



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

žalobce: **Z. L.**, IČO: X,
sídlem X,
zastoupen 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 24. 8. 2018, č. j. 37266/18/5300-22444-707622, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2018, č. j. 39980/18/5300-22444-707622,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37266/18/5300-22444-707622, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2018, č. j. 39980/18/5300-22444-707622, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci 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. Žalobce 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, ve znění opravného rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2018, č. j. 39980/18/5300-22444-707622 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 2. 2017, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“), a to
 - č. j. 694994/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015 ve výši 185 202 Kč a současně předepsáno penále ve výši 37 040 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 - 2 033 462 a daň na výstupu se mění: z hodnoty 0 na hodnotu - 427 027;
 - č. j. 695092/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce května roku 2015 ve výši 206 084 Kč a současně předepsáno penále ve výši 41 216 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 -2 162 940, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 454 218;
 - č. j. 695959/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června roku 2015 ve výši 253 340 Kč a současně předepsáno penále ve výši 50 668 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 -2 251 372, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 2 251 372;
 - č. j. 696030/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2015 ve výši 322 217 Kč a současně předepsáno penále ve výši 64 443 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 -1 972 053, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 1 972 053.

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 materiálem, který měl žalobce pořizovat od dodavatelů Z. T. a b. c. s.r.o. (dále jen „b. c“) a dodávat odběrateli L., s.r.o. (dále jen „L.“), jejímž jednatelem je syn žalobce. Zjištěný model pohybu materiálu v řetězci spočíval v tom, že L. 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 Z. T. nebo b. c., kteří jej dodali žalobci za cenu navýšenou o minimální provizi (0,50 %, respektive 1,96 %) a žalobce ho následně za stejnou cenu prodal zpět společnosti L. Materiál byl od dopravení od externích dodavatelů až do vyskladnění za účelem použití k další výrobě společností L. uskladněn v části objektu ve vlastnictví žalobce pronajatém společností L. Model fungování obchodu vyznačil žalovaný následovně:

dodavatelé → L. → T. (+ 0,50 %) → žalobce (0 %) → L.

dodavatelé → L. → b. (+ 1,96 %) → žalobce (0 %) → L.

3. Žalovaný uvedl, že žalobce v řetězci od dubna 2015 (ve vztahu se Z. T.), respektive od května 2015 (ve vztahu s b. c.) nahradil společnost Z. L. spol. s r.o., v níž byl jednatelem a

jež měla od 22. 9. 2015 status nespolehlivého plátce. Žalovaný proto vycházel též ze skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly provedené u společnosti Z. L. spol. s r.o.

4. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění obchodních transakcí. Mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že se obchodovaný materiál vrátí původnímu majiteli, L. Účelem transakcí bylo řešení finanční situace L. K pořízení a dodání materiálu mezi zúčastněnými články docházelo během krátkého časového intervalu. Minimální marži uplatnili pouze dodavatelé žalobce, sám žalobce obchodoval s nulovou marží. Nestandardní ekonomické chování bylo umožněno personálním propojením žalobce a jednatele L. (tím byl Z. L. ml.). Žalobcem předložené smlouvy o pronájmu uzavřené mezi žalobcem jako pronajímatelem a Z. T. a b. c. jako nájemci žalovaný hodnotil jako účelově vyhotovené až na základě pochybností předestřených správcem daně, neboť svědci ve svých dřívějších výpovědích smlouvy nezmínili, a ani jimi předložená účetnictví je neobsahovala. Z. T. naopak vypověděl, že žádný sklad nepotřeboval, jelikož obchody probíhaly v rámci jednoho až dvou dní. Žalovaný poukázal také na rozpory ve svědeckých výpovědích M. B. (zástupce b. c.) ohledně popisu obchodní spolupráce. Svědecké výpovědi potvrdily, že materiál byl po celou dobu ve skladu společnosti L., obchod se fyzicky neuskutečnil, ale probíhal pouze dokladově. Žalovaný konstatoval, že žalobce ani jeho dodavatelé nemohli s materiálem volně disponovat. Žalobce tak dle žalovaného neunesl důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet, neboť neprokázal, že přijal předmětná plnění od dodavatele Z. T. a b. c. tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, tedy že došlo k dodání zboží ve smyslu § 13 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný uvedl, že z pohledu DPH k dodání zboží (převodu práva nakládat se zbožím jako vlastníkem) dochází mimo jiné převzetím zboží. Absence písemné smlouvy mezi zúčastněnými stranami by nebyla důvodem vyvracejícím převod vlastnictví k předmětnému materiálu, nicméně žalobce k tvrzení o předání materiálu nepředložil žádný písemný doklad prokazující, že materiál skutečně převzal a předal odběrateli. K materiálu se mohl dostat kdokoli, kdo měl přístup do areálu. M. B. ve své výpovědi popřel, že by docházelo k faktickému dodání. S ohledem na popsany model pohybu materiálu dle žalovaného nedocházelo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH ani v žalobcem deklarovaném vztahu dodavatel - žalobce, ani ve vztahu žalobce - odběratel. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že vykazované obchody postrádají ekonomickou opodstatněnost, zejména s ohledem na nulový zisk při obchodování s materiálem směrem od žalobce k L. Podstata zisku ve vztahu mezi dodavatelem a žalobcem nespočívala v dodání zboží. K tomu žalovaný poukázal na výpověď M. B., který uvedl, že šlo o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy společnost byla prostředníkem mezi L. a Z. L. spol. s r.o., za což byla odměněna 2 % z objemu přepravej materiálu. K odvolací námitce, že finanční úřad nepostupoval správně, jestliže neuznal nárok na odpočet z důvodu, že se deklarované plnění neuskutečnilo, současně však ponechal DPH na výstupu, žalovaný uvedl, že dodatečné platební výměry změnil tak, že na řádku 1 snížil základ daně a DPH o příslušné částky odpovídající sporným plněním. Provedené změny však nemají vliv na změnu výše doměřené daně, neboť shodné kladné částky byly překvalifikovány ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.
5. Žalobce 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. Závěr o faktickém neuskutečnění a ekonomické

neopodstatněnosti obchodů mezi žalobcem, b. c., respektive Z. T., a L. z výpovědí svědků M. B., Z. T., J. S., ani ze závěrů daňového řízení ve věci Z. L. spol. s r.o. neplyne. Žalobce má za to, že bylo fakturami, doklady o platbách i svědeckými výpověďmi prokázáno, že se obchody uskutečnily, docházelo k úplatnému převodu vlastnického práva, zboží bylo převedeno, vyúčtováno a uhrazeno. Rovněž byla z obchodů řádně přiznána a odvedena DPH. Zúčastněné subjekty nakládaly se zbožím jako vlastníci, jestliže převáděly vlastnické právo ke zboží. Žalobce se ohrazuje proti implikovanému obvinění z ovlivňování svědků. Výpovědi svědků nelze hodnotit jako nevěrohodné pouze z důvodu, že se s žalobcem znají, či s ohledem na marginální rozpory v jejich výpovědích. Na ně měli být svědci upozorněni a vyzváni k vysvětlení. S ohledem na časový odstup je pochopitelné, že si svědci některé skutečnosti nevybavovali, a svědčí to naopak spíše o věrohodnosti a spontánnosti výpovědí. Argumentace správce daně a žalovaného, že obchody se fyzicky neuskutečnily, probíhaly v rámci jednoho dne a kupující si materiál neodvezli do vlastních skladů, nedokládá, že se jednalo o fiktivní obchody. Závěr o fiktivní povaze obchodů nemá v provedeném dokazování oporu. Při uzavírání kupních smluv mezi podnikateli je běžné, že se smluvní strany dohodnou na tom, že předmět koupě zůstane uskladněn v prostorách prodávajícího. Správci daně byly navíc předloženy nájemní smlouvy o nájmu nebytových prostor uzavřené mezi žalobcem jako pronajímatelem a b. c. a Z. T. jako nájemci. Správce daně ani žalovaný k nim však nepřihlíдели a bez odůvodnění je vyhodnotili jako účelově vystavené listiny. Skutečnost, že smlouvy nebyly v účetnictví, není relevantní, též s ohledem na jejich bezúplatnost. Svědci na smlouvy dotazováni nebyli, následně jejich existenci potvrdili. Nevěrohodnost výpovědi svědka M. B. nelze dovodit z negativní odpovědi na dotaz, zda byl před výsledkem kontaktován žalobcem. Žalobce nepopírá, že svědkovi, jehož zná mnoho let, po obdržení předvolání telefonoval a sdělil mu, že byl nařízen jeho výsledkem. Pokud svědek uvedl, že kontaktován nebyl, patrně tím mínil, že s žalobcem nehovořili o předmětu výsledku. Žalobce dále poukazuje na to, že sám žalovaný činí závěry na základě výsledků svědků. Skutečnost, že si svědkyně S. pletla obchody žalobce a společnosti L. je pochopitelná s přihlédnutím k časovému odstupu, jejímu vyššímu věku a práci pro oba subjekty. Z výpovědi svědků dle žalobce vyplývá, že se obchody uskutečnily, bylo o nich účtováno a byly uhrazeny. Z. T. a M. B. rovněž potvrdili, že zboží přebírali. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že obchody se uskutečňovaly s maržemi, a to v případě obchodů mezi žalobcem, Z. T. a L. v průměrné výši 0,50 %, v případě obchodů mezi žalobcem, b. c. a L. v průměrné výši 1,96 %. Z toho vyplývá, že byly prováděny i za účelem zisku, a tvrzení žalovaného o ekonomické neopodstatněnosti je nepodložené. Žalobce navíc v průběhu daňové kontroly vysvětlil ekonomické důvody obchodu na straně společnosti L., které spočívaly ve snaze postoupením pohledávek na faktoringové společnosti získat krátkodobý provozní kapitál.

6. Žalobce s poukazem na princip daňové neutrality u DPH namítá, že žalovaný a správce daně vyloučili žalobci nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží, přestože je musel použít k uskutečnění zdanitelných plnění s vykázanou DPH na výstupu, kterou ponechali. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.
7. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně žalobce považuje za nepřezkoumatelná, neboť bylo použito univerzální odůvodnění pro všechny sporné obchody.
8. Dle mínění žalobce správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně existence důvodných pochybností o tvrzení daňového subjektu dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb.,

daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a neprokázal důvodné pochybnosti, že žalobcem tvrzené skutečnosti nenastaly nebo nastat nemohly. K tomu cituje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142.

9. Žalobce také namítá, že správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu s ustanovením § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu. Ačkoliv důkazní břemeno v průběhu daňového řízení leží na žalobci a správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, správce daně měl vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil, což neučinil a důkazy předložené a navržené žalobcem hodnotil jednostranně v neprospěch žalobce.
10. Žalobce dále namítá, že ačkoli správce daně a žalovaný zpochybnili podstatnou část jeho účetnictví, stanovili daňovou povinnost dokazováním. Poté, co správce daně vyloučil nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží a uskutečněná zdanitelná plnění s DPH na výstupu ponechal, přestože k jejich uskutečnění musel žalobce použít zboží, jehož nárok na odpočet DPH na vstupu správce daně neuznal, měla být daň stanovena podle pomůcek, neboť na přijatá zdanitelná plnění nelze zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. K tomu poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudcích ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142.
11. Žalobce poukazuje také na to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu a doměřil daň pouze v případě žalobce a L., zatímco vůči obchodním partnerům v „řetězci“ (Z. T. či b. c.) takto nepostupoval. Žalobce se domnívá, že doměřením DPH v případě žalobce i L. dochází k několikanásobné kumulaci vybírání stejné a jednou odvedené daně.
12. Žalobce rovněž obecně namítá, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolacími námitkami a že postupem žalovaného a správce daně došlo k porušení základních zásad daňového řízení, zejména zásady zákonnosti, přiměřenosti, zdrženlivosti, legitimního očekávání a materiální pravdy. Má za to, že nároky na odpočet DPH uplatnil v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH, prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání a hlášení vyúčtování, jakož i skutečnosti, k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván.
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Trvá na tom, že žalobce neprokázal dodání zboží podle § 13 odst. 1 zákona o DPH, neboť v řízení bylo zjištěno, že mezi jednotlivými obchodními partnery docházelo pouze k vystavení dokladů a předmětné transakce nebyly fakticky realizovány.
14. K námitkám nesprávného hodnocení výpovědí svědků uvádí, že v odvolacím řízení vyslechl svědkyni J. S. a opakovaně též svědky M. B. a Z. T. Jejich výpovědi porovnal s předchozími výpověďmi ohledně obchodování s polypropylenem v rámci daňových kontrol u dalších článků řetězce, společnosti Z. L. spol. s r.o. a L. Ve výpovědích zjistil zásadní nesrovnalosti, nikoli pouze marginální rozpory. Z. T. při opakovaném výslechu dne 19. 6. 2018 tvrdil, že má se žalobcem uzavřenu nájemní smlouvu (která však při místním šetření v jeho účetnictví nebyla zjištěna), zatímco při předchozím výslechu dne 20. 6. 2016 vypověděl, že materiál nakoupil a prodal na stejné adrese, materiál se prodával v rámci jednoho dne, v rámci jednoho skladu, a proto nepotřeboval dopravu ani sklad. Jeho svědecké výpovědi tedy byly stran existence nájemních smluv rozporné. Vyplynulo z nich však, že polypropylen byl bez pohybu umístěn ve skladu na adrese O., R., a že se tedy obchod s předmětným materiálem fyzicky neuskutečnil. Také opakovaná výpověď M. B.

ze dne 12. 6. 2018 odporovala jeho výpovědi ze dne 29. 6. 2016, v níž vypověděl, že obchod neinicioval, polypropylen přeprodával, za což byla odměna 2 % z jeho hodnoty, nenaskladnil ho ani nevyskladnil, a uvedl, že existovala dohoda, že materiál nakoupí od L., která ho odkoupí prostřednictvím Z. L. spol. s r.o. O nájemní smlouvě se v předchozí výpovědi nezmínil a nebyla zjištěna ani při místním šetření v účetnictví. O nájemní smlouvě se zmínil až v opakované výpovědi. Žalovaný považuje způsob obchodování popsany svědkem v opakované výpovědi jako řešení nepovedeného obchodu za nepravděpodobný, neboť transakce se v roce 2015 opakovala devatenáctkrát, což svědčí o promyšlených opakujících se dokladových transakcích, k nimž měl důvod i Z. L. mladší, se záměrem získání finančních prostředků od faktoringových společností. Nepravdivé bylo i tvrzení svědka M. B., že před opakovaným výsledkem nebyl kontaktován žalobcem, což žalovaný odůvodnil v napadeném rozhodnutí. Nevěrohodnost tvrzení M. B. v opakované výpovědi žalovaný nevyvozuje pouze z tohoto nepravdivého tvrzení, ale z posouzení opakované výpovědi jako celku vzhledem k ostatním zjištěním správce daně. I z výpovědi M. B. však dle žalovaného vyplývá, že s materiálem bylo obchodováno pouze fakturačně. Rovněž výpověď svědkyně J. S. potvrdila, že materiál byl umístěn ve skladu na adrese O. v R. jak při nákupu b. c. a Z. T., tak i při prodeji žalobci, a že se tedy obchod fyzicky neuskutečnil, jestliže opakovaně uvedla, že polypropylen zůstával na skladě, ona vystavovala faktury a dodací listy, přičemž o údajném fyzickém předávání článků v řetězci hovořila pouze obecně s tím, že materiál byl ponechán ve skladu až do doby, než ho použila L. při výrobě. K námitce stran obvinění z ovlivňování svědků žalovaný poukazuje na to, že svědkové před výpověďmi v odvolacím řízení hovořili s žalobcem, opakované výpovědi M. B. a Z. T. se od původních výpovědí zásadně lišily a J. S. uváděla některé skutečnosti s naprostou samozřejmostí, zatímco související skutečnosti, které by z pozice zaměstnankyně žalobce měla vědět, pokud by obchodování fakticky probíhalo tvrzeným způsobem, nebyla schopna vysvětlit, případně uvedla, že je neví, což dle žalovaného zakládá oprávněnou obavu, že svědecké výpovědi mohly být ovlivněny, respektive že se svědci mohli s žalobcem shodnout, jak budou v odvolacím řízení vypovídat.

15. Žalovaný zdůrazňuje, že závěry, o tom, že žalobce neprokázal, že k předmětným obchodům reálně docházelo, nejsou založeny pouze na svědeckých výpovědích v odvolacím řízení, ale také na zjištěních vyplývajících z obsahu předložených dokladů v porovnání s obsahem všech výpovědí svědků. Poukázal na důvody transakcí spojené s faktoringem a způsob obchodování v řetězci, kdy z výpovědí všech svědků vyplynulo, že mezi články řetězce bylo předem dohodnuto, že se obchodovaný materiál vrátí L. za účelem řešení její finanční situace. Dále poukázal na to, že žalobce prodával materiál zpět L. v množství a ceně, za kterou jej nakoupil od dodavatelů, přičemž obchodování v řetězci se odehrávalo ve velmi krátkých časových úsecích a materiál byl po celou dobu skladován v jednom objektu ve vlastnictví žalobce. Žalovaný uvedl, že zohlednil i výpověď jednatele L., z níž vyplynulo, že účelem obchodování bylo vytvoření pohledávek s cílem čerpání krátkodobých úvěrů od faktoringové společnosti, a zjištění, že uvedeným způsobem bylo obchodováno opakovaně v různých obměnách obchodního řetězce. Uvedl, že použil všechna zjištění týkající se obchodování s polypropylenem v obchodním řetězci získaná v daňových řízeních s dalšími články řetězce. Ta byla žalobci známa s ohledem na personální propojenost s šetřenými subjekty a byl s nimi též seznámen v protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole. Tato zjištění pak byla uvedena i v napadeném rozhodnutí. Vše bylo posuzováno ve vzájemných

souvislostech, přičemž skutková zjištění o způsobu a důvodech obchodování dle žalovaného tvoří ucelený logický řetězec vzájemně se doplňujících skutkových zjištění, která vedou k závěru, že předmětné obchodování probíhalo pouze fakturačně a nedocházelo k dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH. O tom, že nedošlo k faktické (fyzické) realizaci transakcí dle žalovaného svědčí též skutečnost, že materiál neopustil sklad žalobce. Ačkoli je při obchodování s různými komoditami běžné skladovat na jednom místě zboží, které průběžně mění majitele, v uvedeném případě bylo zboží pouze formálně (dokladově) převáděno mezi jednotlivými obchodními partnery, aniž docházelo k jeho dodání ve smyslu § 13 zákona o DPH, neboť mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že se obchodované zboží vrátí (resp. bude znovu prodáno) L., jediné výrobní společnosti v řetězci, podle předem stanoveného modelu, a to za účelem řešení její finanční situace. V důsledku přefakturací se pouze upravila cena zboží, přičemž minimální marži uplatnili pouze dodavatelé žalobce, žalobce obchodoval s nulovou marží, přičemž nestandardní ekonomické chování bylo umožněno personálním propojením mezi žalobcem jako podnikající fyzickou osobou (respektive žalobcem jako jednatelem Z. L. spol. s r.o.) a jednatelem L. kterým je Z. L. ml. K pořízení a dodání materiálu přitom docházelo během krátkého časového intervalu a materiál zůstal na skladě do doby, než jej spotřebovala L. ke své výrobě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč smlouvy o pronájmu nebytových prostor neosvědčil jako důkaz o faktické realizaci obchodních transakcí.

16. Žalovaný uvádí, že hodnotil všechny důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, přičemž přihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Shodně jako správce daně dospěl k závěru, že listinné důkazy ani svědecké výpovědi neprokázaly reálné uskutečnění obchodních transakcí tak, jak je deklaroval žalobce, tedy že materiál nakoupený společností L. od externích dodavatelů byl dále prodán b. c. nebo Z. T., kteří jej následně prodali žalobci, který ho prodal společnosti L. Samotná existence fakturace prodeje materiálu s marží vzniklou následným předprodáváním zboží neprokazuje reálné uskutečnění transakce, neboť je ekonomicky iracionální, aby daňový subjekt zboží prodal a následně totéž zboží po zvýšení ceny o vzniklou marži znovu nakoupil, aniž by z prodeje získal jakýkoli ekonomický přínos. K prvotním pochybnostem o faktickém uskutečnění obchodování s polypropylenem a jeho ekonomické opodstatněnosti vedlo zjištění, že žalobce prodával materiál L. v ceně a množství, za který jej od dodavatelů nakoupil. Nesouhlasí s žalobcem, že obchody byly prováděny též za účelem zisku, neboť nulový zisk žalobce při obchodování s materiálem ekonomickou opodstatněnost obchodu neprokazuje. Pokud se jedná o transakce od dodavatelů k žalobci, podstata zisku nespočívala v dodání zboží. K tomu poukazuje na vyjádření M. B., který se k obchodům vyjádřil tak, že *„šlo o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy společnost b. c., s.r.o., byla prostředníkem mezi L., s.r.o. a žalobcem, za což byla odměněna 2 % z objemu přeprodeje materiálu“*.
17. Dle žalovaného rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na nějž poukázal žalobce, na danou situaci nedopadá, neboť řeší situaci ohledně nároku na odpočet DPH v případě, že není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl. O takovou situaci se však v projednávané věci nejedná, neboť v posuzovaném případě žalovaný, respektive správce daně, zpochybnili, že zdanitelná plnění přijatá žalobcem od dodavatelů a následně poskytnutá společnosti L. byla vůbec fakticky uskutečněna, přičemž řádně odůvodnili, na základě jakých skutečností a

zjištění mají za to, že k dodání zboží v posuzovaném případě vůbec nedošlo a jednalo se pouze o dokladovou přefakturaci plnění.

18. Nesouhlasí s námitkou, že neuznal žalobci nárok na odpočet DPH, avšak uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu ponechal. Jelikož správce daně ve výroku dodatečných platebních výměrů nezohlednil, že žalobce měl v předmětných transakcích pouze roli formálního prostředníka a k dodání předmětného zboží L. nedošlo, žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výroky dodatečných platebních výměrů. Jelikož bylo prokázáno, že reálně nedošlo k fakturovaným dodávkám materiálu od dodavatelů žalobci, nebyl žalobci pro nesplnění podmínek ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů a byla mu zvýšena DPH za předmětná zdaňovací období. Současně byla deklarovaná daň z uskutečněných zdanitelných plnění poskytnutých odběrateli L. překvalifikována na povinnost přiznat a zaplatit daň při vystavení daňového dokladu ve smyslu § 108 odst. 1 zákona o DPH.
19. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro užití univerzálního odůvodnění pro všechny sporné obchody žalovaný uvádí, že až na výši deklarovaných konkrétních dodávek polypropylenu a výši marže u příslušného dodavatele jsou výchozí skutečnosti pro posouzení, zda docházelo ke skutečným či pouze fakturačním obchodům, obdobné, neboť ze skutkových zjištění vyplývá, že v jednotlivých větvích uzavřeného řetězce se odehrával obchod obdobným způsobem a z obdobných důvodů.
20. Žalovaný nesouhlasí s námitkami týkajícími se dokazování a neunesení důkazního břemene správcem daně. Žalobce nárokoval odpočet DPH na základě faktur dokládajících přijaté zdanitelné plnění od předmětných dodavatelů. Správce daně pojal pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH, konkrétně o tom, zda zboží bylo skutečně dodáno, s ohledem na zjištění, že s polypropylenem bylo obchodováno v detekovaném řetězci předem dohodnutým způsobem, který vykazoval znaky obchodování formálního, nikoli faktického (obchodování v krátkých časových intervalech, s minimálními maržemi či bez nich, obchod mezi spřízněnými osobami, kdy fakticky materiál neopustil skladovací prostory, kam byl v rámci „vpuštění do obchodování v řetězci“ původně uložen). Správce daně proto vydal dne 1. 9. 2016 výzvu k prokázání skutečností, v níž v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalobci sdělil své pochybnosti a vyzval ho, aby prokázal, že se sporná plnění fakticky uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který však předložil pouze obecné dokumenty (nájemní smlouvy, které nadto vykazovaly znaky účelového vyhotovení ex post), uváděl obecná tvrzení a v rámci svých podání se zaměřil spíše na zpochybnění úvah správce daně. Též výpovědi svědků v rámci daňové kontroly svědčí o tom, že obchodování probíhalo fakturačně a nikoli fakticky, jestliže jako motiv svědek uvedl „*přefakturaci za účelem zisku*“. Žalobce tedy dle žalovaného své důkazní břemeno neunesl.
21. Žalobcem citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu nepovažuje žalovaný za přílehlavou. Nesouhlasí, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Upozorňuje na to, že žalobcem citované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, se týkají daně z příjmu, nikoli DPH.
22. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že se nevypořádal s argumentací žalobce uvedenou v odvolání. V bodech 6 až 10 napadeného rozhodnutí shrnul odvolací námitky, s nimiž se

v bodech 52 až 66 vypořádal. Má za to, že postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. 989/08. Byť vlastní závěry nebudoval na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených odvolacích námitek či námitek vznesených v rámci daňové kontroly, proti nim postavil „*vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyložil tak, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná*“.

23. Žalovaný též odmítá, že by věc nesprávně právně posoudil. Připomíná, že zatímco přiznání a odvod DPH je povinností vyplývající ze zákona, odpočet DPH je podmíněn splněním zákonných podmínek, které však žalobce nesplnil. K obecně formulované námitce ohledně porušení základních zásad uvádí, že při vydání napadeného rozhodnutí postupoval v souladu se základními zásadami správy daní.
24. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 14. 9. 2015 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za období roku 2014 a ledna až července 2015. V průběhu daňové kontroly správce daně prověřoval obchodní transakce - pořízení a dodání polypropylenu a polyetyleny, který žalobce pořizoval od dodavatelů b. c. a Z. T. a dodával odběrateli L.
25. Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 1. 9. 2016 k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH z faktur přijatých od b. c. a Z. T. Uvedl, že v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobce v období dubna do července 2015 nakupoval polypropylen a polyetylen od b. c. a Z. T., který stejný den ve stejném množství a ceně přefakturoval společnosti L., v níž je jednatelem syn žalobce. V rámci jiných daňových řízení správce daně zjistil, že L. nakoupila materiál od externích dodavatelů, prodala ho b. c. nebo Z. T. a postoupila pohledávku na zaplacení kupní ceny faktoringové společnosti b. c. a Z. T. nakoupený materiál přefakturovali žalobci s přírůžkou 1,96 %, respektive 0,5 %, a žalobce ho dále přefakturoval zpět L. Do března 2015 b. c. a Z. T. obdobným způsobem fakturovali materiál společnosti Z. L. spol. s r.o., v níž byl žalobce jednatelem. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se obchod s materiálem fyzicky uskutečnil.
26. Žalobce se k výzvě vyjádřil v podání ze dne 19. 10. 2016. Uvedl, že zboží bylo řádně vyfakturováno, odběratelem převzato, potvrzeno a uhrazeno. Zboží nebylo expedováno odběratelům, neboť L., b. c. a Z. T. mají s žalobcem smlouvy o pronájmu části objektu. K tomu předložil smlouvu s L. datovanou 30. 12. 2009 o pronájmu nebytových prostor v objektu č. p. X v R. zapsaném na LV X, a to výrobní haly o výměře 1 000 m² za cenu 100 Kč za m² ročně, skladové haly o výměře 700 m² za cenu 50 Kč za m² ročně a venkovní zpevněné plochy 1 300 m² za cenu 50 Kč za m² ročně, a dále smlouvy se Z. T. a b. c. datované 13. 5. 2013, resp. 15. 11. 2013, které obsahovaly ujednání, že nájemce je oprávněn užívat 400 m² venkovní zpevněné plochy s tím, že nájemné nebude účtováno.
27. Žalobce byl při jednání dne 26. 1. 2017 seznámen se stanoviskem správce daně, který vyhodnotil obchody jako fyzicky neuskutečněné a ekonomicky neopodstatněné. Správce daně konstatoval, že účetní doklady ani doklady o platbách samy o sobě neprokazují, že se operace opravdu uskutečnila. Poukázal na to, že většina obchodů se uskutečnila v rámci jednoho dne, a není tak reálné, aby došlo k přepravě a fyzickému předání materiálu mezi třemi subjekty. Smlouvy o pronájmu se Z. T. a b. c. byly předloženy až po výzvě správce daně, ačkoli správce daně požadoval předložit veškeré smlouvy při zahájení daňové kontroly. Správci daně vznikla pochybnost, že smlouvy byly vytvořeny účelově, což

potvrzují i místní šetření provedená u b. c. a Z. T. v rámci daňové kontroly společnosti Z. L. spol. s r.o., neboť tyto subjekty neměly smlouvy ve svém účetnictví, jakož i výsledky svědků v rámci daňové kontroly společnosti Z. L. spol. s r.o. Uvedl, že M. B., zástupce b. c., vypověděl, že materiál zůstával ve skladu společnosti L., b. c. spolupracovala se společností Z. L. spol. s r.o. v letech 2013 až 2015, v rámci spolupráce jednal s jejím jednatelem – žalobcem. Průběh obchodního případu popsal tak, že materiál nakoupila L. od U. nebo E., následně ho nakoupila b. c. od L. na základě ústní objednávky (osobní či telefonické) od Z. L. spol. s r.o. a přeprodejala ho společnosti Z. L. spol. s r.o. K činnosti b. c. v tomto obchodu uvedl, že zajišťovala přepravu od U. nebo E. a následně vystavila fakturu za prodej materiálu společnosti Z. L. spol. s r.o. Materiál za L. objednával žalobce, který dal požadavek na zajištění dopravy. K důvodu přepravy uvedl, že šlo o přepravej z důvodu zisku, marže byla 2 % z hodnoty materiálu. Bylo dohodnuto, že platby za materiál prodaný společnosti Z. L. spol. s r.o. budou probíhat převodem na účet, k tomu však došlo pouze málokdy, pak platby probíhaly v hotovosti nebo vkladem na účet. Všechny faktury nebyly uhrazeny, dosud společnosti b. c. dluží. Úhrada zpočátku probíhala při splatnosti, následně po splatnosti. Doprava ze společnosti b. c. do společnosti Z. L. spol. s r.o. neprobíhala, materiál zůstával po celou dobu v areálu společnosti L. Materiál nenaskladnili ani nevyskladnili. K materiálu měl svědek přístup, byl uskladněn venku a byl přístupný všem lidem, 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, byly vystaveny pouze faktury. Žalobce se ke stanovisku správce daně vyjádřil tak, že se obchody uskutečnily.

28. Správce daně sepsal o výsledku daňové kontroly zprávu, která byla s žalobcem projednána dne 16. 2. 2017. Správce daně uzavřel, že žalobce neprokázal, že deklarované plnění bylo uskutečněno. Zopakoval stanovisko ze dne 26. 1. 2017. Dále uvedl, že v rámci jiného daňového řízení zjistil, že společnost L. a Z. L. spol. s r.o. do března 2015 uskutečňovaly obchody také s JUDr. M. P. Jednatel L. a žalobce v protokolu č. j. X ze dne 24. 6. 2016 uvedli, že celý systém byl provozován pouze z toho důvodu, aby mohla L. čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která odkupovala pohledávky L. za M. P. a vyplácela prostředky L. snížené o svou provizi. Mezi subjekty neobíhalo zboží, systém byl vytvořen pouze za účelem vylepšení cash flow L., která musela při skutečném dodávání výrobků strpět dlouhodobé splatnosti faktur, které jí znemožňovaly výrobní činnost. Správce daně konstatoval, že obdobně nahlíží na předmětné obchody v tom směru, že byly uskutečňovány z důvodu, aby L. získala od faktoringových společností finanční prostředky na výrobní činnost. Žalobce nepožádal o lhůtu k vyjádření a k předložení návrhu na další dokazování.
29. S ohledem na uvedené závěry správce daně neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet daně ve výši celkem 960 648 Kč ze zdanitelných plnění, které měl přijmout od b. c. a Z. T., neboť neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Na základě zprávy o kontrole vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, v nichž žalobci doměřil DPH a současně mu uložil povinnost uhradit daňové penále. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.
30. V odvolacím řízení byli vyslechnuti svědci Z. T., M. B. a J. S.
31. Svědek Z. T. ve výpovědi dne 19. 6. 2018 odkázal na svou předchozí výpověď týkající se této věci. Potvrdil, že s žalobcem v roce 2015 spolupracoval. Předmětem spolupráce byly

obaly a materiál na výrobu obalů, polyetylen a polypropylen. V rámci spolupráce jednal s žalobcem, Z. L. ml. a J. S. Objednávky byly osobní nebo telefonické, e-mailem byly zasílány daňové doklady. Uvedl, že zboží sloužilo k zisku, marže byla 200 až 300 Kč na tunu. Zboží se prodávalo v R. v rámci jednoho skladu. K dotazu, kdo zboží přebíral, uvedl, že on sám nebo jeho zaměstnanec, pan K. Přijaté faktury byly hrazeny převodem na účet, v podrobnostech odkázal na účetnictví. Nepamatoval si, zda zboží nabízel žalobci, nebo zda si ho žalobce objednal a on je následně nakoupil. K dotazu, kdo zboží přebíral u žalobce, uvedl, že žalobce a J. S. K dotazu, jak bylo se zbožím nakládáno, odkázal na účetnictví a skladovou evidenci. Uvedl, že obchodoval i s jiným zbožím podobného druhu, měl vlastní skladovací prostory, ale vlastní sklad nevyužíval, neboť by byl ekonomický nesmysl zboží převážet, jelikož se zboží prodávalo v rámci jednoho skladu. S žalobcem měl nájemní smlouvu. Do skladovacích prostor měl přístup v pracovní době. K popisu obchodního případu uvedl, že probíhal jako standardní obchod, zboží bylo objednáno, nakoupeno, vyfakturováno, zapláceno, stejné to bylo i při prodeji. K dotazu správce daně uvedl, že kontroloval množství zboží, kvalita byla daná certifikátem výrobce.

32. Svědek M. B. dne 28. 5. 2018 k dotazu správce daně uvedl, že před výpovědí nekontaktoval žalobce a nebyl jím kontaktován. Vypověděl, že předmětem podnikatelské činnosti b. c. v roce 2015 byla převážně doprava. Činnost vedl svědek na základě generální plné moci. Potvrdil, že v roce 2015 spolupracoval s žalobcem. Uvedl, že k navázání spolupráce došlo tak, že požádal žalobce o pomoc s prodejem nakoupeného materiálu, který se mu nepodařilo prodat. V roce 2015 spočívala spolupráce v tom, že b. c. žalobci prodávala polyetylen a polypropylen a zajišťovala dopravu výrobků. V rámci obchodní spolupráce jednal s žalobcem. K dotazu správce daně uvedl, že smluvní vztah byl uzavřen telefonicky, k dotazu, zda byla uzavřena smlouva a jak byla doručována, vypověděl, že smlouva na nákup a prodej uzavřena nebyla. Dále uvedl, že materiál objednával a faktury vystavoval svědek sám. Zboží sloužilo k dalšímu prodeji. Marže byla asi 2 %. Úhrada byla prováděna na účet jeho matky, který společnost využívala. Zboží nakupovala b. c. od L., objednával ho telefonicky svědek u Z. L. ml. Zboží bylo pod přístřeškem v areálu na adrese O. v R., na základě smlouvy zde měl pronajatý prostor, doprava zboží neprobíhala. K dotazu správce daně, kdo zboží vykládal a přebíral, uvedl, že on. Nevěděl, jakou formou, kdy a kde b. c. hradila přijaté faktury, nedokázal říci, kdo u žalobce zboží přebíral a jak bylo se zbožím dále nakládáno. Uvedl, že do areálu měl přístup. Zboží kontroloval, kvalita byla daná. Průběh obchodního případu popsal tak, že si zboží objednal od L. telefonicky, uložil je v pronajatém prostoru, poté se ho pokoušel prodat společnosti v K. V., nepamatoval si, jaké. Když je neprodal, požádal žalobce, zda by zboží nekoupil. To se v roce 2015 několikrát opakovalo. K dotazu správce daně uvedl, že obchod se fyzicky uskutečnil, došlo k fyzickému předání mezi obchodními partnery. K dotazu žalobce na rozpor s předchozí výpovědí v rámci daňové kontroly společnosti Z. L. spol. s r.o., v níž uvedl, že se obchody fyzicky neuskutečňovaly, uvedl, že tehdy nepochopil otázku, myslel, že se zboží muselo přemísťovat.
33. Svědkyně J. S., zaměstnankyně žalobce, dne 28. 5. 2018, vypověděla, že u žalobce pracovala od roku 1992 na obchodním oddělení. Měla na starosti odbyt, prodej výrobků a s tím související vystavování a podpisy faktur a dodacích listů a předávání zboží. Nebyla oprávněna podepisovat žádné smlouvy. Přijímala telefonicky nebo e-mailem objednávky, které se poté zaevidovaly a vyřizovaly. Byla přímo podřízená žalobci, dále spolupracovala se skladníky a dělníky ve výrobě, na jména zaměstnanců a pracovní pozice v roce 2015 si nevzpomněla. K obchodům žalobce v roce 2015 uvedla, že se vyráběly obaly a carlan,

a nakupoval se materiál na jejich výrobu od U. a E. Carlan se prodával společnosti A. K. a obaly společnosti M. Žalobce v roce 2015 prodával polypropylen a polyetylen Z. T. a M. B., svědkyně měla za úkol jim materiál nakoupený v U. a E. vyfakturovat a předat a nechat potvrdit faktury. Ke spolupráci žalobce s b. c. uvedla, že tato společnost zajišťovala přepravu výrobků a materiálu. M. B. zajišťoval přepravu materiálu, který nakoupila L., do sídla. Svědkyně pracovala i pro L., vystavovala faktury L. pro b. c. Spolupráci mezi b. c. a žalobcem sjednali žalobce a M. B. Svědkyně dle pokynů vystavovala faktury, předávala doklady a zboží. Společnost b. c. přepravila zboží, svědkyně vystavila b. c. fakturu podle množství, které si objednali, M. B. si to „fyzicky i písemně převzal“. M. B. byl ve společnosti často, protože zajišťoval dopravu, jednání s ním bylo hodně, probíhala kdekoli, např. venku na dvoře. Ohledně navázání spolupráce uvedla, že potřebovali dopravce. Objednávky byly ústní nebo telefonické. Nevěděla, zda b. c. vystavila v roce 2015 faktury žalobci. Vypověděla, že předmětem fakturace byl druh materiálu, množství a cena, úhrada probíhala při splatnosti přes účet. Nevěděla, zda materiál nabízela b. c. žalobci, nebo zda ho objednával žalobce, jednali mezi sebou. Doprava se nezajišťovala, neboť materiál zůstal uskladněn na adrese O. v R. B. c. nakupovala materiál od L., ví pouze o předávání od L. společnosti b., měla na starosti jej přefakturovat. Uvedla, že zboží skončilo v L., kde se zpracovalo ve výrobě. Nevěděla, kdo za žalobce v roce 2015 vystavoval faktury na materiál pro společnost L. Potvrdila spolupráci se Z. T., uvedla, že „nakupoval naše výrobky a předmětný materiál“. Ke spolupráci mezi žalobcem a Z. T. uvedla, že Z. T. „zatelefonoval, co potřebuje a my jsme mu dali vědět, kdy má přijet a převzít si zboží a podepsat fakturu“. Jednala s panem T. nebo jeho zaměstnancem, panem K., telefonicky nebo osobně při předávání zboží. Z. T. nakupoval zboží od L., doprava se nezajišťovala, zboží přebíral Z. T. Žalobce pak prodal zboží společnosti L.

34. 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 žalobce s tímto postupem souhlasil a žalovaný na výzvu soudu nesdělil, že by s rozhodnutím věci bez jednání nesouhlasil, a má se tedy za to, že s tímto postupem souhlasí (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
35. Soud předně uvádí, že se neztotožnil s námitkou žalobce v tom směru, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť žalovaný vysvětlil, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, včetně předložených smluv o nájmu, k jakým skutkovým zjištěním na základě provedení dokazování dospěl a jak skutková zjištění právně posoudil. Výpovědi svědků i smlouvy o pronájmu byly hodnoceny v kontextu dalších provedených důkazů. Závěr o podobném modelu všech transakcí lze akceptovat jako odůvodněný, a to tím spíše, že žalobce neuvádí, čím (s výjimkou výše marže) se měly obchody s jednotlivými dodavateli lišit v situaci, kdy naopak byla zjištěna shoda podstatných vnějších znaků (zejména obdobný časový průběh, ponechání zboží v jednom skladu, návrat zboží k výrobní společnosti).
36. Pro posouzení sporu je podstatné, zda došlo k dodání zboží mezi Z. T. a b. c. a žalobcem a zda žalobce toto zboží následně dodal společnosti L. 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. 2016 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“.

37. Soud uvádí, že skutkově a právně obdobnou věc posuzoval již v rozsudku ze dne 30. 5. 2019 č. j. 48 Af 41/2017-57, která se týkala obdobných transakcí mezi Z. T. a b. c. a společností Z. L. spol. s r.o., od jehož závěrů neshledal důvod se v projednávané věci odchýlit.
38. Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve věci C-459/17 a C-460/17, SGI a Valérie (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, Menidzherski biznes reshenia, 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, Menidzherski biznes reshenia, 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 dotýčných 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, Dixons Retail, 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, Enkler, 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.“
39. Soudní dvůr již ve věci C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, 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 vlastníkem. 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 vlastníkem došlo či nikoli. V rozsudku ze dne 6. 2. 2003, C-185/01 *Auto Lease Holland BV proti Bundesamt für Finanzen*, Soudní dvůr například shledal, že i když nájemce automobilu podle smlouvy s pronajímatelem nakupoval pohonné hmoty jménem pronajímatele a na jeho náklady, byl to ve skutečnosti nájemce, kdo obdržel pohonné hmoty přímo z čerpací stanice a kdo svobodně rozhodoval o kvalitě a množství natankovaných pohonných hmot, jakož i o době jejich nákupu. Protože pronajímatel neměl v žádném okamžiku právo rozhodnout, jakým způsobem má být palivo použito nebo za jakým účelem, nepřešlo na něj právo nakládat se zbožím jako vlastníkem. Soudní dvůr proto odmítl konstrukci, podle níž pronajímatel nakoupil pohonné hmoty a následně je na základě smlouvy přeprodal nájemci. Obdobně v rozsudku ze dne 3. 9. 2015, C-526/13 *Fast Bunkering Klaipėda* 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 vlastníkem. 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 vlastníkem tohoto majetku

40. 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 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 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 (...). Neznamená 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. 3505/2017 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 odběratelem může dojít i bez fyzického předání zboží. Podstatné je, že během řetězových dodání došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník.
41. K otázce dodání zboží v rámci „kolotočové“ transakce se vyjádřila generální advokátka Juliane Kokott ve stanovisku ze dne 17. 1. 2019 ve věci C-712/17. V něm se vyjadřovala k transakcím uskutečněným společností E. S.r.l. působící v oblasti obchodování s elektřinou. Tato společnost prodala v daňových letech 2009 a 2010 velká množství elektřiny společně s skupinou „G. N.“, od níž je „kolotočovým“ způsobem znovu odkoupila. Nebylo známo, zda E. byla součástí podniků skupiny „G. N.“, nebo samostatným podnikem, zda stejné množství elektřiny 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 elektřinou 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 elektřinou mezi obchodníky s elektřinou ve výsledku nikdy nedochází k fyzickému přenosu elektrické energie, nýbrž jen (zpravidla elektronicky) k nákupu a prodeji práv k odběru elektřiny, 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 energiemi spíše marginální, neexistuje totiž žádný důvod nabízet skutečná plnění fiktivními.*“ Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17, *E. Srl*, ve své odpovědi na předběžnou otázku vyšel ze závěru předkládajícího soudu o fiktivní povaze prodeje elektřiny a blíže se jím nezabýval.

42. 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, *SGL a Valériane*, bod 36). Fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019, C-712/17).
43. V rozsudku ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11, *L VK*, 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, *Stadeco*, 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, *Genius*, C-342/87, bod 18; rozsudky ze dne 19. 9. 2000, *Schmeink & Cofreth a Strobel*, C-454/98, *Recueil*, s. I-6973, body 56 až 61 a 63, jakož i ze dne 6. 11. 2003, *Karageorgou a další*, C-78/02 až C-80/02, *Recueil*, s. I-13295, bod 50). Vyjádřil se též k otázce, zda unijní právo vyžaduje, aby bylo uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby posuzováno tímto způsobem u vystavitele a u příjemce faktury. V bodech 35 až 37 dále 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 účastníckými 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 tohoto 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 elektřiny 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.

44. 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 na žalobce převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, tedy zda žalobce 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 žalobce a jeho dodavatel zboží sami fyzicky převzali a drželi ve svém skladu, neboť k dodání zboží může dojít i bez fyzického předání zboží. Rozhodující je, zda žalobce mohl se zbožím volně disponovat jako jeho vlastník. Pro posouzení, zda došlo k dodání zboží, pak není významný účel plnění.
45. 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).
46. 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).

47. V projednávané věci je vzhledem k výše uvedenému předně třeba posoudit, zda správce daně, respektive žalovaný, prokázali, že o souladu žalobcem předložených účetních dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které je činí nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, a zda tak žalobci vznikla povinnost jejich pravdivost prokázat. Správce daně a žalovaný odvozují existenci důvodných pochybností ohledně faktického přijetí zdanitelného plnění – dodání zboží žalobci a jeho následného poskytnutí společnosti L. 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 společnosti L., dodavatelé dodávali materiál žalobci za cenu zvýšenou o minimální provizi 0,5 % až 1,96 % a žalobce jej poté za stejnou cenu (bez provize) prodával zpět L., přičemž dle výpovědi zástupce jednoho z dodavatelů v rámci jiného řízení se jednalo pouze o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy dodavatel byl prostředníkem mezi L. a žalobcem, za což byla sjednána odměna z objemu přeprodeje materiálu a k předání materiálu fakticky nedocházelo. Dále poukázali na personální propojení mezi žalobcem a společností L. a vyjádření žalobce ohledně účelu celé obchodní transakce (v jiném řízení), jímž mělo být umožnit společnosti L. čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která její pohledávky za dodavateli odkupovala. Na základě těchto zjištění správce daně a žalovaný uzavřeli, že k dodání zboží nedošlo.
48. Uvedené skutečnosti však 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 žalobce rozhodoval o množství, druhu a ceně dodávaného zboží a době nákupu a prodeje (resp. je sjednával s obchodními partnery), přičemž nešlo o situaci, kdy by žalobce nebyl oprávněn rozhodnout, jak bude s materiálem dále naloženo. Ačkoli žalobce bezvýjimečně v rámci obchodu vždy převáděl materiál zpět na společnost L. v souladu s cílem transakce, který popsal v jiném řízení, jemuž odpovídalo, že má dojít k navrácení zboží zpět personálně propojené společnosti L., jež předmětný materiál používala k výrobě, neznamená to, že by tím byl zcela zbaven 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). 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.

49. 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 odběrateli řídily 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. 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 neplyne, že by se neuskutečňovaly platby za dodávky zboží. Naopak jsou platby zmiňovány (zejména platby na účet faktoringových společností, jimž měly být pohledávky postupovány), což nesvědčí o pouhé fiktivnosti převodu. Ani pohnutka nebo cíl transakce není významná pro posouzení, zda došlo k dodání zboží. Za této situace lze uzavřít, že na základě výše uvedených skutkových zjištění, respektive pochybností na jejich podkladě vyjádřených, nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobce ohledně uskutečnění zdanitelného plnění – dodání zboží. Tato námitka žalobce je tedy důvodná. Pokud žalovaný (správce daně) zamýšlel poukazem na ekonomickou neopodstatněnost obchodů zpochybnit nikoli vlastní poskytnutí zdanitelného plnění, ale jeho použití v rámci ekonomických činností žalobce, pak toto jednoznačně nevyjádřil a neodůvodnil, přičemž ani v tomto směru nelze toliko z absence zisku u konkrétního typu transakcí mezi personálně propojenými osobami dovodit, že by plnění nebylo použito pro uskutečnění ekonomických činností.
50. 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, 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, *Stroy trans*, 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 *Genius Holding*). 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, *Stroy trans*, 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 Juliane Kokott ze dne 17. 1. 2019 ve věci C-712/17, body 33 a 34).

51. 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, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*, spojené věci C-78/02 až C-80/02 nebo C-643/11, *LVK – 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 *Schmeink & Cofreth a Strobel*, bod 59, *Stadeco*, 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 žalobce vědomě vystavil 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).
52. 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 *Stadeco*, body 40 a 47). Soud se ztotožňuje se stanoviskem generální advokátky ve věci C-712/17 opřeneném 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).

53. 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, 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 společností, v projednávané věci by se jednalo zejména o L.). 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 není 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 žalobce ohledně porušení zásady neutrality DPH nezabýval, a jeho posouzení souladu platebních výměrů se zásadou neutrality DPH tak bylo neúplné.
54. 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, kterou je daňový subjekt, stanovena nebyla, neboť toto ustanovení je třeba vykládat eurokonformně (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984 ve věci 14/83, *Von Colson a Kamann*) v souladu se zásadou neutrality DPH tak, jak je vykládána judikaturou Soudního dvora. Námitka žalobce týkající se zásady neutrality DPH je tedy důvodná.
55. Žalovanému nelze vytýkat, že nepřistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a stanovil daň na základě dokazování, měl-li za prokázané, že předmětné transakce nepředstavují zdanitelná plnění (dodání zboží).
56. K námitce porušení základních zásad daňového řízení, které byly vzneseny bez bližší specifikace, soud obecně uvádí, že nad rámec výše uvedeného nesprávného právního posouzení skutkových zjištění, na nichž je založen závěr o nedodání zboží, respektive neunesení důkazního břemene, další pochybení žalovaného, která by zakládala porušení zásad daňového řízení, neshledal. Jelikož žalobce blíže nevymezil, v čem porušení spatřuje, není možné se k nim blíže věcně vyjádřit.

57. Soud při posouzení věci vycházel z obsahu správního spisu a neprovedl důkazy navržené žalobcem (zejm. fakturami, výpisy z účtu, dokumentací k postoupení pohledávek), neboť s ohledem na obsah správního spisu a shora uvedené právní názory by bylo jejich provádění nadbytečné.
58. 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.).
59. V dalším řízení žalovaný zohlední shora uvedený právní názor soudu, podle něhož dosud zjištěné skutečnosti nezpochybňují existenci zdanitelného plnění – dodání zboží ve smyslu článku § 13 zákona o DPH. V případě, že by na základě dalších skutečností došlo v daňovém řízení ke zpochybnění práva na odpočet (např. z důvodu nepoužití plnění k ekonomické činnosti) a bylo na místě uplatnit daň dle § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, bude třeba 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.
60. 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. Žalobce měl 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 žalobce provedl v řízení dva úkony právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. 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 žalobce 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 žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, je součástí nákladů žalobce 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 žalobce, 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 nejblíže 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 27. srpna 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu