo zohledněním bezdůvodně fakturované daně na výstupu v rámci doměřovacího řízení. Jen takový postup odpovídá judikatuře Soudního dvora EU (viz zejm. rozsudek ve věci *EN.SA Srl*) a rovněž účelu správy daní, jímž je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daně.

63. Námitka týkající se porušení zásady neutrality DPH je tedy důvodná.

### V. Závěr a náklady řízení

64. Soud tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí předsedy žalovaného pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude na žalovaném, aby relevantní ustanovení zákona o DPH [zejm. § 108 odst. 1 písm. k) a § 43 odst. 4)] vyložil v intencích rozsudku Soudního dvora EU ve věci *EN.SA Srl*. a umožnil žalobci bezdůvodně vyfakturovanou daň z fiktivních plnění opravit, bude-li vyloučeno riziko ztráty daňových příjmů.
65. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce v řízení nebyl zastoupen a nevyčíslil náklady spojené se svým předchozím zastoupením. Soud mu proto přiznal náhradu nákladů za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč (náhradu za soudní poplatek ve výši 1000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku ze dne 4. 9. 2018 soud žalobci nepřiznal, neboť s tímto návrhem žalobce procesně úspěšný nebyl). K zaplacení nákladů řízení soud určil přiměřenou lhůtu.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. ledna 2020

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu