



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: **Z. L. spol. s r.o., IČO X,**
sídlem O., R., R.,
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 16. 11. 2017, č. j. 46445/17/5300-21443-702551,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2017, č. j. 46445/17/5300-21443-702551, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 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.“), domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“),

Shodu s prvopisem potvrzuje: B. M.

jímž žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 31. 1. 2017, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“), a to

- č. j. 413504/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2014 ve výši 127 157 Kč a současně předepsáno penále ve výši 25 431 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 – 980 779 a daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 205 964;
- č. j. 413686/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2014 ve výši 296 960 Kč a současně předepsáno penále ve výši 59 392 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 -1 786 795, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 375 227;
- č. j. 413776/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2014 ve výši 150 617 Kč a současně předepsáno penále ve výši 30 123 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 -1 057 771, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 222 132;
- č. j. 413841/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014 ve výši 226 965 Kč a současně předepsáno penále ve výši 45 393 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 -1 668 340, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 350 351;
- č. j. 413918/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce května roku 2014 ve výši 211 704 Kč a současně předepsáno penále ve výši 42 340 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 -1 380 449, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 289 894;
- č. j. 414109/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června roku 2014 ve výši 222 656 Kč a současně předepsáno penále ve výši 44 531 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 -1 432 602, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 300 846;
- č. j. 414197/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2014 ve výši 131 498 Kč a současně předepsáno penále ve výši 26 299 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 – 923 614 daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 193 959;
- č. j. 414270/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce srpna roku 2014 ve výši 171 508 Kč a současně předepsáno penále ve výši 34 301 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 -1 262 675, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu – 265 162;

- č. j. 414336/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září roku 2014 ve výši 304 859 Kč a současně předepsáno penále ve výši 60 971 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 -1 823 682, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 382 973
- č. j. 414382/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2014 ve výši 273 885 Kč a současně předepsáno penále ve výši 54 777 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 -1 390 964, daň na výstupu: se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 292 102
- č. j. 414490/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 ve výši 109 922 Kč a současně předepsáno penále ve výši 21 984 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 -1 330 639 daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 279 434;
- č. j. 414600/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2015 ve výši 294 193 Kč a současně předepsáno penále ve výši 58 838 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 -1 847 072, daň na výstupu: se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 387 885;
- č. j. 414655/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2015 ve výši 158 962 Kč a současně předepsáno penále ve výši 31 792 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 -1 054 581, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 221 462;
- č. j. 414705/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce března roku 2015 ve výši 184 286 Kč a současně předepsáno penále ve výši 36 857 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 -1 100 446, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 231 094;
- č. j. 414767/17/2121-50522-204587, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015 ve výši 141 385 Kč a současně předepsáno penále ve výši 28 277 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 - 673 261, daň na výstupu se mění z hodnoty 0 na hodnotu - 141 385.

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 polypropylenem a polyetylenem, který měla žalobkyně pořizovat od tří dodavatelů: JUDr. M. P., Z. T. nebo b. a. s.r.o. (dále jen „b. a.“) a dodávat odběrateli L., s.r.o., (dále jen „L.“). Zjištěný model pohybu materiálu v řetězci spočíval v tom, že L. pořídila materiál od svých dodavatelů, nejčastěji U. R., s.r.o., a E. spol. s r.o., a dodala jej M. P., Z. T., nebo b. a., kteří jej dodali žalobkyni za cenu navýšenou o minimální provizi (1,48 %, 0,50 % nebo 1,96 %) a žalobkyně ho následně za

stejnou cenu prodala zpět společnosti L. Obchody probíhaly ve velmi krátkém časovém úseku, často v jeden den, přičemž materiál byl od dopravení od externích dodavatelů až do vyskladnění za účelem použití k další výrobě společností L., uskladněn v části objektu pronajatém společností L., ve vlastnictví Z. L. staršího, který je jednatelem a společníkem žalobkyně. Model fungování obchodu vyznačil žalovaný následovně:

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

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

dodavatelé → L. → b. a. (+ 0,50 %) → žalobkyně (0 %) → L. → odběratelé

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

3. U M. P. nedošlo k doměření daně, neboť žalobkyně původně uplatněný nárok z těchto plnění ve zdaňovacích obdobích roku 2014 ponížila prostřednictvím dodatečných daňových přiznání podaných před zahájením daňové kontroly. V roce 2015 M. P. vystavoval faktury bez DPH.
4. Žalovaný dále uvedl, že svědek M. P. popřel, že by se po roce 2010 obchodu účastnil, svědek M. B., zástupce společnosti b. a., potvrdil, že se prověřované obchodní transakce fyzicky neuskutečnily a šlo pouze o přefakturaci za účelem vytvoření zisku. Uvedl, že společnost b. a. byla prostředníkem mezi L. a žalobkyní, za což byla odměněna 2 % z objemu přeprave materiálu. Obchodní transakce popsal tak, že L. pořídila materiál od U. R., s.r.o., nebo E. spol. s r.o. a materiál následně dodala b. a. czech, která vystavila fakturu pro žalobkyni. Společnost b. a. zajišťovala přepravu od dodavatelů pro společnost L., dále přeprava materiálu již neprobíhala, neboť materiál zůstal ve skladu společnosti L. Předmětný materiál před jeho prodejem nikdo nekontroloval, k jeho předávání nedocházelo. Byl uskladněn venku a měly k němu přístup všechny osoby, které měly přístup do areálu. Při místním šetření provedeném u společnosti b. a. správce daně zjistil, že o pořízení a dodání materiálu společnost účtovala, inventarizaci zásob materiálu a zboží však neprováděla a evidenci zásob nevedla. Doklady týkající se přepravy materiálu či jeho uskladnění v účetnictví zjištěny nebyly. Svědek Z. T. vypověděl, že se obchod uskutečnil tak, že *„nejdřív si objedná pan L. starší u mě, specifikuje zboží, které chce, samozřejmě množství, následně si zboží objedná od firmy L. – telefonicky. Specifikace si dělá žalobkyně, jaké zboží, množství a termín dodání. Zboží si nejdříve poptá L., pak poptám já L. a v případě, že všichni řekneme ano, pak proběhne obchod. [...] Dohodnutý obchod proběhne v rámci jednoho dne.“* Pro transakce nepotřeboval dopravu ani sklad, neboť pořízení i následné dodání zboží probíhalo během jednoho dne, přičemž uvedl, že zboží nakoupil i prodal na stejné adrese.
5. S ohledem na nestandardnost obchodních transakcí, jež byly popsány jednotlivými svědky, vznikly správci daně pochybnosti o skutečné realizaci a ekonomické racionalitě celého obchodního případu, které sdělil žalobkyni ve výzvě ze dne 24. 8. 2016 a vyzval ji, aby prokázala oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH. Tím přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Žalobkyně nesouhlasila, že by obchody neměly probíhat tak, jak deklarovala. Poukázala na smlouvy o pronájmu části objektu uzavřené mezi Z. L. starším jako pronajímatelem a L., M. P., Z. T. a b. a. jako nájemci. Cena za pronájem byla sjednána pouze u smlouvy o pronájmu s L., v ostatních smlouvách je uvedeno, že nájemné nebude pronajímatelem účtováno. Správce daně vyhodnotil smlouvy jako účelové s ohledem na jejich načasování, rozpor s výpověďmi svědků či nulové nájemné. K dotazu,

proč byla žalobkyně součástí transakcí, pouze uvedla, že zboží se prodalo zpět L., protože L. vyrábí. Podle Z. L. staršího mělo být cílem umožnit L. čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která odkupovala její pohledávky za obchodními partnery. V trojúhelníku neobíhalo zboží, protože byl vytvořen pouze za účelem vylepšení cash flow L., která při dodávání svých výrobků musela strpět dlouhé splatnosti faktur vystavovaných odběratelům. Svědeckými výpověďmi i samotným tvrzením žalobkyně bylo potvrzeno, že materiál byl pouze formálně (dokladově) převáděn mezi jednotlivými obchodními partnery, aniž by docházelo k jeho dodání ve smyslu § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále též jen „zákon o DPH.“). Mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že se obchodovaný materiál vrátí (resp. bude znovu prodán) původnímu majiteli, L. Minimální marži uplatnili pouze dodavatelé žalobkyně, sama žalobkyně obchodovala s nulovou marží. Nestandardní ekonomické chování bylo umožněno personálním propojením jednatele žalobkyně (Ing. Z. L. st.) a jednatele L. (Z. L. ml.). Smlouvy o pronájmu vykazují známky toho, že byly vytvořeny až na základě pochybností předestřených správcem daně, neboť ve svých výpovědích se svědci o jejich existenci nezmínili a ani jimi předložená účetnictví je neobsahovala. 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 žalobkyně k tvrzení o předání materiálu nepředložila žádný písemný doklad prokazující, že materiál skutečně převzala a předala svému odběrateli. K dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o DPH nedocházelo ani v žalobkyní deklarovaném vztahu dodavatel - žalobkyně, ani ve vztahu žalobkyně - odběratel. Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by realizaci deklarovaných zdanitelných plnění prokazovaly. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že vykazované obchody postrádají ekonomickou opodstatněnost s ohledem na model obchodování a zejména nulový zisk při obchodování s materiálem směrem od žalobkyně k L. Podstata zisku ve vztahu od dodavatelů k žalobkyni pak 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 žalobkyní, za což byla odměněna 2 % z objemu přeprzedaže materiálu. K odvolací námitce, že odmítnutím nároku na odpočet daně a jejím doměřením došlo ke zdvojení odvodu na DPH, žalovaný upozornil, že odvod daně je povinností vyplývající ze zákona, zatímco odpočet daně je nárokovou částí podmíněnou splněním zákonných podmínek, které však žalobkyně nesplnila. S ohledem na odvolací námitky se žalovaný zabýval postupem správce daně při zjištění skutkového stavu a hodnocením důkazů, zejména svědecké výpovědi M. P. Odůvodnil, proč neprovedl navržené opakované výslechy svědků M. P., M. B. a Z. T. a ani v odvolacím řízení navržený výslech svědkyně J. S. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázala, že se sporná plnění od b. a. a Z. T. fakticky uskutečnila tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech. Tímto nesplnila jednu z podmínek § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Ke změně dodatečných platebních výměrů žalovaný uvedl, že správce daně skutečnost, že žalobkyně měla v transakcích pouze roli formálního prostředníka a k dodání předmětného zboží nedošlo, zohlednil překvalifikováním přiznané daně z uskutečněných zdanitelných plnění na povinnost přiznat a zaplatit daň při vystavení daňového dokladu ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH pouze ve zprávě o kontrole. Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí snížil hodnoty uvedené na ř. 1

dodatečných platebních výměrů o příslušné částky plnění (-), které žalobkyně vykazala ve prospěch svého dodavatele společnosti L. Shodné kladné částky (+) překvalifikované ve smyslu § 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH se promítnou až na souhrnném ř. 62, kde se započítají společně s (-) částkami z ř. 1. Tím se změní struktura souhrnného ř. 62, nikoli jeho výše. Provedené změny nemají vliv na změnu výše doměřené daně.

6. 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. Závěr o faktickém neuskutečnění a ekonomické neopodstatněnosti obchodů mezi žalobkyní, b. a. a L. a mezi žalobkyní, Z. T. a L. je založen zejména na výpovědi svědka M. P., ačkoli obchodů s ním se doměření DPH netýká, a na výpovědích M. B. a Z. T., které však byly dle žalobkyně hodnoceny jednostranně v její neprospěch. Poukazuje na to, že správci daně byly předloženy kromě faktur též doklady o provedených platbách za uskutečněné obchody. M. P. popírá, že by k obchodům docházelo, avšak 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 pan Z. L., IČO: X, (jednatel žalobkyně – pozn. soudu), považuje za bezvýznamné, neboť bylo na M. P., zda dispoziční oprávnění zřídí, přičemž Z. L. 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 se fyzicky neuskutečnily, probíhaly v rámci jednoho dne, přičemž kupující si materiál nevyzvedávali či neodvezli do vlastních skladů, není samo o sobě důkazem, že se jednalo o fiktivní obchody. Tento závěr nadto nemá oporu v provedeném dokazování. 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 Z. L. jako pronajímatelem a M. P., b. a. a Z. T. jako nájemci. Správce daně ani žalovaný k nim však nepřihlédli a bez zdůvodnění je vyhodnotili jako účelově vystavené listiny. Z tohoto důvodu žalobkyně navrhovala opětovný výsledek 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 mezi žalobkyní, M. P. a L. v průměrné výši 1,48 %, v případě obchodů mezi žalobkyní, Z. T. a L. v průměrné výši 0,50 % a v případě obchodů mezi žalobkyní, b. c. a L. v průměrné výši 1,96 %. Z toho vyplývá, že obchody byly prováděny i za účelem zisku, a tvrzení o ekonomické neopodstatněnosti obchodů je tedy nepodložené. Žalobkyně navíc v průběhu daňové kontroly vysvětlila důvody obchodu na straně L.. Nejednalo se o důvody daňové, ale ekonomické, spočívající ve snaze postoupením pohledávek na faktoringové společnosti získat krátkodobý provozní kapitál.
7. Žalobkyně dále namítá, že nebyl proveden opakovaný výsledek svědkyně J. S.. Již v odvolacím řízení žalobkyně poukázala na procesní pochybení správce daně, který odmítl provést důkaz jejím výsledkem s odůvodněním, že by se jednalo o výsledek nevěrohodné osoby. Závěry o věrohodnosti svědka však nelze činit, aniž by byl svědek vyslechnut.
8. Žalobkyně poukazuje na princip daňové neutrality u DPH namítá, že žalovaný a správce daně vyloučili žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží, přestože je musela použít k uskutečnění zdanitelných plnění s vykázanou DPH na výstupu, kterou

ponechali. Nebylo tedy popřeno, že by žalobkyně zboží vůbec nepořídila. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.

9. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně žalobkyně považuje za nepřezkoumatelná, neboť použili univerzální odůvodnění pro všechny sporné obchody.
10. Dle mínění žalobkyně správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně existence důvodných pochybností o tvrzení daňového subjektu dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobkyně vytýká správci daně, že klade k její tíži neurčité a v případě M. P. nepravdivé svědecké výpovědi, aniž provedl další dokazování, přičemž veškerou argumentaci opírá pouze o pochybnosti, domněnky a údajné nesrovnalosti ve svědeckých výpovědích. Žalobkyně má za to, že správce daně neprokázal, že skutečnosti žalobkyní tvrzené nenastaly nebo nastat nemohly. K tomu cituje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142. Správce daně dle žalobkyně také nesprávně uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění byla použita v rámci jejích ekonomických činností při uskutečňování zdanitelných plnění. Tento závěr je založen na nesprávném hodnocení důkazů. K hodnocení důkazů a motivaci dodavatelů v případě DPH nevypovídat pravdu proto, aby se nezjistilo, že sami nepřiznali a neodvedli DPH na výstupu, žalobkyně poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010-55, ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004-66, ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6 As 47/2005-84. Žalobkyně také namítá, že správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu s ustanovení § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu. Ačkoliv důkazní břemeno leželo v průběhu daňového řízení na žalobkyni a správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, měl vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil, což neučinil a důkazy předložené a navržené žalobkyní hodnotil jednostranně v neprospěch žalobkyně.
11. Žalobkyně dále namítá, že ačkoli správce daně a žalovaný zpochybnili podstatnou část jejího účetnictví, stanovili daňovou povinnost dokazováním. Poté, co správce daně žalobkyni vyloučil nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží a uskutečněná zdanitelná plnění s DPH na výstupu ponechal, přestože k jejich uskutečnění musela žalobkyně použít zboží, jehož nárok na odpočet DPH na vstupu neuznal, měl stanovit daň podle pomůcek, neboť na přijatá zdanitelná plnění nelze zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. K tomu poukázala 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.
12. Žalobkyně poukazuje také na to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu a doměřil daň pouze v případě žalobkyně a L., zatímco vůči obchodním partnerům v „řetězci“ (Z. T. či b. c.) takto nepostupoval. Žalobce se domnívá, že doměřením DPH v případě žalobkyně i L.. dochází k několikanásobné kumulaci vybírání stejné a jednou odvedené daně.
13. Žalobkyně namítá, 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 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH, prokázala všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v přiznání a hlášení vyúčtování, jakož i skutečnosti, k jejichž průkazu byla v průběhu daňového řízení vyzvána.
14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby. Konstatuje, že žalobní námitky převážně opakují a rozvíjí odvolací námitky, a proto odkázal na odůvodnění napadeného

rozhodnutí. Uvádí, že závěr o tom, že žalobkyně neprokázala, že se sporná plnění fakticky uskutečnila tak, jak je deklarováno na příslušných daňových dokladech, je založen na zjištěních vyplývajících z obsahu předložených dokladů ve spojení s výpověďmi svědků. Ačkoli svědek Z. T. potvrdil uskutečnění obchodu, z jeho výpovědi plyne, že nepotřeboval dopravu ani sklad. 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 prvému dodavateli, L., za účelem řešení jeho finanční situace. Dále poukázal na to, že žalobkyně nakoupený materiál prodávala zpět společnosti L. v množství a ceně, za kterou jej nakoupila od dodavatelů, přičemž obchodování v řetězci se odehrávalo ve velmi krátkých časových úsecích a materiál byl po celou dobu fakturačních přeprodejších skladován v jednom objektu ve vlastnictví jednatele žalobkyně. Uvedl, že vše bylo posuzováno ve vzájemných souvislostech, přičemž skutková zjištění o způsobu a důvodech obchodování 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. K námitce žalobkyně, že se nezabýval tím, že faktury M. P. byly propláceny, obchody evidovány a daně z nich přiznávány a odváděny, uvádí, že z obsahu spisového materiálu vyplývá, že M. P. předložil účetnictví, které neprokázalo uskutečnění jednotlivých prověřovaných obchodních případů v předmětných zdaňovacích obdobích, přičemž vypověděl, že podpis na fakturách není jeho podpisem a nikdy na fakturách nepoužíval QR kód, bankovní účet uvedený na fakturách byl zrušen z důvodu exekuce. Vysvětlil, že pohyby na účtu neprověřoval, neboť účet byl zřízen jen pro uvedený obchod s žalobkyní a dispoziční právo k němu měl Z. L. mladší (*pozn. soudu: jednatel L.*).

15. K námitce týkající se neprovedení výsledku svědků žalovaný uvádí, že v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč považoval opakované výsledky za nadbytečné v situaci, kdy svědci již okolnosti obchodní spolupráce s žalobkyní a L. v průběhu řízení popsali. Žalobkyně byla o konání svědeckých výpovědí vyrozuměna, přičemž svého práva účastnit se a klást svědkům otázky nevyužila, což ovšem není důvodem pro opakování výpovědí. Výslech svědkyně J. S. žalovaný vyhodnotil jako nadbytečný, neboť žalobkyně jej navrhla až v odvolacím řízení, aniž uvedla, co přesně má být výpovědí prokázáno, osobu řádně neidentifikovala a ani neuvedla její vztah k případu.
16. O tom, že nedošlo k faktické (fyzické) realizaci předmětných transakcí dle žalovaného svědčí též skutečnost, že 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 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) původnímu majiteli L. podle předem stanoveného modelu, a to za účelem řešení finanční situace L., jediné výrobní společnosti v uvedeném řetězci. V důsledku vzájemných předfakturací se pouze upravila cena zboží, přičemž minimální marži uplatnili pouze dodavatelé žalobkyně, žalobkyně sama obchodovala s nulovou marží, přičemž nestandardní ekonomické chování bylo umožněno především personálním propojením jednatele žalobkyně (Z. L. st.) a jednatele L. (Z. L. ml.). K pořízení a dodání materiálu mezi zúčastněnými články docházelo během krátkého časového intervalu (jednoho nebo dvou dní). Společnost b. C. materiál dovezla, čímž však zajišťovala službu společnosti L. bez zjištěného zaevidování ve svém účetnictví, přičemž

materiál, bez jakéhokoli pohybu zůstal na skladě do doby, než jej spotřeboval L. ke své výrobě. K předloženým smlouvám o pronájmu nebytových prostor se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Neosvědčil je jako důkaz o faktické realizaci sporných obchodních transakcí, neboť při místních šetřeních provedených u svědků nebyly v účetnictví žádné smlouvy o pronájmu zjištěny. Dle žalovaného vykazují známky toho, že byly vytvořeny až na základě pochybností předestřených správcem daně, neboť svědci je ve svých výpovědích nezmínili, jimi předložená účetnictví je neobsahovala. I z výpovědi svědka Z. T. plyne, že sklad nepotřeboval, a lze tedy dovozovat, že si jej nepronajal.

17. 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 deklarovala žalobkyně, tedy že materiál nakoupený společností L. od externích dodavatelů byl dále prodán M. P., b. c. nebo Z. T., kteří jej následně prodali žalobkyni, která ho prodala společnosti L.. Zdůrazňuje, že samotná existence fakturace prodeje materiálu s marží vzniklou následným předprodáváním zboží neprokazuje reálné uskutečnění transakce. Považuje za 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 žalobkyně prodávala materiál společnosti L. v ceně a množství, za které jej od dodavatelů nakoupila. Nesouhlasí proto s žalobkyní, že obchody byly prováděny též za účelem zisku, neboť nulový zisk žalobkyně při obchodování s materiálem ekonomickou opodstatněnost obchodu neprokazuje. Není pak pravdivé ani tvrzení, že by ze zisku byly odváděny daně. Pokud se jedná o transakce od dodavatelů k žalobkyni, podstata zisku nespočívala v dodání zboží. K tomu poukazuje na vyjádření M. B., který uvedl, že *„šlo o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy společnost b. c., s.r.o., byla prostředníkem mezi L., s.r.o. a žalobkyní, za což byla odměněna 2 % z objemu přeprodeje materiálu“*.
18. Dle žalovaného rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na nějž poukázala žalobkyně, 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 žalobkyní 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.
19. Nesouhlasí s námitkou, že neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH, avšak uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu ponechal. Jelikož správce daně ve výroku dodatečných platebních výměrů nezohlednil, že žalobkyně měla 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 žalobkyni, nebyl žalobkyni pro nesplnění podmínek ustanovení § 72 a 73 zákona o DPH uznán nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů a byla jí zvýšena DPH za předmětná zdaňovací období. Současně byla žalobkyní 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.

20. 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.
21. Žalovaný odmítá, že by správce daně nepochopil princip obchodu a provázanost plateb přijatých faktoringovými společnostmi a předmětných obchodů mezi L., M. P., Z. T., b. c. a žalobkyní. Ze spisového materiálu vyplývá, že správci daně byly zřejmé vzájemné vazby mezi obchodními partnery, které zástupce žalobkyně zakreslil v příloze protokolu o ústním jednání. Argumentace žalobkyně platbami faktoringových společností se dle žalovaného týká daně z příjmu právnických osob a vyjádřil se k nim ve vyjádření k žalobě v řízení vedeném pod sp. zn. 48 Af 34/2017.
22. Žalovaný nesouhlasí s námitkami týkajícími se dokazování a neunesení důkazního břemene správcem daně. Žalobkyně nárokovala 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 24. 8. 2016 výzvu k prokázání skutečností, v níž v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalobkyni sdělil své pochybnosti a vyzval ji, aby prokázala, že se sporná plnění fakticky uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která však předložila pouze obecné dokumenty (nájemní smlouvy, které nadto vykazovaly znaky účelového vyhotovení ex post), uváděla obecná tvrzení a v rámci svých podání se zaměřila spíše na zpochybnění úvah správce daně. Též výpovědi svědků v rámci daňové kontroly pak svědčí o tom, že obchodování probíhalo fakturačně a nikoli fakticky, jestliže jako motiv svědek uvedl „přefakturaci za účelem zisku“. Žalobkyně tedy dle žalovaného své důkazní břemeno neunesla.
23. Žalobkyni citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu nepovažuje žalovaný za přílehlavou. Nesouhlasí, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Upozorňuje na to, že žalobkyni 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.
24. Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že se nevypořádal s argumentací žalobkyně uvedenou v odvolání. V bodech 6 až 10 napadeného rozhodnutí shrnul odvolací námitky, s nimiž se v bodech 34 až 46 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*

system, který logicky a v právu rozumně vyložil tak, že podpora správnosti jeho závěrů je sama o sobě dostatečná“.

25. 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 žalobkyně nesplnila. K obecně formulované námitce ohledně porušení základních zásad uvádí, že při vydání napadeného rozhodnutí postupoval v souladu se základními zásadami správy daní.
26. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně poukázala na to, že ve skutkově totožném řízení vedeném proti Z. L., DIČ: X, v němž je řešen stejný typ obchodů s obchodními partnery Z. T., L. a b. c., žalovaný svědky, jejichž výslech v napadeném rozhodnutí označil za nadbytečný, v odvolacím řízení vyslechl. Dle názoru žalobkyně z jejich výpovědí vyplývá, že jejich provedení nebylo nadbytečné. K tomu předkládá protokoly o výsledku těchto svědků. Má za to, že prokazují, že obchody v „řetězci“ předmětných obchodních partnerů nebyly fiktivní, že docházelo k řádnému objednání, převzetí i úhradě zboží. Dále odkázala na žalobní námitky.
27. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 14. 9. 2015 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců ledna až října 2014, prosince 2014 a ledna až července 2015. V průběhu daňové kontroly správce daně prověřoval obchodní transakce - pořízení a dodání polypropylenu a polyetyleny, který žalobkyně pořizovala od tří dodavatelů: M. P., Z. T. nebo b. c. a dodávala odběrateli L..
28. Při místním šetření bylo správci daně předloženo účetnictví společnosti b. c.. Bylo zjištěno, že b. c. má v účetnictví zaúčtovány nákupy polypropylenu od L. na účtu 504/100 a prodeje polypropylenu žalobkyni na účtu 604/100, z nichž si nárokovala a odvedla DPH. Společnost neprovádí k 31. 12. inventarizaci zboží, o zásobách neúčtuje a nevede si evidenci zásob zboží. Platby za nákup polypropylenu probíhaly na účet faktoringové společnosti T. a.s. 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. a.s. Společnost dokladově nakupovala v letech 2013 až 2015 od L. polypropylen, který s přírážkou přibližně 1,96 % prodala téměř ve všech případech ještě téhož dne žalobkyni. Nebyla zjištěna přeprava ani uskladnění zboží u b. c..
29. Dne 24. 6. 2016 v řízení ve věci L. jako ručitele, Z. L. - jediný společník a jednatel žalobkyně jako třetí osoba, uvedl, že docházelo k obchodním transakcím mezi L. a M. P. a mezi M. P. a žalobkyní, která dále fakturovala L.. Celý systém lze zakreslit formou trojúhelníku. 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. Ve zmíněném trojúhelníku neobíhalo zboží a byl vytvořen pouze za účelem vylepšení cash flow L., která musela při skutečném dodávání výrobků strpět dlouhodobé splatnosti faktur, které jí znemožňovaly výrobní činnost.
30. Dne 29. 6. 2016 M. B., zástupce b. c. na základě generální plné moci, jako svědek vypověděl, že v letech 2013 až 2015 spolupracovala b. c. s žalobkyní, v rámci obchodní spolupráce jednal M. B.. K navázání spolupráce došlo přes společnost L.. Navázání spolupráce inicioval Z. L. starší, předmětem byl pouze obchod s litem, mostenem a polypropylenem. Polypropylen nakoupila b. c. od L. na základě ústní objednávky

žalobkyně. Další odběratele předmětného materiálu M. B. nezná. Průběh obchodního případu popsal tak, že L. nakoupila materiál od U. R., s.r.o., nebo E. spol. s r.o. Následně b. c. nakoupila materiál od společnosti L. a přeprodala ho žalobkyni. K činnosti b. c. v tomto obchodu uvedl, že pouze zajišťovala přepravu od společnosti U. R., s.r.o., nebo E. spol. s r.o. a následně vystavila fakturu pro žalobkyni. Materiál objednával Z. L. starší, který dal požadavek na zajištění dopravy do společnosti L. Nikdo ze společnosti b. c. materiál nekontroloval před jeho prodejem kvůli kvalitě nebo množství. K důvodu přeprodeje uvedl, že šlo pouze o přeprodej z důvodu zisku, marže byla 2 % z hodnoty materiálu. Bylo dohodnuto, že platby za materiál prodaný žalobkyni budou probíhat převodem na účet, k tomu však došlo pouze málokdy, pak platby probíhaly v hotovosti nebo vkladem na účet. Všechny faktury nebyly uhrazeny, žalobkyně dosud společnosti b. c. dluží. Faktury, které byly uhrazeny, byly uhrazeny v hotovosti osobně svědkovi ve společnosti L, Z. L. starším nebo vkladem na účet J. B.. Úhrada zpočátku probíhala při splatnosti, následně po splatnosti. Doprava ze společnosti b. c. žalobkyni neprobíhala, materiál zůstal po celou dobu v areálu společnosti L.. Materiál nenaskladnili ani nevyskladnili. Nikdo materiál nepředával, k předávání nedocházelo. 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. Nákup a prodej materiálu se fyzicky neuskutečnil, byly vystaveny pouze faktury.

31. Dne 1. 7. 2016 žalobkyně zastoupená jednatelem a společníkem Z. L. st. k předmětným obchodům uvedla, že materiál na skladě byl, následně se vyfakturoval další společnosti a platby za materiál se uskutečnily. K dotazu, proč byla žalobkyně součástí transakcí mezi L. a b. c. uvedla, že zboží se prodalo zpět společnosti L., protože tato společnost vyrábí, k témuž dotazu ohledně obchodů s M. P. uvedla „protože jsem obchodník“. K obchodům se Z. T. pak uvedla, že se jednalo o obdobný trojúhelník, materiál na skladě byl, následně se vyfakturoval Z. T. a platby byly uskutečněny. Uskutečňovalo se to z důvodu obnovení trojúhelníku, který se musel uzavřít, protože L. vyrábí.
32. Dne 27. 7. 2016 svědek M. P. vypověděl, že spolupráce se společností L. a žalobkyní, jejímž předmětem byl nákup a prodej polypropylenu, trvala od roku 2007 do prosince 2010, kdy mu končila registrace k DPH. Polypropylen nakupoval od L. a dodával žalobkyni. Uvedl, že v roce 2012 až 2015 s žalobkyní již nespolečně pracoval. Objednávky neprobíhaly, jednalo se o rámcovou dohodu na počátku spolupráce, v níž bylo domluveno, že materiál, který nakoupí, koupí žalobkyně. Materiál zůstal v areálu L. po celou dobu obchodu, nebyl dopravován, nikdo ho nepřebíral, k materiálu svědek přístup neměl, ale jistě by jej měl, pokud by o to požádal, což neučinil. Vypověděl, že v roce 2012 až 2015 faktury žalobkyni nevystavil. K předloženým fakturám uvedl, že se jedná o jeho razítko, které v té době používal, podpis na faktuře ale není jeho podpisem, na fakturách nikdy nepoužíval QR kód. Nebyl schopen říci, zda číslo účtu na faktuře je jeho účtem. Uvedl, že v R. jeho razítko nikdo neměl. Pokud se tam vyskytuje, musel ho někdo nechat podle otisku udělat, popřípadě bylo dokopírováno. Nebyl schopen říci, kdo faktury vystavil, podepsal a opatřil razítkem. Do roku 2010 faktury vystavoval osobně v programu MoneyS3. V době 2012 až 2015 žádné platby za materiál nepřijal. Do roku 2010 platby probíhaly na účet u Č. S.. Následná platba probíhala v hotovosti v K. bance v Ž., kde převzal peníze od pana L. staršího v hotovosti a vložil je ihned na účet společnosti T. a.s., za předanou hotovost podepisoval pokladní doklady. Někdy byla u předání hotovosti i paní S.. Účet je už zrušený, sloužil pouze pro tento obchod, dispoziční oprávnění k němu měl pan Z. L. mladší. Byl zrušen z důvodu exekucí, dispoziční oprávnění měl Z. L. ml. po celou dobu.

Platba probíhala na konci splatnosti nebo po splatnosti, splatnost byla asi 3 měsíce. K platbám na účet z roku 2012 uvedl, že neví, zda je přijal, výpisy k účtu mu nechodily, účet nesledoval, nepředpokládal, že tam budou chodit nějaké platby. Dispoziční oprávnění pro pana Z. L. ml., jednatele L., bylo zřízeno proto, že v R. měli přehled, kdy odeslali platbu z účtu žalobkyně na jeho účet, a aby co nejrychleji odeslali platbu společnosti T. a.s. O platby se svědek nestaral, účet byl zřízen k tomuto obchodu. K předloženým kopiím výdajových pokladních dokladů uvedl, že je nepotvrzoval a nepodepisoval, hotovost nepřijal. Pokud jde o činnost vykonávanou do roku 2010, přijal fakturu a tu zaúčtoval, následně vystavil fakturu a tu poslal. Fyzicky se nákup a prodej předmětného materiálu neuskutečnil, uskutečnil se pouze dokladově. V prvopočátku spolupráce byl v R. a kontroloval materiál, poté už ne. Kontrolu kvality a množství materiálu neprováděl.

33. Při místním šetření u Z. T. bylo zjištěno, že o fakturách vystavených společností L. bylo účtováno 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 litan byly hrazeny na účet faktoringové společnosti F. K., a.s., za polypropylen na účet faktoringové společnosti T. a.s. Daňové doklady vystavené žalobkyni byly zahrnuty v evidenci pro účely DPH a byla přiznána daň na výstupu. Daňový subjekt evidoval příjem a výdej zboží ve skladové evidenci. Úhrada faktur byla provedena vkladem finančních prostředků třetí osobou na účet Z. T.. Doprava zboží nebyla prováděna a účtována, neboť nákup a prodej probíhal v rámci jednoho skladu a jednoho dne.
34. Z. T. ve své výpovědi dne 20. 6. 2016 uvedl, že v roce 2013 až 2015 spolupracoval s žalobkyní. Prodával zboží, plastový granulát, který nakoupil od L.. Marži měl 200 až 300 Kč na tuně prodaného zboží. Úhrady probíhaly na účet. Předpokládá, že ve splatnosti, splatnost byla 60 až 90 dnů. Za žalobkyni jednal se Z. L. starším, obchod probíhal v rámci jednoho skladu, doprava nebyla nutná. Zboží předával svědek, někdy pan K., za žalobkyni ho přebíral pan L. starší. Zboží nakoupil a prodal na stejné adrese. Nejdříve si pan L. objednal zboží, svědek ho pak objednal u L.. Specifikaci zboží, množství a termín dodání určovala žalobkyně. Nejprve pan L. poptal zboží, pak ho svědek poptal u L., a pokud všichni řekli ano, obchod proběhl. Svědek a pan L. starší sjednávali dodání konečnému odběrateli, dohodnutý obchod proběhl v rámci jednoho dne. Pokud jde o technický list, konkrétní jednotlivé parametry nekontroloval, kontroloval celý technický list, který byl předložen žalobkyni k odsouhlasení, aby to souhlasilo s deklarovaným zbožím.
35. Na základě skutečností zjištěných při místních šetřeních a z výpovědí svědků vznikly správci daně pochybnosti o skutečné realizaci a ekonomické racionalitě celého obchodního případu, s nimiž žalobkyni seznámil ve výzvě ze dne 24. 8. 2016. Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Žalobkyně se vyjádřila v podání ze dne 5. 10. 2016. Uvedla, že zboží bylo řádně vyfakturováno, odběratelem převzato, potvrzeno a uhrazeno. Zboží nebylo expedováno odběratelům, neboť mají smlouvy o pronájmu části objektu s vlastníkem Z. L. starším, které předložila. Předložené smlouvy s M. P., Z. T. a b. c. obsahovaly ujednání, že nájemné nebude pronajímatelem účtováno.
36. Žalobkyně byla dne 22. 12. 2016 seznámena se stanoviskem správce daně, k němuž se vyjádřila v podání doručeném správci daně dne 19. 1. 2017, v němž uvedla, že k jednotlivým obchodním transakcím nelze přistupovat stejným způsobem. Trvala na tom, že obchody se Z. T. a b. c. se uskutečnily, zboží bylo převzato, převzetí potvrzeno,

vyfakturováno, uhrazeno a všechny zúčastněné osoby odvedly DPH, což dokládá výsledky svědků Z. T. a M. B., přičemž poukázala též na smlouvy o pronájmu prostoru. Současně označila za nepravdivou výpověď M. P..

37. Správce daně sepsal o výsledku daňové kontroly zprávu, která byla s žalobkyní projednána dne 26. 1. 2017. Žalobkyně nepožádala o lhůtu k vyjádření a předložení návrhu na další dokazování. S ohledem na tyto závěry správce daně neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně v celkové výši 3 006 557 Kč ze zdanitelných plnění, které měla přijmout od b. c. a Z. T., neboť neprokázala faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. V případě obchodů s M. P. nedošlo k doměření daně, protože žalobkyně původně uplatněný nárok z těchto plnění ve zdaňovacích obdobích roku 2014 snížila prostřednictvím dodatečných daňových přiznání podaných v období před zahájením daňové kontroly a v prověřovaných zdaňovacích obdobích roku 2015 vystavoval M. P. faktury bez DPH. 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.
38. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel 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 žalobkyně s tímto postupem souhlasila 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.).
39. Soud předně uvádí, že se neztotožnil s námitkami žalobkyně v tom směru, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť žalovaný vysvětlil, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, včetně předložených smluv o nájmu a výpovědi svědka P., k jakým skutkovým zjištěním na základě provedení dokazování dospěl, a jak skutková zjištění právně posoudil. Výpověď svědka P., včetně jeho věrohodnosti, byla žalovaným hodnocena v kontextu dalších provedených důkazů, zejména výsledků ostatních svědků, a žalovaný vysvětlil, z jakého důvodu a v jakém ohledu ji považuje za relevantní pro toto řízení. Rovněž závěr o podobném modelu všech transakcí lze akceptovat jako odůvodněný, a to tím spíše, že žalobkyně sama 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, shodná pohnutka transakcí). Žalovaný rovněž logicky zdůvodnil, proč nepřistoupil k provedení opakovaných důkazů výsledky svědků, o nichž žalobkyně netvrdila, že by jí nebyla dána příležitost se jich účastnit a klást svědkům otázky, a z jakého důvodu neprovedl výslech svědkyně, již žalobkyně v řízení před správcem daně jako svědka neoznačila a v podaném odvolání neuvedla, jaká konkrétní tvrzení navrhuje jejím výsledkem prokázat a neposkytla údaje potřebné pro její předvolání. Žalobkyně opětovně poukazuje na to, že nelze hodnotit věrohodnost svědka, nebyl-li vyslechnut. To ale žalovaný v napadeném rozhodnutí nečinil a s touto odvolací námitkou se vypořádal. Tyto žalobní námitky tedy soud důvodnými neshledal.
40. Pro posouzení sporu je podstatné, zda došlo k dodání zboží mezi Z. T. a b. c. a žalobkyní a zda žalobkyně toto zboží následně dodala 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“.

41. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 27. 6. 2018 ve věci C-459/17 a C-460/17, SGI a Valérieane (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.“
42. Soudní dvůr již ve věci C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, vysvětlil, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví způsoby, 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 tzv. 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.

43. 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 (...). Neznaменá 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.
44. 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. působící v oblasti obchodování s elektřinou. Tato společnost prodala v daňových letech 2009 a 2010 velká množství elektřiny společností skupiny „G. N.“, od nichž je „kolotočovým“ způsobem znovu odkoupila. Nebylo známo, zda E. S. 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 nahrazovat skutečná plnění fiktivními.*“ Soudní dvůr v rozsudku ze dne 8. 5. 2019 ve věci C-712/17, E.S., ve své odpovědi na předběžnou otázku vyšel ze závěru předkládajícího soudu o fiktivní povaze prodeje elektřiny a blíže se jím nezabýval.
45. 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, *SGI a Valérieane*, bod

36). Fiktivní plnění nemůže založit nárok na odpočet této daně (rozsudek Soudního dvora ze dne 8. 5. 2019, C-712/17).

46. V rozsudku ze dne 31. 1. 2013 ve věci C-643/11, *LVK*, 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 stále použít pro takové 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 tímtež 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.
47. 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 žalobkyni převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník, tedy zda žalobkyně mohla 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 a 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 žalobkyně mohla se zbožím volně disponovat jako jeho vlastník. Pro posouzení, zda došlo k dodání zboží, pak není významný účel plnění.

48. 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 (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).
49. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad (§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je 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).
50. 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 – dodání zboží žalobkyni a jeho následného poskytnutí společností 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 žalobkyni za cenu navýšenou o minimální provizi 0,5 % až 1,96 % a žalobkyně jej poté za stejnou cenu (bez provize) prodávala zpět L., přičemž dle výpovědi zástupce jednoho z dodavatelů se jednalo pouze o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy dodavatel byl prostředníkem mezi L. a žalobkyní, za což byla sjednána odměněná z objemu přepraveje materiálu a k předání materiálu fakticky nedocházelo. Dále poukázali na personální propojení mezi žalobkyní a společností L. a sdělení Z. L., jednatele žalobkyně, ohledně účelu celé obchodní transakce, 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.

51. 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 žalobkyně rozhodovala o množství, druhu a ceně dodávaného zboží, jakož i době nákupu a prodeje, přičemž nešlo o situaci, kdy by žalobkyně v žádném okamžiku nebyla oprávněna rozhodnout, jak bude s materiálem dále naloženo. Ačkoli žalobkyně bezvýjimečně v rámci obchodu vždy převáděla materiál zpět na společnost L. v souladu s jednatelem žalobkyně tvrzeným cílem transakce, jemuž odpovídalo, že má dojít k navracení zboží zpět personálně propojené společnosti L., jež předmětný materiál používala k výrobě, neznamená to, že by tím byla zcela zbavena práva s převáděným množstvím materiálu nakládat, a že by objektivní kritéria převodu zboží nebyla splněna. Správce daně ani žalovaný netvrdil, 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 daňové zvýhodnění. Pokud žalovaný a správce daně na podporu svých závěrů o neuskutečnění plnění (o pouze fakturační 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, 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.
52. 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 nesevředly 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 žalobkyni ohledně uskutečnění zdanitelného plnění - dodání zboží. Tato námitka žalobkyně 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 žalobkyně, 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.

53. 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).

54. 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 advokáty 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).
55. 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]lánek 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).
56. 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 žalobkyně ohledně porušení zásady neutrality DPH nezabýval, a jeho posouzení souladu platebních výměrů se zásadou neutrality DPH tak bylo neúplné.

57. 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 žalobkyně týkající se zásady neutrality DPH je tedy důvodná.
58. Žalovanému nelze vytýkat, že nepřistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a stanovil daň na základě dokazování, měl-li za prokázané, že předmětné transakce tak, jak byly popsány jednotlivými svědky, nepředstavují zdanitelná plnění (dodání zboží).
59. 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 neunesení důkazního břemene, další pochybení žalovaného, která by zakládala porušení zásad daňového řízení, neshledal. Jelikož žalobkyně blíže nevymezila, v čem porušení spatřuje, není možné se k nim blíže věcně vyjádřit.
60. Soud při posouzení věci vycházel z obsahu správního spisu a neprovedl důkazy navržené žalobkyní, neboť s ohledem na shora uvedené právní názory by bylo jejich provádění nadbytečné.

61. 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.).
62. 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.
63. 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.
64. 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 tři úkony právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení, sepsal žaloby a repliky. 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 9 300 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 900 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 10 200 Kč, tedy 2 142 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 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 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 30. května 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu