



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Lenky Oulíkové ve věci

žalobkyně: **L., s.r.o., IČO X,**
sídlem X,
zastoupena advokátem JUDr. Martinem Tocikem,
sídlem Moskevská 1461/66, 360 01 Karlovy Vary,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 4. 2018, č. j. 17828/18/5300-21442-712243,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 4. 2018, č. j. 17828/18/5300-21442-712243, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Martina Tocika, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro

S. k. (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2016, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“), a to

- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen roku 2012, kterým byla doměřena daň ve výši 104 835 Kč a penále ve výši 20 967 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 515 880, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 103 176;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období září roku 2012 č. j. 4875960/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 80 543 Kč a penále ve výši 16 108 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 327 600, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 65 520;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen roku 2012 č. j. 4875982/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 68 841 Kč a penále ve výši 13 768 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 339 120, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 67 824;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období listopad roku 2012 č. j. 4876000/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 97 391 Kč a penále ve výši 19 478 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 441 360, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 88 272;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2012 č. j. 4876018/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 119 851 Kč a penále ve výši 23 970 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 509 400, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 118 080;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období leden roku 2013 č. j. 4876052/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 64 764 Kč a penále ve výši 12 952 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 303 840, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 63 806;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období únor roku 2013 č. j. 4876077/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 69 444 Kč a penále ve výši 13 888 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 325 800, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 68 418;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období březen roku 2013 č. j. 4876097/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 78 499 Kč a penále ve výši 15 699 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 368 280, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 77 339;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben roku 2013 č. j. 4876129/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 125 690 Kč a penále ve výši 25 138 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 589 680, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 123 833;

- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období květen roku 2013 č. j. 4876152/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 154 132 Kč a penále ve výši 30 826 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 726 800, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 152 628;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červen roku 2013 č. j. 4876172/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 226 848 Kč a penále ve výši 45 369 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 071 280, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 224 969;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červenec roku 2013 č. j. 4876190/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 78 959 Kč a penále ve výši 15 791 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 369 720, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 77 641;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen roku 2013 č. j. 4876228/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 283 489 Kč a penále ve výši 56 697 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 336 960, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 280 762;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období září roku 2013 č. j. 4876251/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 157 432 Kč a penále ve výši 31 486 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 742 280, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 155 879;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen roku 2013 č. j. 4876270/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 69 444 Kč a penále ve výši 13 888 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 325 800, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 68 418;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období listopad roku 2013 č. j. 4876302/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 268 982 Kč a penále ve výši 53 796 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 268 555, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 266 397;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2013 č. j. 4876319/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 285 042 Kč a penále ve výši 57 008 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 340 240, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 281 450;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období leden roku 2014 č. j. 4876348/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 205 964 Kč a penále ve výši 41 192 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 963 360, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 202 306;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období únor roku 2014 č. j. 4876365/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 375 228 Kč a

- penále ve výši 75 045 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 766 160, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 370 894;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období březen roku 2014 č. j. 4876382/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 222 132 Kč a penále ve výši 44 426 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 043 700, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 219 177;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben roku 2014 č. j. 4876405/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 350 352 Kč a penále ve výši 70 070 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 645 140, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 345 479;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období květen roku 2014 č. j. 4876458/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 289 935 Kč a penále ve výši 57 987 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 362 280, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 286 079;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červen roku 2014 č. j. 4876509/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 300 916 Kč a penále ve výši 60 183 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 416 360, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 297 436;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červenec roku 2014 ze dne 21. 12. 2016 č. j. 4876538/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 194 009 Kč a penále ve výši 38 801 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 909 440, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 190 982;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období srpen roku 2014 č. j. 4876581/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 265 188 Kč a penále ve výši 53 037,- Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 246 540, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 261 773;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období září roku 2014 č. j. 4876601/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 382 972 Kč a penále ve výši 76 594 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 800 020, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 378 004;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen roku 2014 č. j. 4876641/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 292 103 Kč a penále ve výši 58 420 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 374 200, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 288 582;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období listopad roku 2014 č. j. 4876677/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 234 583 Kč a penále ve výši 46 916 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s

- místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 102 240, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 231 470;
- dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2014 č. j. 4876699/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 279 434 Kč a penále ve výši 55 886 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 311 980, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 275 516;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období leden roku 2015 č. j. 4876729/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 387 884 Kč a penále ve výši 77 576 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 821 460, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 382 507;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období únor roku 2015 č. j. 4876753/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 221 463 Kč a penále ve výši 44 292 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 042 040, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 218 828;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben roku 2015 č. j. 4876900/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 326 590 Kč a penále ve výši 65 318 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 537 600, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 322 896;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období květen roku 2015 č. j. 4876940/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 206 085 Kč a penále ve výši 41 217 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 967 720, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 203 221;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červen roku 2015 č. j. 4876960/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 247 150 Kč a penále ve výši 49 430 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 163 100, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 244 251;
 - dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období červenec roku 2015 č. j. 4876998/16/2121-50522-204587, kterým byla doměřena daň ve výši 322 225 Kč a penále ve výši 64 445 Kč, tak, že hodnota ř. 1 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), základ daně se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 1 518 980, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 318 986.

V ostatním žalovaný ponechal odvoláním napadené dodatečné platební výměry správce daně beze změny.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v rámci daňové kontroly byly prověřovány obchodní transakce s m. pro v. p. (p. a p.), který měla žalobkyně dodávat dodavatelům JUDr. M. P., Z. T. a b. s.r.o. (dále jen „b.“) a odebírat od společnosti Z. L. spol. s r.o. (dále jen „L.“), jejímž jednatelem byl Z. L. s., o. j. žalobkyně. Zjištěný model pohybu materiálu v řetězci spočíval v tom, že žalobkyně pořídila materiál od svých dodavatelů, nejčastěji U., s.r.o. (dále jen „U.“), a E. spol. s r.o. (dále jen „E.“), a dodala jej M. P., Z. T. nebo b., kteří jej dodali společnosti L. za cenu navýšenou o minimální provizi (1,48 %, 0,50 % nebo 1,96 %), která ho následně za stejnou cenu prodala zpět žalobkyni.

Obchody probíhaly ve velmi krátkém časovém úseku, většinou v rámci jednoho či dvou dní. Model fungování obchodu vyznačil žalovaný následovně:

dodavatelé → žalobkyně → P. (+ 1,48 %) → L. (0 %) → žalobkyně

dodavatelé → žalobkyně → T. (+ 1,96 %) → L. (0 %) → žalobkyně

dodavatelé → žalobkyně → b. (+ 0,5 %) → L. (0 %) → žalobkyně

(Pozn. soudu: patrně má být správně uvedeno 0,50 % u Z. T. a 1,96 % u b.)

1. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění obchodních transakcí. Konstatoval, že formálně bezvadné doklady nejsou způsobilé potvrdit faktické uskutečnění transakce a oprávněnost nároku dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále též jen „zákon o DPH.“). Žalovaný neměl za prokázané, že by o. žalobkyně materiál převzali, neboť se nacházel stále na stejném místě a nebyl nikterak dopravován. Vycházel z protokolu č. j. 3246372/16/2121-00540-204583 ze dne 24. 6. 2016, v němž žalobkyně uvedla, že systém byl provozován pouze z důvodu, aby mohla čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která kupovala její pohledávky za M. P., Z. T. a b. V dokladovém trojúhelníku (žalobkyně – P./T./b. – L.) neobíhalo zboží a byl vytvořen pouze za účelem vylepšení cash flow žalobkyně, již by jinak dlouhé splatnosti faktur znemožňovaly výrobní činnost. Dále žalovaný vycházel z výpovědí svědků. Uvedl, že svědek M. P. popřel svou účast na obchodech s žalobkyní po roce 2010 a svědek M. B., zástupce společnosti b., potvrdil, že se prověřované obchodní transakce fyzicky neuskutečnily a šlo pouze o přefakturaci za účelem vytvoření zisku. M. B. vypověděl, že b. byla p. mezi žalobkyní a společností L., za což byla odměněna 2 % z hodnoty materiálu. Svědek Z. T. sice faktické uskutečnění transakcí potvrdil, avšak jeho výpověď byla v rozporu s výpověďmi svědků M. P. a M. B. a vyjádřením žalobkyně, podle něhož bylo smyslem transakcí čerpání krátkodobých úvěrů. Z bankovních výpisů vyplývá, že platby v transakcích mezi žalobkyní a b. a Z. T. probíhaly bezhotovostně (platby mezi žalobkyní a P. měly probíhat v hotovosti, přičemž M. P. účast na obchodních transakcích i platby ve své výpovědi popřel), dle žalovaného však byly uskutečněny pouze z formálních důvodů. Žalovaný poznamenal, že platby musely proběhnout za účelem postoupení pohledávek faktoringové společnosti a zlepšení cash flow žalobkyně. Předložené smlouvy o pronájmu uzavřené mezi Z. L. st. jako p. a Z. T. a b. jako n. žalovaný hodnotil jako účelově vyhotovené, neboť svědci je ve svých dřívějších výpovědích nezmínili, doklady, které byly předloženy správci daně, je neobsahovaly a Z. T. vypověděl, že sklad vzhledem k průběhu transakcí nepotřeboval. Na základě těchto skutečností žalovaný dospěl k závěru, že obchodní transakce se fakticky neuskutečnily a deklarovaná plnění byla pouze předstíraná. Žalobkyně fakticky přijala materiál od U. nebo E., který následně zpracovala ve výrobě. K dodání zboží M. P., Z. T. a b. dle § 13 zákona o DPH nedošlo. Prodej materiálu byl pouze formální a na deklarované o., a tedy ani na společnost L. nepřešlo právo nakládat se zbožím jako v. Žalovaný shledal ekonomicky nelogickým, aby žalobkyně nakoupený materiál, který potřebovala k výrobě, prodala a znovu nakoupila za vyšší cenu. Dle žalovaného žalobkyně neprokázala dodání zboží o. a následně společnosti L., a tedy ani jeho pořízení od této společnosti. Žalobkyně nemohla být ohledně dodání zdanitelného plnění v dobré víře, neboť byla organizátorem celé transakce. Mezi články řetězce bylo předem dohodnuto, že se obchodovaný materiál vrátí (bude znovu prodán) žalobkyni, jediné výrobní společnosti v řetězci. Nestandardní ekonomické chování bylo umožněno

personálním propojením žalobkyně a společnosti L. Žalovaný souhlasil s žalobkyní, že správce daně nepostupoval správně, jestliže neuznal nárok žalobkyně na odpočet z přijatých zdanitelných plnění a současně ponechal DPH na výstupu z uskutečněných zdanitelných plnění, ačkoli uzavřel, že k dodání zboží nedošlo. Žalovaný proto dodatečné daňové výměry změnil tak, že snížil hodnoty uvedené na ř. 1 dodatečných platebních výměrů o příslušné částky odpovídající sporným plněním. Provedené změny však neměly vliv na změnu výše doměřené daně, neboť shodné kladné částky byly překvalifikovány ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [písm. k) ve znění účinném do 31. 12. 2012].

2. Žalobkyně namítá, že žalovaný a správce daně dospěli na základě provedeného dokazování k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu a závěry žalovaného převzaté od správce daně nemají oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně se domnívá, že fakturami, doklady o platbách a svědeckými výpověďmi Z. T. a M. B. bylo prokázáno, že se obchody mezi žalobkyní, M. P., Z. T. a b. a společností L., respektive Z. L. st. jako podnikající fyzickou osobou, uskutečnily, došlo k úplatnému převodu vlastnického práva, zboží bylo převedeno, vyúčtováno a uhrazeno. M. P., Z. T., b. i společnost L. a Z. L. st. nakládali se zbožím jako vlastními, jestliže dále převáděli vlastnické právo, a došlo tedy k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH. Uvádí, že z obchodů byla též řádně přiznána a odvedena DPH. K důkazu, že se obchody uskutečnily, předkládá protokoly o výsledcích svědků M. B. a J. S. ze dne 12. 6. 2018 a protokol o výsledku Z. T. ze dne 19. 6. 2018 provedené v jiném řízení. Ačkoli M. P. popírá, že k obchodům docházelo, faktury byly jeho jménem či na jeho účet propláceny, obchody účetně evidovány a daně z nich přiznávány a odváděny. Zjištění, že dispoziční oprávnění k jeho bankovnímu účtu měl Z. L., IČO X, považuje žalobkyně za bezvýznamné, neboť bylo na M. P., zda dispoziční oprávnění zřídí, a Z. L. svého oprávnění nikdy nezneužil. Žalobkyně má za to, že nejasnosti ve výpovědi M. P. mohly být odstraněny navrženým opakovaným výsledkem, který však správce daně ani žalovaný neprovedli, čímž zatížili daňové řízení vadou. Dále namítá, že argumentace správce daně a žalovaného, že obchody probíhaly v rámci jednoho dne, přičemž kupující si materiál nevyzvedávali či neodvezli do vlastních skladů, není samo o sobě důkazem, že šlo o fiktivní obchody. Závěr o fiktivní povaze obchodů nemá dle žalobkyně oporu v provedeném dokazování. Uvádí, že obchody se až na výjimky neuskutečňovaly v rámci jediného dne. Při uzavírání kupních smluv mezi podnikateli je běžné, že si smluvní strany sjednají, že předmět koupě zůstane uskladněn v prostorách prodávajícího. Správci daně byly navíc předloženy n. smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené mezi Z. L. st. jako p. a M. P., b. a Z. T. jako n. Správce daně ani žalovaný k nim však nepřihlíдели a bez odůvodnění je vyhodnotili jako účelově vystavené listiny. I z tohoto důvodu žalobkyně navrhovala opětovný výslech svědků M. P., M. B. a Z. T., které však nebyly provedeny. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že se obchody uskutečňovaly s maržemi, a to v případě obchodů s M. P. v průměrné výši 1,48 %, v případě obchodů se Z. T. v průměrné výši 0,50 % a v případě obchodů s b. v průměrné výši 1,96 %. Z toho vyplývá, že obchody byly prováděny i za účelem zisku. Tvzení správce daně o ekonomické neopodstatněnosti obchodů tak žalobkyně považuje za nepodložené. Žalobkyně navíc v průběhu daňové kontroly vysvětlila, že důvodem obchodů byla na její straně snaha postoupením pohledávek na faktoringové společnosti získat krátkodobý provozní kapitál. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný nepochopil princip obchodů a odmítá uznat provázanost plateb přijatých faktoringovými společnostmi za faktury spojené s obchody s M. P., Z. T. a b., které byly prokázány fakturami, dokumentací o postoupení pohledávek na faktoringové společnosti, zejména T. a.s. (dále jen „T.“), a výpisy z účtů. Jestliže žalobkyně postoupila

své pohledávky, platby byly přijaty jako cena za postoupení pohledávky. Žalobkyně však musela na její získání vynaložit daňové náklady.

3. Žalobkyně dále namítá, že daňové řízení bylo zatíženo vadou, neboť nebyly provedeny navržené opakované výsledky M. P., M. B. a Z. T. a výslech svědkyně J. S. Domnívá se, že z výsledků provedených v daňovém řízení ve věci Z. L. je patrná důvodnost těchto návrhů. Závěr správce daně a žalovaného o nevěrohodnosti předložených a navržených důkazů považuje žalobkyně za neodůvodněný. Uvádí, že v odvolacím řízení poukázala na procesní pochybení správce daně, který odmítl provést důkaz výsledkem J. S. s odůvodněním, že by šlo o výslech nevěrohodné osoby. Závěr o věrohodnosti svědka však nelze činit, aniž byl svědek vyslechnut.
4. Žalobkyně poukazuje na princip daňové neutrality u DPH též namítá, že žalovaný a správce daně vyloučili žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží, avšak DPH na výstupu ponechali. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Žalobkyně považuje za nelogické, aby jí byla doměřena DPH, jestliže dle správce daně a žalovaného byly obchody pouze fiktivní a fakticky se neuskutečnily. Upozorňuje, že správce daně doměřil DPH za údajně neuskutečněné obchody též dalším zúčastněným osobám – společnosti L. a Z. L. st. Žalobkyně se domnívá, že doměřením DPH dochází k několikanásobné kumulaci vybírání stejné a jednou odvedené daně.
5. Žalobkyně také namítá, že správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu s ustanovením § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu. Ačkoliv důkazní břemeno leží v daňovém řízení na žalobkyni a správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, měl vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil, což neučinil. Vytýká žalovanému, že žalobkyni předložené a navržené důkazy hodnotil jednostranně v její neprospěch. Namítá, že postupem žalovaného a správce daně došlo k porušení základních zásad daňového řízení, zejména zásady zákonnosti, přiměřenosti, zdrženlivosti, legitimního očekávání a materiální pravdy.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Trvá na tom, že žalobkyně neprokázala dodání zboží dle § 13 odst. 1 zákona o DPH, neboť v řízení bylo zjištěno, že mezi obchodními partnery docházelo pouze k vystavení dokladů a předmětné transakce se fakticky nerealizovaly. K tomu poukazuje na výpovědi M. P. a M. B. a na vyjádření žalobkyně o tom, že smyslem transakcí bylo pouze čerpání krátkodobých úvěrů. Žalovaný trvá na tom, že na o. žalobkyně nepřešlo právo nakládat se zbožím jako v.
7. K protokolům o výsleších svědků ze dne 12. 6. 2018 a 19. 6. 2018, které žalobkyně označila k důkazu, žalovaný uvádí, že byly provedeny až po vydání napadeného rozhodnutí. Jelikož soud vychází ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, nemohou zvrátit výsledek daňového řízení. Dle žalovaného navíc nejsou způsobilé změnit závěr o tom, že k dodání zboží fakticky nedošlo. Svědkyně J. S. sice vypověděla, že zboží bylo fyzicky předáváno a že se předávání účastnila, současně však potvrdila, že materiál byl umístěn po celou dobu transakce ve skladu žalobkyně. Není tedy zřejmé, o jaké fyzické předání šlo, a žalovaný považuje její výpověď za vnitřně rozpornou. Svědkyně vypověděla, že transakce probíhaly tak, že Z. T. nakoupil zboží od žalobkyně, prodal je Z. L. a ten je prodal zpět žalobkyni, přičemž zboží bylo stále na skladě žalobkyně. Dle žalovaného tato výpověď faktické uskutečnění obchodních transakcí

neprokazuje. Uvádí, že skutečnosti týkající se průběhu transakcí a umístění zboží měl za prokázané jinými důkazními prostředky. Domnívá se, že nepochybil, pokud vyhodnotil výsledky svědků jako nadbytečné.

8. Žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč smlouvy o pronájmu nebytových prostor neosvědčil jako důkaz o faktické realizaci obchodních transakcí. Fakturace materiálu s marží dle žalovaného neprokazuje jejich reálné uskutečnění. Žalovaný považuje za ekonomicky iracionální, aby žalobkyně nakoupené zboží prodala a poté znovu nakoupila po navýšení ceny o marži, aniž z prodeje získala ekonomický přínos. Její o. mohli činit transakce za účelem zisku, pro žalobkyni však byly obchody zjevně nevýhodné. Žalovaný má za to, že transakce neodpovídaly podmínkám typickým v běžném obchodním prostředí mezi subjekty, jejichž hlavní snahou je dosahování zisku z podnikání. Poukázal také na personální propojení jednatele žalobkyně a jednatele společnosti L. O tom, že nedošlo k faktické realizaci předmětných transakcí, dle žalovaného svědčí též skutečnost, že transakce probíhaly během jednoho či dvou dnů a materiál neopustil sídlo žalobkyně. Ačkoli je při obchodování s různými komoditami běžné skladovat na jednom místě zboží, které průběžně mění majitele, v uvedeném případě bylo zboží převáděno mezi jednotlivými obchodními partnery pouze formálně (dokladově), aniž docházelo k dodání ve smyslu § 13 zákona o DPH, neboť mezi články řetězce bylo předem sjednáno, že se zboží vrátí (resp. bude znovu prodáno) původnímu majiteli – žalobkyni podle předem stanoveného modelu. V důsledku vzájemných přefakturací se pouze upravila cena zboží. Vzhledem k těmto skutečnostem žalovaný shodně jako správce daně dospěl k závěru, že se transakce neuskutečnily a k převodu práva nakládat se zbožím jako v. nedocházelo. Žalobkyně tedy dle žalovaného neprokázala oprávněnost nároku na odpočet dle § 72 a 73 zákona o DPH a nemohla být ani v dobré víře ohledně naplnění podmínek pro jeho přiznání.
9. K principu neutrality DPH žalovaný uvádí, že žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala splnění podmínek zakotvených v § 72 a 73 zákona o DPH. Žalobkyně není povinna zaplatit daň na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o DPH, ale daň, kterou uvedla na daňovém dokladu dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [písm. k) pro zdaňovací období roku 2012]. Princip daňové neutrality tedy nebyl narušen. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na nějž poukazuje žalobkyně, na danou situaci dle žalovaného nedopadá, neboť řeší skutkově odlišnou situaci, v níž nebylo sporu o tom, že plnění bylo poskytnuto, zatímco v projednávané věci nebylo prokázáno, že se zdanitelná plnění fakticky uskutečnila. Neuznání nároku na odpočet pro nesplnění zákonných podmínek nelze považovat za zdanění určitého plnění. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/103-34.
10. Námitku nepochopení principu obchodu žalovaný považuje za nedůvodnou. Otázka zdanění plateb od faktoringových společností se týká daně z příjmů právnických osob. V projednávané věci je podstatné, že žalobkyně neprokázala dodání materiálu o., kteří ho následně dodali společnosti L., jež jej prodala zpět žalobkyni, která ho zpracovala ve výrobě. Jelikož žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění transakcí, nenaplnila podmínky § 72 a § 73 zákona o DPH pro přiznání nároku na odpočet.
11. Žalovaný se domnívá, že postupoval v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu a dbal o co nejúplnější zjištění skutkového stavu. Povinnost správce daně dle § 92 odst. 2 daňového řádu nenahrazuje povinnost žalobkyně tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti. Daňové

řízení je primárně založeno na povinnosti žalobkyně prokázat vše, co tvrdí, nikoli na zásadě vyšetřovací. Žalovaný odmítá, že by hodnotil důkazy jednostranně v neprospěch žalobkyně. Uvádí, že hodnotil všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, přičemž přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Shodně jako správce daně dospěl k přezkoumatelnému závěru, že listinné důkazy ani svědecké výpovědi neprokázaly reálné uskutečnění obchodních transakcí tak, jak je žalobkyně deklarovala. Domnívá se, že dostal požadavkům vysloveným v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76, a ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75. Upozorňuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59, podle něhož hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazují-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

12. K námitce týkající se neprovedení opakovaných výsledků svědků uvádí, že žalobkyně byla o jejich konání vyrozuměna a svého práva klást svědkům otázky a případně požadovat upřesnění výpovědi nevyužila. Žalovaný vyhodnotil opakování výsledků jako nadbytečné, neboť svědci v průběhu řízení sdělili správci daně všechny rozhodné skutečnosti týkající se sporných obchodních transakcí. Požadavek na provedení opakovaného výsledku svědka M. P. za účelem „odstranění nejasností“ žalovaný považuje za nedůvodný, neboť svědek jednoznačně bez jakýchkoli pochybností popřel jakoukoli obchodní spolupráci s žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích. Navíc bylo zjištěno, že k jeho účtu měl dispoziční oprávnění jednatel žalobkyně, a ani bankovní výpisy tedy nemohou být jednoznačným důkazem o uskutečnění transakcí a nepravdivosti jeho výpovědi. Dále žalovaný cituje rozsudek Krajského soudu v H. K. ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015-107, podle něhož není přípustné, aby byl svědek vyslýchán ke stejným rozhodným skutečnostem stále dokola s cílem přimět ho vypovídat tak, aby jeho výpověď korespondovala se skutkovou verzí žalobce. Pokud jde o výslech svědkyně J. S., žalovaný ho vyhodnotil jako nadbytečný z důvodu, že dle shromážděných podkladů nebyla přítomna předávání zboží ani finančních prostředků, neboť na dokladech nebylo uvedeno její jméno ani zjištěn její podpis. Účast J. S. v rámci obchodní spolupráce potvrdil pouze svědek Z. T., který však současně vypověděl, že komunikace probíhala telefonicky a faktury byly zasílány e-mailem či poštou. Správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy, musí pouze odůvodnit, proč je neprovedl, což učinil.
13. Žalovaný uvádí, že postupoval v souladu se základními zásadami správy daní. S ohledem na obecnost námítky týkající se jejich porušení s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu připomíná, že nepostačuje v žalobě pouze odkázat na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami.
14. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 17. 9. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za období srpna 2012 až července 2015. V průběhu daňové kontroly prověřoval mimo jiné obchodní transakce – dodání a pořízení p. a p., který žalobkyně dodávala M. P., b. a Z. T. a následně odebírala od společnosti L. a Z. L.
15. Dle sdělení České spořitelny, a.s., ze dne 11. 11. 2015 byl majitelem účtu č. X M. P., přičemž dispoziční právo k tomuto účtu měli od 31. 12. 2010 do 4. 9. 2012 M. P. a Z. L., narozený X (jednatel žalobkyně). V průběhu ledna a února 2012 byly prováděny na tento účet vklady hotovosti a následně převodem platby na účet č. X, jehož majitelem byla dle sdělení banky ze dne 20. 11. 2015 U., a.s., IČO X (dříve T.).

16. Při místním šetření bylo správci daně předloženo účetnictví společnosti b. Bylo zjištěno, že b. má v účetnictví zaúčtovány nákupy p. od žalobkyně na účtu X/X a prodeje p. společnosti L. na účtu X/X, z nichž si nárokovala odpočet a odvedla DPH. Společnost neprovádí k 31. 12. inventarizaci zboží, o zásobách neúčtuje a nevede si evidenci zásob zboží. Platby za nákup p. probíhaly na účet faktoringové společnosti T. Pro platby v roce 2014 byly vystaveny a zaúčtovány výdajové pokladní doklady, platby však probíhaly přes nepodnikatelský účet J. B. č. X. Po část roku 2014 a v roce 2015 byly platby realizovány vkladem hotovosti na účet faktoringové společnosti T. Společnost dokladově nakupovala v letech 2013 až 2015 od žalobkyně p., který s přírážkou přibližně 1,96 % prodala téměř ve všech případech ještě téhož dne společnosti L. Nebyla zjištěna přeprava ani uskladnění zboží u b. Zástupce b. M. B. dne 16. 5. 2016 k dotazu správce daně uvedl, že společnost b. neměla v letech 2012 až 2015 p. žádné nemovitosti.
17. Dne 24. 6. 2016 v řízení ve věci ručení žalobkyně její jediný jednatel a společník Z. L. ml. a Z. L. st. jako jediný společník a jednatel společnosti L. uvedli, že žalobkyně a společnost L. podnikají společně a obchodní transakce jsou výsledkem jejich společného postupu. Z. L. st. uvedl, že docházelo k obchodním transakcím mezi žalobkyní a M. P. a mezi M. P. a společností L., které tato společnost dále fakturovala žalobkyni. Systém byl provozován pouze z důvodu, aby žalobkyně mohla čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která odkupovala její pohledávky za M. P. a vyplácela jí prostředky snížené o svou provizi. Celý systém zakreslil formou trojúhelníku. Uvedl, že v tomto dokladovém trojúhelníku neobíhalo zboží a byl vytvořen pouze za účelem vylepšení cash flow žalobkyně, která musela při skutečném dodávání výrobků strpět dlouhé splatnosti faktur, které jí znemožňovaly výrobní činnost.
18. Dne 29. 6. 2016 M. B., zástupce b. na základě generální plné moci, jako svědek vypověděl, že v letech 2013 až 2015 b. spolupracovala s žalobkyní, za b. jednal v rámci obchodní spolupráce svědek se Z. L. st. B. zajišťovala v letech 2013 až 2015 pro žalobkyni rozvoz zboží a dodání materiálu na výrobu zboží. Objednávky materiálu u žalobkyně byly ústní, vyřizoval je za žalobkyni Z. L. st. Dopravu a rozvoz zboží vyřizovala J. S. B. v letech 2013 až 2015 od žalobkyně faktury za nákup m. na v. p. v. (l., m.) a finálních výrobků, které sloužily k následnému prodeji. Se Z. L. st. bylo dohodnuto, že b. nakoupí materiál od žalobkyně a poté ho odkoupí společnost L. Původně bylo sjednáno, že se nakoupí velký objem materiálu, část se prodá společnosti L. a s částí bude b. ochodovat a hledat nové o., k tomu však nedošlo. Na výrobky měla b. vlastní o. K důvodu přeprave svědek uvedl, že šlo o přeprave z důvodu zisku, marže činila 2 % z hodnoty materiálu. Společnost L. měla požadavky na konkrétní materiál přesného typového označení. Materiál za společnost b. před nákupem a prodejem nebylo třeba kontrolovat, neboť b. zajišťovala pro žalobkyni jeho přepravu od U. a E. Při přepravě b. kontrolovala množství materiálu. Při nákupu zboží od žalobkyně již svědek zboží neviděl a dopravu nezajišťoval, neboť zůstávalo u žalobkyně. Faktury přebírala b. od paní D. Platby za materiál probíhaly převodem na účet společnosti T., asi jednou vkladem na účet. V roce 2014 byl účet b. zablokovaný z důvodu nedoplatku na DPH, nákupy byly proto hrazeny z běžného účtu J. B., m. s., a platby se účtovaly jako úhrady v hotovosti. Materiál zůstával ve skladu žalobkyně, neuskladňoval se u b. K předmětnému materiálu uskladněnému ve skladu žalobkyně měl svědek přístup. Materiál byl uskladněn venku a byl přístupný všem, kteří měli přístup do areálu. Svědek měl neomezený přístup, neboť měl otisk palce k přístupovým dveřím. K dotazu, zda se nákup a prodej materiálu fyzicky uskutečnil, uvedl, že se fyzicky neuskutečnil, v podstatě

šlo pouze o přefakturaci. Žalobkyně, která byla o výsledku svědka vyrozuměna, se k jeho výsledku nedostavila.

19. Při místním šetření u Z. T. bylo zjištěno, že o přijatých fakturách vystavených žalobkyní účtoval v účetnictví a skladové evidenci. Přijaté faktury za rok 2013 a 2014 byly v evidenci pro účely DPH. Za rok 2015 Z. T. neuplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 51 408 Kč dle daňového dokladu č. 15_05_03 s datem 10. 2. 2015. Úhrady za l. byly hrazeny na účet faktoringové společnosti F., a.s., za p. na účet faktoringové společnosti T. Daňové doklady vystavené společnosti L. s předmětem fakturace l. a p. byly zahrnuty v evidenci pro účely DPH a byla z nich přiznána daň na výstupu. Z. T. evidoval příjem a výdej zboží ve skladové evidenci v období let 2013 až 2015. Úhrada faktur byla provedena vkladem finančních prostředků třetí osobou na účet Z. T.
20. Z. T. ve své výpovědi dne 20. 6. 2016 uvedl, že v roce 2013 až 2015 spolupracoval s žalobkyní, v rámci obchodní spolupráce jednal s J. S. Komunikace probíhala telefonicky, faktury byly zasílány e-mailem nebo poštou. Objednávky u L. činil telefonicky, předmětem faktur přijatých od L. byly p. o. a suroviny na jejich výrobu. Zboží sloužilo Z. T. k obchodu a výrobě. Cenu hradil na základě vystavených faktur bankovním převodem. P. obaly byly dopravovány žalobkyní, obchod se surovinami na výrobu probíhal v rámci jednoho skladu. Zboží přebíral svědek nebo pan K., a to i u žalobkyně. Obaly byly uskladněny v místě výroby – A. s.r.o., B., ostatní zboží u žalobkyně. O. byly spotřebovány pro v. o., ostatní zboží bylo prodáno. Popsal vzhled a balení materiálu označeného v daňových dokladech jako l. X a p. Uvedl, že obchodoval též s jiným zbožím od společnosti S., a.s., B., které vyvážel do P. Obchod probíhal na základě osobní dohody za účelem zisku. Při nákupu měl zajištěného o. Parametry byly dány výrobkem – technickým listem. Zboží se prodávalo v průběhu jednoho dne v rámci jednoho skladu, svědek tedy nepotřeboval dopravu ani sklad. Uvedl, že před nákupem a prodejem zboží vizuálně fyzicky kontroloval. Kontroloval, zda nejsou p. p., zboží nepřevažoval. V řízení ve věci společnosti L. svědek téhož dne popsal obchodní spolupráci tak, že společnosti L. prodával zboží, p. g., který nakoupil od žalobkyně. Marži měl 200 až 300 Kč na tuně prodaného zboží. Úhrady probíhaly na účet. Za společnost L. jednal se Z. L. st., obchod probíhal v rámci jednoho skladu a doprava nebyla nutná. Zboží předával svědek, někdy pan K., a za společnost L. ho přebíral Z. L. st. Uvedl, že zboží nakoupil a prodal na stejné adrese. Spolupráci popsal tak, že nejdříve Z. L. objednal zboží, svědek ho pak telefonicky objednal u žalobkyně. Specifikaci zboží, množství a termín dodání určovala společnost L. Nejprve Z. L. poptal zboží, svědek ho pak poptal u L., a pokud všichni souhlasili, obchod proběhl. Dohodnutý obchod proběhl v rámci jednoho dne. Pokud jde o kontrolu parametrů dle technického listu, svědek nekontroloval jednotlivé parametry, ale celý technický list, který byl předložen společnosti L. k odsouhlasení, aby to souhlasilo s deklarovaným zbožím. Žalobkyně, která byla o výsledku svědka vyrozuměna, se výsledku neúčastnila.
21. Dne 1. 7. 2016 se žalobkyně k předmětným obchodům vyjádřila tak, že materiál na skladě byl, následně se vyfakturoval další společnosti a platby za materiál se uskutečnily. Důvodem obchodů bylo dřívější profinancování faktur.
22. Dne 27. 7. 2016 svědek M. P. vypověděl, že spolupráce s žalobkyní, jejímž předmětem byl nákup a prodej p., trvala od roku 2007 nebo 2008 do prosince roku 2010, kdy byla ukončena z důvodu zrušení jeho registrace k DPH. Uvedl, že v roce 2012 až 2015 s žalobkyní již nespolečně pracoval. Spolupráce probíhala tak, že žalobkyně vystavila fakturu,

kteřou zaslala svědkovi poštou, on ji zaúčtoval a za dva až tři dny cenu bez DPH zvýšil o 1 %, vystavil fakturu a zaslal ji společnosti L. Když společnost L. fakturu zaplatila, uhradil fakturu u společnosti T. Materiál byl po celou dobu uskladněn v sídle žalobkyně, svědek ho nepřebíral. K materiálu by měl určitě přístup, pokud by o to požádal. Množství a kvalitu materiálu před nákupem a prodejem nekontroloval. Materiál byl prodán společnosti L. Každou dodávku neviděl, na počátku spolupráce byl v R. Vyloučil, že by v letech 2012 až 2015 přijal faktury od žalobkyně. Uvedl, že faktury vydané žalobkyní za období let 2012 až 2015, jejichž seznam mu byl předložen, nepřijal. Platby probíhaly nejprve přes účet svědka v Komerční bance, z důvodu exekuce pak založil účet u České Spořitelny, k němuž měl dispoziční oprávnění jednatel žalobkyně. Platby probíhaly na účet T., na konci splatnosti faktur. To bylo do konce roku 2010. Uvedl, že nákup materiálu v letech 2007 až 2010 má zahrnut v účetnictví, ve skladové evidenci jej neevidoval. Nákup materiálu za rok 2012 až 2015 nemá zahrnut v účetnictví, neboť od roku 2011 žádné obchody s žalobkyní a společností L. neuskutečňoval. Žalobkyně se k výsledku, o jehož konání byla vyrozuměna, nedostavila.

23. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 16. 8. 2016 mimo jiné k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH z faktur za nákup materiálu přijatých od společnosti L. Uvedl, že v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně nakupovala materiál pro v. p. od U. a E., který následně ve stejném množství a ceně přefakturovala M. P., b. nebo Z. T., pohledávky na zaplacení ceny postoupila faktoringové společnosti a následně materiál ve stejném množství a v ceně navýšené o 1,96 %, 0,50 % či 1,48 % odkoupila od společnosti L. (do března 2015) nebo Z. L. (od dubna 2015). Obchody se uskutečňovaly v rámci jednoho či dvou dnů. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se obchod s materiálem fyzicky uskutečnil.
24. Žalobkyně se k výzvě správce daně vyjádřila v podání ze dne 30. 9. 2016. Uvedla, že zboží bylo řádně vyfakturováno, o. převzato, potvrzeno a uhrazeno. Žalobkyně převedla rizika a odměny vyplývající z vlastnictví na kupující a prodejem si nezachovala angažovanost ani kontrolu nad zbožím. Z faktur je patrná výše tržeb a z úhrad faktur ekonomické užitky plynoucí žalobkyni. Zboží nebylo expedováno o., neboť o. měli uzavřené smlouvy o pronájmu části objektu s v. Z. L. Rovněž zboží od společnosti L. bylo řádně vyfakturováno, převzato a uhrazeno. Zboží nebylo expedováno, protože žalobkyně i její dodavatel měli smlouvu o pronájmu části objektu s v. Z. L. K tomu předložila smlouvy uzavřené Z. L. jako p. a M. P., společností L., Z. T. a b. jako n., které obsahovaly shodné ujednání, že n. je oprávněn užívat X m² venkovní zpevněné plochy s tím, že n. nebude účtováno.
25. Žalobkyně byla při jednání dne 7. 11. 2016 seznámena se stanoviskem správce daně, který vyhodnotil obchody jako fyzicky neuskutečněné a ekonomicky neopodstatněné. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala faktický prodej předmětného materiálu o. a jeho následný nákup od společnosti L., resp. Z. L.
26. Žalobkyně se ke stanovisku správce daně vyjádřila tak, že nesouhlasí se snížením nároku na odpočet DPH, neboť odvedla DPH z vydaných faktur souvisejících s tímto obchodem a odepráním nároku na odpočet by fakticky došlo ke zdvojení odvodu DPH. Trvala na tom, že se obchody s p. a p. uskutečnily. Uvedla, že při výpovědích svědků zřejmě došlo k nedorozuměním, a proto žádala, aby byly provedeny nové výsledky M. P., M. B. a Z. T., aby dosvědčili uskutečnění předmětných obchodů.

27. Žalobkyně byla 5. 12. 2016 seznámena s výsledky kontrolního zjištění. Správce daně konstatoval, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH z faktur přijatých od společnosti L. (resp. Z. L. st.) za nákup p. a p. v letech 2012 až 2015 v rozporu s § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť u přijatých zdanitelných plnění neprokázala faktický nákup a použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobkyně se vyjádřila ke kontrolním zjištěním v podání ze dne 13. 12. 2016, v němž uvedla, že materiál nakoupila od společnosti U. a E., řádně jej uhradila a dále prodala svým obchodním partnerům. Místem plnění při dodání zboží, pokud je dodání uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako v. Předávání zboží za žalobkyni prováděla J. S. Předání zboží dle žalobkyně potvrdil ve své výpovědi i Z. T., který uvedl, že při nákupu zboží osobně nebo prostřednictvím zaměstnance kontroloval v sídle žalobkyně. Znovu žádala o opakovaný výsledek svědků a případně o výsledek paní S., aby bylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění. Zdůraznila, že nedošlo k daňovému úniku. K pozdějšímu doložení smluv o p. uvedla, že byly uzavřeny se Z. L. st. jako v. objektu a žalobkyně je neevidovala.
28. Správce daně sepsal o výsledku daňové kontroly zprávu, která byla projednána s žalobkyní dne 20. 12. 2016. Výsledek kontrolního zjištění zůstal v části týkající se předmětných obchodů nezměněn. Správce daně neshledal důvodnou žádost o provedení výsledek, neboť výslechy svědků M. P., M. B. a Z. T. se uskutečnily, žalobkyně o nich byla předem vyrozuměna a nevyužila práva být jim přítomna a klást svědkům otázky. Výsledek J. S., dlouholeté zaměstnankyně spojené osoby – společnosti L., odmítl správce daně provést jednak z důvodu nevěrohodnosti důkazního prostředku, jednak z důvodu, že mu nebyla známa její vazba na daňové řízení. Dle správce daně z opatřených důkazních prostředků nevyplývá, že měla být přítomna předávání zboží či finančních prostředků, jichž se daňová kontrola týkala, neboť na žádných dokladech nebylo uvedeno její jméno ani podpis a žádný svědek neuvedl, že byla předávání zboží přítomna.
29. Na základě zprávy o kontrole vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, v nichž žalobkyni doměřil DPH a současně jí uložil povinnost uhradit daňové penále. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.
30. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
31. Klíčovou otázkou pro posouzení sporu je, zda došlo k dodání zboží mezi žalobkyní a M. P., Z. T. a b. a zda společnost L., resp. Z. L. st. jako podnikající fyzická osoba, toto zboží následně dodala žalobkyni.
32. Dodáním zboží se podle § 13 odst. 1 zákona o DPH rozumí „převod práva nakládat se zbožím jako *vlastník*.“ Tato úprava odpovídá čl. 14 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), který definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako *vlastník*“.
33. Soud uvádí, že skutkově a právně obdobnou věc posuzoval již v rozsudcích ze dne 30. 5. 2019 č. j. 48 Af 41/2017-57, a ze dne 27. 8. 2019, č. j. 43 Af 35/2018-40, které se

týkaly obchodních transakcí mezi Z. T. a b. a společností L. a Z. L. jako podnikající fyzickou osobou, od jejichž závěrů neshledal důvod se v projednávané věci odchýlit.

34. Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve věci C-459/17 a C-460/17, S. a V. (bod 34 až 40) vyložil, že „článek 17 odst. 1 šesté směrnice (čl. 167 směrnice o DPH) stanoví, že nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. K tomu podle čl. 10 odst. 2 této směrnice (čl. 63 směrnice o DPH) dochází dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Z toho vyplývá, že v systému DPH je nárok na odpočet spojen se skutečným uskutečněním dotčeného dodání zboží nebo poskytnutí služby (obdobně viz usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 4. července 2013, M., C-572/11, nezveřejněné, EU:C:2013:456, bod 19 a citovaná judikatura). Naopak, pokud ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby nedošlo, žádný nárok na odpočet nemohl vzniknout. V tomto ohledu již Soudní dvůr upřesnil, že možnost uplatnění nároku na odpočet se nevztahuje na daň, která je dlužná pouze proto, že je vykázána na faktuře (usnesení předsedy Soudního dvora ze dne 4. července 2013, M., C-572/11, nezveřejněné, EU:C:2013:456, bod 20 a citovaná judikatura).“ Dále vysvětlil, že „pojem „dodání zboží“ ve smyslu čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice (čl. 14 směrnice o DPH, pozn. soudu) [má] objektivní povahu a musí být vykládán bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění, aniž by daňová správa měla povinnost provést šetření za účelem zjištění úmyslu osoby povinné k dani, nebo zohlednit úmysl jiného subjektu, než je osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. listopadu 2013, D., C-494/12, EU:C:2013:758, body 19 a 21, jakož i citovaná judikatura). V této souvislosti je třeba připomenout, že přísluší tomu, kdo žádá o odpočet DPH, aby prokázal, že splňuje podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek ze dne 26. září 1996, E., C-230/94, EU:C:1996:352, bod 24). Z toho vyplývá, že existence nároku na odpočet DPH podléhá podmínce, že příslušná plnění se skutečně uskutečnila.“
35. Soudní dvůr již ve věci C-320/88 S., vysvětlil, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví způsobu, jež upravuje použitelné vnitrostátní právo, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k nakládání s tímto majetkem, jako by byla jeho v. Jedná se tedy o autonomní pojem unijního práva, přičemž je potřeba v každém individuálním případě s ohledem na skutkové okolnosti posoudit, zda k převodu práva nakládat se zbožím jako v. došlo či nikoli. V rozsudku ze dne 6. 2. 2003, C-185/01 A. proti B., Soudní dvůr například shledal, že i když n. a. podle smlouvy s p. nakupoval p. h. jménem p. a na jeho náklady, byl to ve skutečnosti n., kdo obdržel p. h. přímo z č. s. a kdo svobodně rozhodoval o kvalitě a množství n. p. h., jakož i o době jejich nákupu. Protože p. neměl v žádném okamžiku právo rozhodnout, jakým způsobem má být p. použito nebo za jakým účelem, nepřešlo na něj právo nakládat se zbožím jako v. Soudní dvůr proto odmítl konstrukci, podle níž p. nakoupil p. h. a následně je na základě smlouvy přeprodal n. Obdobně v rozsudku ze dne 3. 9. 2015, C-526/13 F. Soudní dvůr s odkazem na svou judikaturu konstatoval, že aby bylo možné kvalifikovat plnění jako dodání zboží určité osobě ve smyslu čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH, je nezbytné, aby toto plnění vedlo ke vzniku oprávnění této osoby s tímto zbožím nakládat, jako by byla jeho v. Podle ustálené judikatury totiž pojem „dodání zboží“ uvedený v tomto ustanovení neodkazuje na převod vlastnictví dle formálních náležitostí upravených použitelným vnitrostátním právem, ale zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla v. tohoto majetku.

36. Na judikaturu Soudního dvora navázal také Nejvyšší správní soud. Ten například v rozsudku ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014-46, s odkazem na rozsudek ve věci *S.* dovodil, že „*právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (...). Neznačená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci.*“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publikovaném pod č. X Sb. NSS, Nejvyšší správní soud s ohledem na specifika řetězových obchodů, v jejichž rámci je zboží přeprodáváno několika subjekty mezi sebou, rovněž vycházel z toho, že k dodání zboží mezi dodavatelem a o. může dojít i bez fyzického předání zboží. Podstatné je, že během řetězových dodání došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako v.
37. K otázce dodání zboží v rámci „kolotočové“ transakce se vyjádřila generální advokátka J. K. ve stanovisku ze dne 17. 1. 2019 ve věci C-712/17. V něm se vyjadřovala k transakcím uskutečněným společností E. působící v oblasti obchodování s e. Tato společnost prodala v daňových letech 2009 a 2010 velká množství e. společností skupiny „G.“, od nichž je „kolotočovým“ způsobem znovu odkoupila. Nebylo známo, zda E. byla součástí podniků skupiny „G.“, nebo samostatným podnikem, zda stejné množství e. v časové blízkosti a za stejnou cenu znovu zpětně odkoupila, ani v čem měl spočívat účel nákupu a prodeje stejným osobám. Daňový orgán se domníval, že tento účel spočíval ve vykázání velkých částek v účetnictví zúčastněných společností, aby tyto získaly (lepší) přístup k bankovním úvěrům. Z účetního hlediska byly operace vykázány ve správné výši a k vyúčtování těchto plnění byly také vystaveny příslušné faktury. Ačkoli pro účely odpovědi na předloženou předběžnou otázku bylo třeba s ohledem na její znění vycházet z toho, že se u proběhlých transakcí s e. jedná o neexistující (fiktivní) plnění (tedy o simulované obchody), která se jako taková neuskutečnila, generální advokátka upozornila, že „*popsaný skutkový stav však nutně nevylučuje, že došlo k existujícím (tedy skutečným) plněním. Vzhledem k tomu, že u transakcí s e. mezi obchodníky s e. ve výsledku nikdy nedochází k fyzickému přenosu e. e., nýbrž jen (zpravidla elektronicky) k nákupu a prodeji práv k odběru e., není k nim zapotřebí žádných zvláštních předávacích úkonů. Pokud jsou tato práva k odběru skutečně právně účinně převedena, pak nelze z pouhé okolnosti, že prostřednictvím těchto obchodů měla být možná uměle nafouknuta bilance, nutně usuzovat na neexistující plnění. Lze se také domnívat, že tento cíl předpokládá právě transakce, které byly účinně uskutečněny. Pokud jsou náklady na transakci v (elektronickém) obchodu s e. spíše marginální, neexistuje totiž žádný důvod nahrazovat skutečná plnění fiktivními.*“ Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17, *E.*, ve své odpovědi na předběžnou otázku vyšel ze závěru předkládajícího soudu o fiktivní povaze prodeje e. a blíže se jím nezabýval.
38. V případě, že je nabytí zboží nebo služby fiktivní, nemůže mít žádný vztah k plněním osoby povinné k dani, která podléhá dani na výstupu. Pokud nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služby, nemohl vzniknout žádný nárok na odpočet (rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 6. 2018, C-459/17 a C-460/17, *S. a V.*, bod 36). Fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019, C-712/17).
39. V rozsudku ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11, *L.*, Soudní dvůr vysvětlil, že článek 203 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba je povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno. Uvedl, že nebezpečí ztráty daňových příjmů není v zásadě zcela vyloučeno,

pokud příjemce faktury, na které je bezdůvodně uvedena DPH, může tuto fakturu použít pro uplatnění odpočtu v souladu s čl. 178 písm. a) směrnice o DPH. Za těchto okolností je cílem povinnosti stanovené v článku 203 této směrnice vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně podle článku 167 a následujících směrnice o DPH (v tomto smyslu odkázal na rozsudek ze dne 18. 6. 2009, *S.*, C-566/07, body 28 a 29). S ohledem na tento cíl je uvedená povinnost omezena možností – kterou mají členské státy upravit ve svých vnitrostátních právních řádech, neboť směrnice o DPH neobsahuje žádné ustanovení o opravě DPH bezdůvodně uvedené na faktuře jejím vystavitelem – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže dobrou víru nebo pokud včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů (v tomto smyslu odkázal na rozsudek ze dne 13. 12. 1989, *G.*, C-342/87, bod 18; rozsudky ze dne 19. 9. 2000, *S. a S.*, C-454/98, *R.*, s. I-6973, body 56 až 61 a 63, jakož i ze dne 6. 11. 2003, *K. a další*, C-78/02 až C-80/02, *R.*, s. I-13295, bod 50). Vyjádřil se též k otázce, zda unijní právo vyžaduje, aby bylo uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby posuzováno tímtež způsobem u vystavitele a u příjemce faktury. V bodech 35 až 37 konstatoval, že pokud jde o zacházení s DPH, která byla bezdůvodně naúčtována z důvodu neuskutečnění zdanitelného plnění, ze směrnice o DPH vyplývá, že s těmito dvěma subjekty účastníky se plnění není nutně zacházeno stejně, pokud vystavitel faktury neopravil tuto fakturu. Na jedné straně je totiž podle článku 203 směrnice o DPH vystavitel faktury povinen odvést DPH uvedenou na faktuře i tehdy, když nebylo uskutečněno zdanitelné plnění. Na straně druhé podle článků 63 a 167 této směrnice je uplatnění nároku příjemce faktury na odpočet omezeno na daně související s plněním podléhajícím DPH. Za takové situace je dodržování zásady daňové neutrality zajištěno na základě možnosti – kterou mají upravit členské státy a jež je připomenuta v bodě 37 uvedeného rozsudku – opravit jakoukoliv bezdůvodně naúčtovanou daň, pokud vystavitel faktury prokáže svou dobrou víru nebo pokud tento vystavitel dobrou víru neprokázal, avšak včas zcela odstranil nebezpečí ztráty daňových příjmů. V rozsudku ze dne 8. 5. 2019, C-712/17, Soudní dvůr dospěl k závěru, že v situaci, v níž fiktivní prodeje e. uskutečněné kolotočovým způsobem mezi stejnými hospodářskými subjekty a za stejné částky nezpůsobily ztráty daňových příjmů, musí být směrnice o DPH ve světle zásad neutrality a proporcionality vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která vylučuje odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládá osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů. Zásady proporcionality a neutrality DPH musí být vykládány v tom smyslu, že v takové situaci brání pravidlu vnitrostátního práva, na jehož základě je protiprávní odpočet DPH sankcionován pokutou ve výši provedeného odpočtu.

40. Z výše uvedeného přehledu judikatury tedy předně vyplývá, že pro závěr, zda došlo k dodání zboží, není podstatné, zda došlo k převodu vlastnického práva podle vnitrostátního práva, nýbrž to, zda bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako v., tedy zda o. mohl samostatně rozhodovat o tom, co se zbožím učiní, zda si je ponechá či prodá, za jakou cenu a komu (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232). Není bezpodmínečně nutné, aby žalobkyně, respektive její o. a následně její dodavatel zboží sami fyzicky převzali a drželi ve svém skladu, neboť k dodání zboží může dojít i bez fyzického předání zboží. Rozhodující je, zda mohli se

zbožím volně disponovat jako jeho vlastníci. Pro posouzení, zda došlo k dodání zboží, pak není významný účel plnění.

41. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně vycházející z právní úpravy v § 92 daňového řádu, plyne, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
42. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátcе daně povinen předložit daňový doklad (§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu 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 ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale 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).
43. V projednávané věci je vzhledem k výše uvedenému předně třeba posoudit, zda správce daně, respektive žalovaný, prokázali, že o souladu žalobkyní předložených účetních dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které je činí nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, a zda tak žalobkyni vznikla povinnost jejich pravdivost prokázat. Správce daně a žalovaný odvozují existenci důvodných pochybností ohledně faktického přijetí zdanitelného plnění o. žalobkyně a následného dodání zboží žalobkyni (respektive závěr, že k faktickému dodání zboží nedošlo) z nestandardního průběhu a okolností transakce, které spočívaly v tom, že obchody probíhaly ve velmi krátkém časovém úseku, materiál po celou dobu zůstal ve

skladu žalobkyně, žalobkyně dodávala svým o. materiál za cenu, za niž jej nakoupila od svých dodavatelů, a následně ho nakupovala zpět za cenu navýšenou o provizi, o kterou cenu navýšili její o. (0,5 % až 1,96 %), přičemž obchod se odehrával podle předem sjednaného modelu za účelem zajištění financování žalobkyně prostřednictvím postoupení pohledávek na faktoringové společnosti. Dle výpovědi zástupce jednoho z o. žalobkyně se jednalo pouze o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy o. byl p. mezi žalobkyní a společnostmi L., za což byla sjednána odměna z objemu přeprzeda materiálu, a k předání materiálu fakticky nedocházelo. Poukázali také na personální propojení mezi žalobkyní a společnostmi L. a vyjádření žalobkyně v jiném řízení ohledně účelu celé obchodní transakce, jímž mělo být umožnit žalobkyni čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která její pohledávky za o. odkupovala (dle protokolu ze dne 24. 6. 2016 jde spíše o vyjádření Z. L. st. za společnost L., nicméně žalobkyní bylo při tomto jednání potvrzeno, že jednají ve shodě). Ve vztahu k M. P. přistupuje skutečnost, že ve své výpovědi spolupráci s žalobkyní v předmětném období zcela popřel. Na základě těchto zjištění správce daně a žalovaný uzavřeli, že k dodání zboží nedošlo.

44. Uvedené skutečnosti však, s výjimkou výpovědi M. P., který zcela popřel obchodní spolupráci s žalobkyní v období let 2012 až 2015, což se však týká pouze transakcí, v nichž byl zapojen, jednotlivě ani ve svém souhrnu nepředstavují skutečnosti způsobilé dodání zboží vyúčtované řádnými daňovými doklady zpochybnit. K dodání zboží ve smyslu § 13 zákona o DPH může dojít i bez jeho fyzického předání, přičemž ani rychlost transakce, její účel, pohnutka či předem sjednaný navazující převod zboží nevylučují, že by bylo převáděno právo nakládat s převáděným materiálem jako vlastním. Ze skutkových zjištění správce daně vyplývá, že množství, druh a cena dodávaného zboží a doba nákupu a prodeje byla sjednávána mezi obchodními partnery, a nešlo o situaci, kdy by jednotlivé články v řetězci nebyly oprávněny rozhodnout, jak bude s materiálem dále naloženo. Ačkoli o. materiál v rámci obchodu bezvýjimečně převáděli společnosti L. (resp. Z. L. st.), která jej následně převáděla zpět žalobkyni v souladu s cílem celé transakce, která ho využívala ve výrobě, neznamená to, že by tím byly jednotlivé články zbaveny práva s převáděným množstvím materiálu nakládat, a že by objektivní kritéria převodu zboží nebyla splněna. Správce daně ani žalovaný netvrdili, že by nedocházelo k úhradám za dodávky zboží mezi subjekty transakce (resp. s ohledem na postoupení pohledávek na účet postupníka), platby naopak potvrdili, zejména ve vztazích s b. a Z. T. (dle zprávy o daňové kontrole byly platby za materiál, který byl žalobkyní vyúčtován M. P., prováděny vkladem na účet faktoringové společnosti, přičemž platby společností L. M. P. měly být hotovostní). Naplnění účelu transakce naopak předpokládalo, že budou převody realizovány, aby vznikla pohledávka na zaplacení ceny, kterou bude možné postoupit. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by byla narušena zásada neutrality daně z přidané hodnoty, byla-li daň z přidané hodnoty všemi články řetězce v rámci čistě vnitrostátní transakce přiznána na vstupu i na výstupu, ani že by transakce byla realizována s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Pokud žalovaný a správce daně na podporu svých závěrů o neuskutečnění plnění (o pouze fakturační, fiktivní povaze plnění) poukazují na ekonomickou neopodstatněnost obchodů, pak je třeba připomenout, že plnění uskutečněné v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat a otázku ekonomické opodstatněnosti je třeba posuzovat v kontextu celého obchodu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40), též s přihlédnutím k propojení osob, přičemž není vyloučeno, aby se ekonomický smysl konkrétní transakce projevil pouze u některé

z propojených osob. Ve vztahu k žalobkyni nelze považovat obchody za ekonomicky neopodstatněné jen z důvodu, že následně nakupovala materiál zvýšený o provizi o., jestliže cílem transakce bylo zajistit provozní financování výrobních aktivit žalobkyně, jíž by jinak dlouhodobé splatnosti faktur výrobní činnost znemožňovaly. Tento účel transakcí přitom nebyl správcem daně ani žalovaným nikterak zpochybněn.

45. Pojem dodání zboží pro účely DPH nelze nahlížet příliš úzce. Ačkoli vnitrostátní úprava nabytí vlastnictví není pro posouzení dodání zboží rozhodující, nelze zcela přehlédnout, že v daném případě, v němž nebyl dán žádný přeshraniční prvek transakcí, se vztahy mezi dodavateli a o. řídily v období let 2014 a 2015 zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem, podle něhož k převodu vlastnického práva obecně dochází okamžikem účinnosti smlouvy s tím, že u věcí určených podle druhu se vyžaduje jejich konkretizace (viz § 1099 a § 1101 občanského zákoníku), tedy nikoli nutně předání. Pokud vůle zúčastněných stran směřovala k převodu zboží, není skutečnost, zda došlo k fyzickému předání zboží, pro výkon vlastnického práva z pohledu české právní úpravy podstatná. Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obch. zák.“), dispozitivně stanovil, že k nabytí vlastnického práva dojde předáním zboží (§ 443 obch. zák.), nicméně nevylučoval možnost (písemně) sjednat, že kupující nabude vlastnické právo dříve, bude-li zboží určené podle druhu dostatečně označeno k odlišení od jiného zboží (§ 444 obch. zák.). Předání (tradice) jako modus nabytí vlastnického práva navíc nemusí být fyzické, ale může být uskutečněno jakýmkoli způsobem, z něhož lze usuzovat na souhlasný úmysl prodávajícího a kupujícího k převedení držby, tedy nejen z ruky do ruky, ale například i tehdy, jestliže si má nadále věc ponechat u sebe prodávající. Žalovaným a správcem daně uváděné skutečnosti možnost nakládat se zbožím jako vlastním zásadně nezpochybňují, přičemž jednotlivé subjekty se jako vlastníci zachovaly, pokud projevovaly vůli dále zboží převádět. Je třeba též zdůraznit, že z napadeného rozhodnutí plyne, že se uskutečňovaly i platby za dodávky zboží, což nesvědčí o pouhé fiktivnosti převodu. Ani pohnutka nebo cíl transakce není významná pro posouzení, zda došlo k dodání zboží. Dosažení cíle v podobě zvýšení cash flow žalobkyně a postoupení pohledávek naopak předpokládalo, že transakce budou uskutečněny. Za této situace lze uzavřít, že na základě výše uvedených skutkových zjištění nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni ohledně uskutečnění zdanitelného plnění – dodání zboží, respektive k prokázání, že se obchody ve vztazích žalobkyně a Z. T. a b., Z. T. a b. a společnosti L. (Z. L.) a společnosti L. (Z. L.) a žalobkyně fakticky neuskutečnily a k dodání zboží nedošlo. Námitka žalobkyně, že závěr žalovaného a správce daně o tom, že se dodání zboží fakticky neuskutečnilo, není podložený, je tedy v tomto rozsahu důvodná.
46. Soud poznamenává, že pokud žalovaný (správce daně) zamýšlel poukazem na ekonomickou neopodstatněnost obchodů zpochybnit nikoli vlastní poskytnutí zdanitelného plnění, ale jeho použití v rámci ekonomických činností žalobkyně, pak toto jednoznačně nevyjádřil a neodůvodnil. Pouze na základě skutečnosti, že žalobkyně nakupovala materiál za cenu zvýšenou o provizi nelze (mj. s ohledem na zjištěný účel transakcí, který nebyl správcem daně ani žalovaným zpochybněn) učinit závěr, že by plnění nebylo použito pro uskutečnění jejích ekonomických činností.
47. Jiná situace je však ve vztahu k obchodním transakcím, do nichž byl zapojen M. P., který ve své výpovědi popřel, že by v předmětném období s žalobkyní spolupracoval a přijal vystavené faktury či jakékoli platby. Výpovědí M. P. správce daně prokázal důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, které na obchody s M. P. bezprostředně

navazovalo. Bylo tedy na žalobkyni, aby doložila, že obchody se uskutečnily tak, jak bylo deklarováno. S ohledem na propojenost žalobkyně a společnosti L. a návaznost jednotlivých obchodů vedlo zpochybnění převodu materiálu na M. P. a následně M. P. na společnost L. k pochybnostem též ohledně dodání zboží společností L. žalobkyni. Jelikož ve vztahu k těmto obchodům správce daně unesl své důkazní břemeno, bylo na žalobkyni, aby u těchto účetních případů prokázala pravdivost, průkaznost a věrohodnost svých tvrzení. Vyjádření žalobkyně byla přitom velmi obecná, žalobkyně konkrétním způsobem nepopsala, jak měla obchodní spolupráce s M. P. v rozhodném období probíhat, jakým způsobem byly dodávky sjednávány, kdo a jakým způsobem s M. P. za žalobkyni jednal, co bylo předmětem vzájemných ujednání, a nedoložila ani žádné listinné důkazy ohledně vzájemné komunikace v rozhodném období. Jeho zapojení nemohou potvrdit ani platby na účet faktoringových společností, pokud nebyly provedeny převodem z účtu M. P., ale vkladem hotovosti na účet faktoringové společnosti, který mohl provést kdokoli, a to i bez vědomí M. P. Platby prováděné z účtu M. P., k němuž měl dispoziční oprávnění jednatel žalobkyně, se netýkají rozhodného období. I pokud by tomu tak bylo, s ohledem na výpověď M. P. by platby činěné z účtu s dispozičním oprávněním pro jednatele žalobkyně bezprostředně navazující na vklady hotovosti nemohly samy o sobě bez dalšího vysvětlení pochybnosti rozptýlit. Uskutečnění plnění nemohla osvědčit ani předložená smlouva o pronájmu (resp. její kopie) datovaná 30. 12. 2011, nebyla-li prokázána pravost podpisu M. P., který spolupráci po roce 2010 popřel, přičemž žalovaný a správce daně odůvodnili, proč smlouvy o pronájmu v kontextu dalších provedených důkazů neosvědčil jako důkaz (nebyly předloženy spolu s ostatními předkládanými doklady, žádný ze svědků se o nich ve výpovědi nezminil, přičemž i z výpovědi svědků, kteří jinak spolupráci potvrzovali, se naopak podávalo, že sklad s ohledem na průběh obchodů nepotřebovali). V případě M. P. smlouva sama o sobě již s ohledem na její dataci nemohla doložit trvající spolupráci v rozhodném období. Pokud žalobkyně uvádí, že obchody s M. P. byly účetně evidovány a daně z nich přiznávány a odváděny, není patrné, zda je tím míněno účetnictví M. P. a jeho daňové povinnosti. Z obsahu správního spisu neplyne, že by M. P. o obchodech účtoval, přičemž žalobkyně neoznačila důkazy k prokázání svého tvrzení. S ohledem na pochybnosti vyvolané výpovědí M. P. pak k prokázání dodání nepostačí, že o obchodech účtovala a daně přiznávala žalobkyně a společnost L.

48. Soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně měla možnost být výsledku svědka M. P. přítomna a klást mu otázky a zásadně by nebyl dán důvod pro opakování výpovědi. Nelze nicméně přehlédnout, že svědek nebyl dotázán na rozpor své výpovědi s listinnými důkazy (zejména vyjádření banky ohledně dispozičního oprávnění pro Z. L.), pokud jde o okamžik ukončení spolupráce s žalobkyní, který by mohl být pro posouzení věci (ve spojení s dalšími důkazy) významný. Současně nebylo možné za této situace odmítnout jako nadbytečné provedení výsledku svědkyně J. S. pouze s tím, že dle shromážděných podkladů nebyla předávání zboží nebo finančních prostředků přítomna, neboť na žádném dokladu není uvedeno její jméno ani podpis. Absence jména či podpisu na listinných dokladech osoby pověřené jednáním za společnost nevylučuje, že mohla svými smysly vnímat skutečnosti, které se v rámci společnosti odehrávaly. Žalobkyně přitom, byť obecně, tvrdila, že svědkyně může dodání zboží o. doložit. To nevylučovala ani výpověď svědka M. B., podle níž J. S. určité činnosti za žalobkyni vyřizovala (dopravu a rozvoz zboží), ani výpověď Z. T., který uvedl, že s J. S. v rámci své obchodní spolupráce s žalobkyní jednal. Námitka žalobkyně týkající se neprovedení navržených důkazů je tedy důvodná. Vzhledem k tomu, že žalovaný závěr správce daně týkající se nevěrohodnosti

svědkyně sice korigoval, avšak jednoznačně neodmítl, soud připomíná, že správce daně nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je provedl, tedy nevyslechnout navrženého svědka toliko s poukazem na jeho propojenost s daňovým subjektem. Bude následně na správci daně, aby zhodnotil věrohodnost svědka a pravdivost jeho výpovědi v kontextu dalších provedených důkazů a posoudil, zda jsou skutečnosti, které lze mít výsledkem za prokázané, dostatečné pro závěr o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo. Námitka žalobkyně je tedy důvodná.

49. K namítanému principu neutrality DPH soud uvádí, že pokud by byl správný závěr žalovaného o nedodání zboží, není porušena neutralita daně z přidané hodnoty povinností přiznat a zaplatit daň osobou, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede daň, dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [písm. k) ve znění účinném do 31. 12. 2012], jež vychází z čl. 203 směrnice o DPH. DPH uvedenou na faktuře dluží vystavitel této faktury, a to i v případě, že nebylo uskutečněno žádné zdanitelné plnění (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *S. t.*, bod 38). V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora nesprávně uplatněná částka daně u plnění, jež dani nepodléhá, není daní ve smyslu směrnice o DPH. Z plnění, které dani nepodléhá, se nestává zdanitelné plnění jen z toho důvodu, že plátce uvede daň na daňovém dokladu a nelze ve vztahu k takové dani právo na odpočet uplatnit (viz rozhodnutí Soudního dvora ve věci C-342/87, *G.*). Účelem článku 203 směrnice o DPH je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může vzniknout z nároku na odpočet daně (rozsudek ze dne 31. 1. 2013, C-642/11, *S.*, bod 32), tedy srovnatelný souběh odpočtu daně na vstupu příjemce faktury a daňového dluhu vystavitele faktury, jaký by také obvykle existoval v případě skutečného dodání mezi poskytovatelem plnění a jeho příjemcem. Podle znění článku 203 směrnice o DPH není přitom nezbytné, aby příjemce faktury odpočet skutečně provedl. V konečném důsledku ručí tedy vystavitel faktury nezávisle na zavinění za riziko (tedy abstraktně), že na základě této (nesprávné) 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 faktuře je uvedena základní daňová sazba namísto snížené), nýbrž obzvláště i v případě fakturace fiktivních plnění (viz stanovisko generální advokátky J. K. ze dne 17. 1. 2019 ve věci C-712/17, body 33 a 34).
50. Z principu neutrality daně z přidané hodnoty nicméně 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, *S.*, spojené věci C-78/02 až C-80/02 nebo C-643/11, *L. – 56 EOOD*). 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, přičemž tato oprava nesmí záviset na uvážení správce daně. Přijatá opatření nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům a nemohou být tedy používána způsobem, který by zpochybnil neutralitu DPH, jež je základní zásadou společného systému DPH (viz výše uvedené rozsudky *S.*, bod 59, *S.*, bod 39, či rozsudek ve věci C-712/17). To by mělo platit zejména pro znaky abstraktního rizika (viz výše uvedené stanovisko generální advokátky ve věci C-712/17, bod 45). Pokud by žalobkyně vědomě vystavila faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění, nemůže se dovolávat dobré víry. Pokud však fiktivní prodeje nevedly k žádné ztrátě rozpočtových příjmů, směrnice o DPH vykládaná ve světle zásad neutrality a proporcionality ukládá členským

státům, aby umožnily vystaviteli faktury za fiktivní plnění požadovat vrácení daně obsažené na této faktuře, kterou měl povinnost odvést, pokud včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů (viz body 34 a 35 výše uvedeného rozsudku ve věci C-712/17).

51. Pokud je vrácení DPH vzhledem k podmínkám, za kterých lze podat žádost o vrácení daně, nemožné či nepřiměřeně náročné, mohou uvedené zásady vyžadovat, aby členské státy upravily nástroje a procesní podmínky potřebné k tomu, aby osobě povinné k dani bylo umožněno získat zpět bezdůvodně vyfakturovanou daň. Podmínění opravy DPH bezdůvodně uvedené na faktuře tím, že tato faktura bude opravena, nejde v zásadě nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů (viz výše uvedený rozsudek ve věci S., body 40 a 47). Soud se ztotožňuje se stanoviskem generální advokátky ve věci C-712/17 opřeném o citovanou judikaturu Soudního dvora, že „[c]elkově vzato vyžaduje unijní právo (a především zásady proporcionality a neutrality DPH) možnost opravy dluhu na DPH, který má podobu abstraktní objektivní odpovědnosti, podle článku 203 směrnice o DPH k okamžiku, v němž je vyloučeno ohrožení daňových příjmů“ a závěrem, podle něhož „[č]lánky 168 a 203 směrnice 2006/112/ES nebrání v případě fiktivních plnění, aby zároveň vznikl daňový dluh z důvodu vystavení faktury a odepření odpočtu daně na vstupu (a to i několikrát v rámci kolotočového řetězce plnění). Předpokladem je, že daňový dluh lze podle článku 203 směrnice o DPH opravit, jakmile je vyloučeno ohrožení daňových příjmů. V takovém případě lze sice z důvodu vystavení chybné faktury uložit sankci, avšak sankce v plné výši neodpočitatelné daně z fiktivních plnění na vstupu je nepřiměřená, pokud byla odvedena odpovídající DPH za fiktivní plnění na výstupu, a nevzniklo tedy žádné ohrožení daňových příjmů.“ Vnitrostátní právní úprava může vylučovat odpočet DPH zaplacené za fiktivní plnění a zároveň ukládat osobám, které uvedou DPH na faktuře, odvést tuto daň včetně daně za fiktivní plnění, avšak za podmínky, že vnitrostátní právo umožňuje opravit daňový dluh plynoucí z této povinnosti, pokud vystavitel uvedené faktury, který nejednal v dobré víře, včas zcela zamezil riziku ztráty daňových příjmů (viz výše uvedený rozsudek Soudního dvora ve věci C-712/17).
52. Je zásadně na daňovém subjektu, aby dle § 43 odst. 5 zákona o DPH případně provedl opravu nesprávně vyúčtované DPH postupem dle § 43 odst. 1 až 4 zákona o DPH. S ohledem na zásadu neutrality DPH by však za předpokladu naprostého vyloučení ztráty daňových příjmů neměla být možnost provést opravu v návaznosti na výsledek daňové kontroly a rozhodnutí na jejím základě vydaná (která vychází z odlišného posouzení správce daně obchodních transakcí v tom směru, že se nejednalo o faktické dodání zboží) zcela vyloučena, a to i přes výslovné znění ustanovení o lhůtě pro provedení opravy. Správce daně by se v případech, kdy sám překlasifikuje daň dle ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [písm. k) ve znění účinném do 31. 12. 2012], měl (s přihlédnutím k zákonem stanoveným lhůtám pro opravu daňovým subjektem, které by mohly následné provedení opravy znemožnit) v návaznosti na námitky daňového subjektu zabývat otázkou, zda není naplněn předpoklad, že ztráta daňových příjmů byla zcela vyloučena (zejména v závislosti na průběhu řízení u dalších dotčených subjektů). Pokud dojde k závěru, že daňové příjmy nejsou ohroženy (např. s ohledem na odepření nároku na odpočet DPH z plnění, u něhož daňový subjekt nesprávně uvedl daň na faktuře), což by mělo být možné v situaci, kdy správce daně zná veškeré osoby zúčastněné na transakcích, posoudit, a nebyl by tedy ohrožen cíl, jímž je zajištění souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu, je na místě výši daně opravit tak, že povinnost k úhradě DPH dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH nebude stanovena. Touto otázkou se však

žalovaný přes námitku žalobkyně ohledně porušení zásady neutrality DPH nezabýval, a jeho posouzení souladu platebních výměrů se zásadou neutrality DPH tak bylo neúplné.

53. Soud souhlasí s žalovaným, že zásada neutrality DPH nebrání odepření odpočtu daně a současnému stanovení daňové povinnosti zaplatit daň uvedenou na daňovém dokladu. Je však třeba též posoudit, zda nejsou naplněny výše uvedené předpoklady, za nichž má být umožněno takovou daň opravit, tedy mimo jiné úplné vyloučení ztráty daňových příjmů, a zda bude mít daňový subjekt vzhledem k zákonem stanoveným předpokladům případně následně možnost opravy této daně dosáhnout. Pokud je nesporné, že nevzniká žádné ohrožení daňových příjmů a současně zákonné podmínky (lhůty) neumožňují daňovému subjektu následné provedení opravy, pak je s ohledem na zásadu neutrality DPH třeba, aby výše daně byla správcem daně opravena a daň podle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [písm. k) ve znění účinném do 31. 12. 2012], stanovena nebyla, neboť toto ustanovení je třeba vykládat eurokonformně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984 ve věci 14/83, V.) v souladu se zásadou neutrality DPH tak, jak je vykládána judikaturou Soudního dvora. Námitka žalobkyně týkající se zásady neutrality DPH je tedy důvodná.
54. K námitce porušení základních zásad daňového řízení, které byly vzneseny bez bližší specifikace, soud obecně uvádí, že nad rámec výše uvedeného neshledal další pochybení žalovaného, která by zakládala porušení zásad daňového řízení. Jelikož žalobkyně blíže nevymezila, v čem porušení spatřuje, není možné se k nim blíže věcně vyjádřit.
55. Soud s ohledem na výše uvedené žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Vysloveným právním názorem jsou správní orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný zohlední shora uvedený právní názor soudu, podle něhož dosud zjištěné skutečnosti ve vztahu k obchodním transakcím, v nichž byli zapojeni Z. T. a b., nezpochybňují existenci zdanitelného plnění – dodání zboží ve smyslu článku § 13 zákona o DPH, a doplní dokazování k otázce dodání zboží v obchodních transakcích, do nichž měl být zapojen M. P. V případě, že by na základě dalších skutečností došlo v daňovém řízení ke zpochybnění práva na odpočet ve vztahu Z. T. a b., respektive pokud po doplnění dokazování správce daně a žalovaný ve vztahu k obchodním transakcím, v nichž byl zapojen M. P., setrvá na závěru, že nedošlo k dodání zboží, a bylo by na místě uplatnit daň dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH [písm. k) ve znění účinném do 31. 12. 2012], bude třeba též posoudit soulad postupu se zásadou neutrality DPH tak, jak bylo výše uvedeno. Soud souhlasí s žalovaným, že okolnosti obchodních transakcí byly nestandardní. V takovém případě je na místě zkoumat, zda daňové subjekty zúčastněné na dotčené transakci plnily své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedošlo k narušení principů DPH a zda případně dotčené transakce nejsou zatíženy podvodem na DPH, který by odůvodňoval nepřiznání nároku na odpočet této daně, přičemž touto otázkou se správce daně ani žalovaný s ohledem na své závěry o neexistenci zdanitelného plnění v daňovém řízení nezabývali.
56. Soud při posouzení věci vycházel z obsahu správního spisu a neprovedl důkazy navržené žalobkyní (zejména fakturami, výpisy z účtů, dokumentací k postoupení pohledávek, protokoly o výsledku svědků, usnesením Policie České republiky ze dne 26. 3. 2019, znaleckým posudkem z oboru a odvětví ekonomika, specializace daně, vypracovaným v t. věci vedené pod sp. zn. KRPS-416667/TČ-2016-011281 a znaleckým posudkem Z. s.r.o. ze dne 31. 1. 2019), neboť s ohledem na obsah správního spisu a shora uvedené právní názory

by bylo jejich provádění v soudním řízení nadbytečné a v rozporu se zásadou hospodárnosti.

57. Soud pro úplnost poznamenává, že tyto závěry se nikterak nedotýkají probíhajícího řízení ve věci daně z příjmů právnických osob, neboť citovaná judikatura, na níž soud své závěry založil, se týká výlučně daně z přidané hodnoty, přičemž daň z příjmů právnických osob se řídí jinými zásadami.
58. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení, náhrada hotových výdajů a náhrada daně z přidané hodnoty. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně provedl v řízení dva úkony právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsí žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle ustanovení § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobkyně též náhrada této daně, kterou je její zástupce povinen odvést z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), ve výši 21 % z částky 6 800 Kč, tedy 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

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

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

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

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

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

Praha 6. ledna 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje: Bc. L. P., DiS.

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu