



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **TRUCK TRADE spol. s r. o.**, IČO: 60717602
sídlem Evropská 677, Modřice
zastoupená BDO Czech Republic s.r.o.
sídlem Nádražní 344/23, Smíchov, Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2023, č. j. 20007/23/5300-21441-704561,

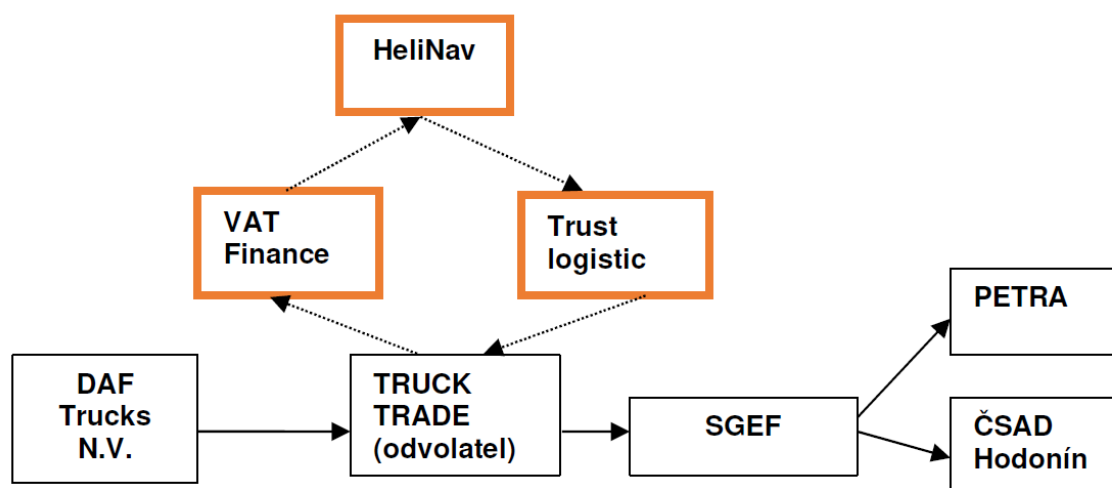
takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2023, č. j. 20007/23/5300-21441-704561, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám jejího zástupce BDO Czech Republic s.r.o.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabývá posouzením, zda žalobkyně splnila zákonem a judikaturou stanovené podmínky k provedení opravy výše daně v dodatečném daňovém přiznání na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 43 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona 371/2021 Sb. (dále jen „ZDPH“).
2. Žalobkyni byla dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 6. 2017 ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 1. 2020, č. j. 1472/20/5300-21441-704561, doměřena DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2014 ve výši 3 091 885 Kč. Důvodem doměření bylo neuznání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění, jehož předmětem měl být nákup sedmi nákladních vozů značky DAF od společnosti Trust logistic s.r.o. Podle žalovaného neprokázala žalobkyně, že skutečně přijala tato zdanitelná plnění. Současně žalovaný konstatoval, že z důvodu nepřijetí zdanitelného plnění nemohla sama žalobkyně stejné plnění předtím dodat odběrateli VAT Finance SE, který stejné plnění skrze společnost HeliNav, s.r.o. dodal právě společnosti Trust logistic s.r.o., jež je následně formálně dodala zpět žalobkyni (viz níže uvedené schéma). Žalobkyni nicméně vznikla povinnost odvést daň na základě jí vystaveného daňového dokladu podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, ve znění zákona č. 344/2013 Sb.



3. Po skončení doměřovacího řízení žalobkyně podala dne 24. 11. 2020 dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2014, v němž tvrdila daň ve výši (+) 3 091 885 Kč (dále jen „1. dodatečné daňové přiznání“), tj. o uvedenou částku vyšší než daň doměřenou v předchozím řízení. Správce daně poté na jeho základě předeepsal do evidence daní DPH v uvedené výši.
4. Dne 10. 1. 2022 podala žalobkyně další dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2014, v němž tvrdila daň ve výši - 6 183 770 Kč (dále jen „2. dodatečné daňové přiznání“), tj. daň o uvedenou částku nižší než daň tvrzenou v 1. dodatečném daňovém přiznání. Tento postup odůvodnila jednak a) tím, že v 1. dodatečném daňovém přiznání vykázala omylem daň v kladné hodnotě namísto záporné, a dále b) tím, že provedla opravu výše daně, a to snížení o částku uvedenou na daňových dokladech, které vystavila a byla jí z nich v daňovém řízení doměřena daň podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH, ve znění zákona č. 344/2013 Sb.

5. Správce daně následně zahájil postup k odstranění pochybností, který ukončil vydáním dodatečného platební výměru ze dne 4. 7. 2022. V něm zjednodušeně řečeno uznal, že žalobkyně v 1. dodatečném daňovém přiznání uvedla chybně kladnou hodnotu daně namísto záporné, tj. omylem navýšila daňovou povinnost namísto zamýšleného snížení. Pokud však jde o druhý z důvodů uvedených v 2. dodatečném daňovém přiznání, dospěl závěru, že nebyly splněny podmínky k opravě výše daně podle § 43 ZDPH.
6. Žalobkyně podala odvolání, které ale žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“) a napadený dodatečný platební výměr ze dne 4. 7. 2022 potvrdil.
7. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení napadeného rozhodnutí.

Žaloba

8. Žalobkyně v první řadě napadá postup správce daně při předpisu DPH do evidence daní podle 1. dodatečného daňového výměru. Podle žalobkyně trval tento postup téměř jeden rok a správce daně chybně nevyzval žalobkyni k opravě 1. dodatečného daňového přiznání, přestože rozpor mezi deklarovanými důvody snížení daně a chybným uvedením kladné výše daně musel být zjevný. Správce daně postupoval formalisticky a pochybil, pokud nepostupoval podle § 74 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“).
9. Dále žalobkyně namítá, že řádně vystavila opravné daňové doklady podle § 43 a § 45 ZDPH, a splnila tedy všechny zákonem stanovené podmínky pro opravu výše daně. Pochybnosti žalovaného ohledně prokázání doručení opravných daňových dokladů odběrateli a jejich číselného označení nejsou důvodné a relevantní.
10. Žalobkyně při opravě výše daně jednala v dobré víře v to, že fakticky dodala předmětná vozidla odběrateli VAT Finance ve smyslu § 13 odst. 1 a § 21 odst. 1 ZDPH, a že jí z těchto uskutečněných plnění vznikla povinnost přiznat daň z přidané hodnoty, kterou i uhradila. Až v lednu 2020 „zjistila“ na základě pravomocného rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2020, že poskytla odběrateli „fiktivní“ plnění.
11. Nesouhlasí rovněž se závěrem žalovaného, že včas nevyloučila nebezpečí ztráty daňových příjmů. Ke ztrátě daňových příjmů mělo dojít tím, že odběratel VAT Finance si z pořízených zdanitelných plnění uplatnil plný nárok na odpočet daně, přičemž již uplynula lhůta, kdy by byl povinen uplatněný odpočet vrátit. Podle žalobkyně ale nelze podmiňovat provedení opravy daně tím, že příjemce plnění vrátí uplatněný nárok na odpočet daně. Takováto podmínka není v § 43 ZDPH zakotvena. Žalovaný i správce daně se přitom vyhnuli její argumentaci ohledně nenaplnění znaku ztráty daňových příjmů. Podle žalobkyně je třeba posuzovat ztrátu daňových příjmů v kontextu celého řetězce, a nikoliv pouze izolovaně ve vztahu mezi žalobkyní a odběratelem VAT Finance. Žalovaný pomíjí skutečnost, že odběrateli VAT Finance vznikla povinnost přiznat daň na výstupu v okamžiku, kdy plnění dodal další obchodní korporaci HeliNav, s.r.o. A vzniklou daňovou povinnost bezezbytku splnil. Žalobkyně je proto přesvědčena, že u prověřovaných obchodů nedošlo k porušení neutrality DPH. Nelze připustit situaci, kterou žalovaný nastolil, že státní rozpočet získá neoprávněně daň, u které tvrdí, že ji nelze opravit. Podle

žalobkyně by měl proto soud položit Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „SDEU“) předběžnou otázkou týkající se výkladu a účinků zásady neutrality daně.

12. Žalobkyně konečně nesouhlasí s úvahou žalovaného, že důvodem „fiktivního“ dodání plnění odběrateli VAT Finance bylo umělé navýšení obratu žalobkyně. Posuzované dodání by totiž tvořilo pouze 1,83 % celkového ročního obratu, což je nevýznamná část. A vytýká žalovanému, že nemožnost změny daňové povinnosti u VAT Finance z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně nastala v důsledku toho, že správce daně nezačal daňové kontroly u dvou společností v řetězci, tj. VAT Finance a Trust Logistic. Nečinnost správce daně vedla k promlčení daně u jmenovaných korporací, a přesto správce daně tvrdí, že je chybou žalobkyně, že již nelze „donutit“ tyto obchodní korporace k „vrácení“ uplatněného odpočtu. Tuto skutečnost však nelze klást žalobkyni k tíži.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Setrval na stanovisku vyjádřeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí, které bylo řádně odůvodněno a obsahuje vypořádání všech v žalobě uplatněných žalobních námitek, k nimž se nyní pouze stručně vyjádřil.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde o žalobu věcně projednatelnou.
15. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
16. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za splnění zákonných podmínek podle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně se k výzvě soudu, zda trvá na nařízení jednání, nevyjádřila. Soud má proto za to, že s projednáním a rozhodnutím věci bez jednání souhlasí. Žalovaný vyjádřil výslovný souhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání.
17. Soud dospěl k názoru, že žaloba je důvodná. Vady, k nimž by měl přihlídnout i bez námitek, soud neshledal a dokazování neprováděl.

Posouzení věci soudem

18. Podle § 43 odst. 1 ZDPH platí, že *v případě, kdy plátce nebo identifikovaná osoba přiznala daň jinak, než stanoví tento zákon, a tím zvýšila daň na výstupu, je oprávněna provést opravu v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla nesprávně uplatněna daň. Opravu lze provést nejdříve ke dni, ve kterém plátce nebo identifikovaná osoba, pro kterou se plnění uskutečnilo, obdržela opravný daňový doklad, nebo ve kterém byla provedena oprava v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty.*
19. Podle odst. 4 *opravu výše daně nelze provést po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň u původního plnění.*

1. dodatečné daňové přiznání

20. Pokud jde o první žalobní bod, žalobkyně vytýká správci daně dílčí procesní pochybení, jež předcházelo vydání konkludentního dodatečného platebního výměru ze dne 7. 12. 2021. Soud plně souhlasí se závěrem žalovaného o tom, že tyto námitky směřují proti postupu správce daně v řízení, které není předmětem soudního přezkumu. Tvrzené vady mohla žalobkyně namítat v žalobě, kterou mohla napadnout přímo konkludentní dodatečný platební výměr správce daně ze dne 7. 12. 2021 (srov. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2020, čj. 54 Af 16/2018-30). To však neučinila. Žalobkyně navíc v nyní podané žalobě nevysvětlila, jak mohlo namítané pochybení správce daně ovlivnit zákonnost nyní napadeného rozhodnutí, přičemž není úkolem soudu si takové úvahy a okolnosti samostatně za žalobkyni domýšlet. Žalobkyně tak uplatňuje námitky, které se mívají s předmětem soudního přezkumu (byť věcně se obě rozhodnutí týkají téže daně), a proto není namístě, aby se soud důvodností takového žalobního bodu věcně zabýval. I kdyby totiž byla žalobní argumentace správná, nemohla by zpochybnit závěr žalovaného, podle něhož nebyly splněny podmínky pro změnu výše daně podle podaného 2. dodatečného daňového výměru.
21. Soud pouze nad rámec nezbytného odůvodnění dodává, že postup k odstranění vad podání podle § 74 daňového řádu, jehož se žalobkyně dovolává, na daný případ nedopadá. Nejde totiž o žádný z případů uvedených v odst. 1 tohoto ustanovení, zejména nešlo o podání nezpůsobilé k projednání nebo které nemohlo mít předpokládané účinky pro správu daní. Žalobkyně sice má pravdu, pokud tvrdí, že mezi obsahem 1. dodatečného daňového přiznání (uvedení vyšší daně, než předchozí stanovená daň) a důvody jeho podání, jež žalobkyně uvedla v jeho příloze, existoval zjevný rozpor. Zároveň ale nelze přehlédnout, že chyba žalobkyně obsažená v 1. dodatečném daňovém přiznání a jakékoliv případné pochybení týkající se tohoto konkludentního doměření daně, byly *de facto* již odstraněny po podání 2. dodatečného daňového přiznání vydáním dodatečného daňového výměru ze dne 4. 7. 2022. Správce daně v něm uznal, že žalobkyně v 1. dodatečném daňovém přiznání uvedla chybnou výši daně a doměřenou daň opět snížil o chybně uvedenou částku 3 091 885 Kč.

Podmínky pro provedení opravy daně

22. Žalobkyně dále tvrdí, že splnila podmínky, jež stanoví § 43 a § 45 ZDPH k provedení opravy daně. Vystavila opravné daňové doklady a ty pak doručila společnosti VAT Finance, která měla být odběratelem podle původních daňových dokladů, na nichž byla uvedena daň. Věc ale není tak jednoduchá, byť ve výsledku dává soud žalobkyni za pravdu.
23. Žalovaný v tomto případě žalobkyni vytýkal, že předložila opravné daňové doklady vystavené pro VAT Finance až v reakci na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 3. 6. 2022, v němž ji správce daně seznámil se závěrem, že dosud opravné daňové doklady nepředložila a neprokázala tak ani naplnění formálních podmínek pro provedení opravy daně. Žalobkyně až poté doložila šest (namísto sedmi) opravných daňových dokladů vystavených dne 12. 11. 2020, přičemž opravný daňový doklad k původnímu daňovému dokladu č. 114800019 doložen vůbec nebyl. Všechny opravné daňové doklady byly navíc označené stejným evidenčním číslem 1208000331. Dne 24. 6. 2022 žalobkyně doplnila důkazy ještě o doručenkou potvrzující dodání sedmi příloh s označením č. 120800331-1208000337 do datové schránky VAT Finance dne 20. 11. 2020.

24. Žalovaný podle soudu zcela správně dovodil, že žalobkyně vlastní nedůsledností a chybami vyvolala ve správci daně odůvodněné pochybnosti o tom, zda vůbec byly opravné daňové doklady řádně vystaveny a doručeny odběrateli VAT Finance. Předložené opravné doklady doložila neúplně (k jednomu plnění nebyl opravný doklad doložen) a s číselným označením neodpovídajícím označení v přílohách předložené doručenky. Nelze se tedy divit, že správce daně i žalovaný vyjádřili pochybnosti o tom, zda vůbec žalobkyně prokázala své tvrzení o vystavení opravných daňových dokladů a jejich doručení odběrateli. V této souvislosti lze k polemice ohledně číselného označování daňových dokladů uvést, že povinnost označovat jednotlivé daňové doklady individuálním číselným označením vyplývá z § 29 odst. 1 písm. e) ZDPH, podle něhož daňový doklad musí obsahovat mj. *evidenční číslo dokladu*. Teleologickým výkladem tohoto ustanovení je třeba dovodit, že každý doklad musí být označen individuálním a nezaměnitelným číselným označením, neboť evidenční číslo musí každý doklad spolehlivě identifikovat.
25. Pokud tedy žalobkyně brojí proti závěru žalovaného o tom, že předložené opravné daňové doklady a doručenka zakládají dílčí pochybnosti a neprokazují spolehlivě tvrzení žalobkyně o vystavení opravných daňových dokladů a jejich doručení odběrateli VAT Finance, nelze jí přisvědčit.
26. Soud však musí zároveň dodat, že sám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že *rozpory v číselném označení na opravných daňových dokladech a v doručence nemají zásadní vliv na odepření požadované opravy daně*. Jinými slovy žalovaný, stejně jako před ním správce daně, nezaložili svá rozhodnutí na tom, že žalobkyně nesplnila formální podmínku opravy výše daně, resp. neprokázala vystavení opravných daňových dokladů a jejich doručení příjemci. Klíčovým důvodem bylo naopak nesplnění hmotněprávních podmínek pro opravu výše daně plynoucích primárně z judikatury SDEU a správních soudů. I kdyby tedy polemika žalobkyně se závěry žalovaného ohledně naplnění formálních podmínek pro opravu výše daně byla důvodná, nic by to neměnilo na závěru žalovaného, že žalobkyně nesplnila další podmínky. Jejich posouzením se soud zabývá níže.

Dobrá víra

27. Žalobkyně namítá, že naplnila podmínku dobré víry, která ji opravňuje k opravě výše daně i po uplynutí lhůty podle § 43 odst. 4 ZDPH.
28. Na tomto místě lze obecně uvést, že § 43 ZDPH představuje nástroj nápravy daně, která byla v původním daňovém přiznání uplatněna v nesprávné výši, a tím byla nesprávně stanovena daň na výstupu. Oprava se zásadně provádí v dodatečném daňovém přiznání a zákon ji váže na postup podle § 43 odst. 1 a 2 ZDPH. Platí tedy, že *„nezbytnou podmínku pro provedení opravy základu daně a daně [...] představují vystavení opravného daňového dokladu a jeho doručení odběrateli“* (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2022, čj. 7 Afs 222/2020-28, bod 14).
29. Třiletá lhůta pro opravu výše daně podle § 43 odst. 4 ZDPH je sice výchozím pravidlem, nikoli však bezvýjimečnou překážkou korekce. NSS připustil, že *„oprava výše daně je vázána nejen na podmínky stanovené v § 43 zákona o DPH, ale i na podmínky, za nichž v souladu s čl. 203 směrnice o DPH není třeba trvat na povinnosti daňového subjektu přiznat DPH, kterou uvedl na dokladu, aniž by byly splněny hmotněprávní podmínky vzniku této daňové povinnosti. Možnost opravy daně, a to i nad rámec lhůty stanovené v § 43 odst. 4 zákona o DPH, je ovšem omezena na případy, kdy vystavitel faktury prokázal svou dobrou víru nebo včas zcela odstranil*

nebezpečí ztráty daňových příjmů“ (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2025, čj. 6 Afs 123/2024-30, bod 17). Lze odkázat i na další z obdobných rozsudků NSS: „Z principu neutrality DPH 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 EU 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.“ (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 73/2020-35, bod 17).

30. Možnost opravy výše daně, a to i nad rámec lhůty stanovené v § 43 odst. 4 zákona o DPH, je tak podmíněna splněním alespoň jedné z alternativně stanovených podmínek, a to existence *dobré víry* nebo *včasné a úplné odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů*. Alespoň jedna z těchto podmínek musí být nutně naplněna. Splnění obou podmínek je v daňovém řízení předmětem dokazování, přičemž důkazní břemeno nese daňový subjekt. Samotné vystavení opravného dokladu po lhůtě podle § 43 odst. 4 ZDPH výjimečnou opravu výše daně neodůvodňuje.
31. *Dobrá víra* se vztahuje k původnímu vystavení daňového dokladu, konkrétně k přesvědčení vystavitele o správnosti fakturovaného plnění a uvedené daně. Dobrá víra tedy znamená, že vystavitel při původní fakturaci důvodně vycházel z toho, že doklad odpovídá skutečnému zdanitelnému plnění a správně se na něm uvádí DPH. Rozhodné není, zda později projevil snahu napravit důsledky fakturace. „Pokud by žalobce vědomě vystavil faktury, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění, nemůže se dovolávat dobré víry“ (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 73/2020-35, bod 17). Obdobně NSS uzavřel, že vědomé vystavování faktur, které neodpovídají žádnému skutečnému plnění, dobrou víru vylučuje (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 2. 2021, čj. 5 Afs 50/2020-43, bod 20).
32. Není-li dobrá víra dána, může být oprava připuštěna jen tehdy, prokáže-li vystavitel, že včas a úplně odstranil riziko ztráty daňových příjmů. Musí ale doložit nejen vlastní opravu výše daně a doručení opravného dokladu příjemci, ale i to, že příjemce původního dokladu odpočet neuplatnil, již jej nemůže uplatnit, případně jej odstranil, anebo že případně doměřená daň byla skutečně vybrána. Důkazní břemeno přitom nese vystavitel dokladu, neboť „[p]ovinnost tvrdit a prokazovat skutečnosti, které opravu výše daně opodstatňují, má osoba, která vystavila doklad, na němž je uvedena vyšší daň“ (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2025, čj. 9 Afs 10/2024-41, bod 51).
33. Žalobkyně opakovaně ujišťovala a trvala na tom, že při prodeji nákladních vozidel šlo o standardní obchod a že jejich dodáním došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž jí vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. V žalobě rovněž stručně popsala svoji skutkovou verzi průběhu celého řetězce transakcí, jak je zachycen ve schématu pod bodem 2 tohoto rozsudku.
34. Soud v této souvislosti zdůrazňuje, že není oprávněn přezkoumávat rozhodnutí a závěry finančních orgánů ve věci prvotního doměření DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2014. Tato rozhodnutí totiž nejsou předmětem soudního přezkumu v tomto řízení. Soud se nyní zabývá pouze otázkou, zda žalobkyně byla v dobré víře při vystavení původních

daňových dokladů na zdanitelná plnění, jejichž předmětem bylo dodání nákladních vozidel DAF odběrateli VAT Finance.

35. Se závěrem žalovaného, že dobrá víra žalobkyně byla v tomto případě vyloučena, soud plně souhlasí. Ze zprávy o daňové kontrole a rozsáhlého odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2020 ve věci doměření daně, jehož obsah je účastníkům znám, a soud tedy nepovažuje za nutné ho obsáhle rekapitulovat, bezesporu plyne, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly a navazujícího doměřovacího řízení neprokázala, že přijala zdanitelné plnění (7 nákladních vozidel) od dodavatele Trust logistic a stejně tak ani dodání zdanitelných plnění se stejným předmětem pro odběratele VAT Finance. Podle finančních orgánů šlo v této části řetězce dodání mezi žalobkyní, VAT Finance, HeliNav, Trust logistic a zpět k žalobkyni o fiktivní dodání.
36. Za zmínku stojí především vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, na něž odkázal žalovaný v napadeném rozhodnutí a opřel o ně své závěry. Žalobkyně v něm uvedla, že předmětná obchodní transakce představuje *standardizovanou účetní operaci, která se v konečném důsledku projeví toliko na obratu daňového subjektu, aniž by se jakkoliv projevila na jeho daňové povinnosti*. Toto vyjádření pak dal do souvislosti s navazujícím tvrzením, že zahraniční dovozce DAF sleduje obraty svých obchodních prodejců, jakožto součást svého účetního a marketingového výkaznictví. Žalovaný z tohoto vyjádření logicky dovodil, že si žalobkyně byla již při vystavení daňových dokladů vědoma toho, že uskutečněná plnění jsou pouze simulovanou účetní transakcí za účelem navýšení obrátů prodeje.
37. Dále však poukazuje soud i na další skutečnosti a okolnosti, jež svědčí o tom, že žalobkyně si byla vědoma, že daňové doklady byly vystaveny pouze fiktivně a neodpovídají skutečným plněním. Tak tedy bylo při daňové kontrole zjištěno, že část nákladních vozidel byla od počátku určena pro konečného příjemce ČSAD Hodonín, k němuž byla také dopravena již ze zahraničí. Zbylá vozidla se po celou dobu nacházela u žalobkyně, a to až do dodání konečnému příjemci. O fiktivnosti dále svědčí také rychlý časový průběh tvrzených dodání vozidel v této části řetězce, a konečně i obsah kupních smluv uzavřených mezi žalobkyní a VAT Finance a kupních smluv na zpětný odkup vozidel uzavřených mezi Trust Logistic a žalobkyní. Tyto smlouvy byly uzavřeny v jeden jediný den, z čehož podle žalovaného (i podle soudu) plyne, že žalobkyně dopředu věděla, že bude vozidla po jejich fakturaci a fiktivním dodání VAT Finance odkupovat zpět (viz bod 31 rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2020).
38. Soud se tak s ohledem na shora uvedené skutečnosti plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že dobrá víra byla na straně žalobkyně vyloučena, neboť již při vystavení původních daňových dokladů si byla vědoma toho, že zachycují pouze fiktivní plnění.
39. Nic na tom nemění ani námitka, podle níž předmětné fiktivní transakce představovaly pouze 1,83 % obratu žalobkyně. Žalobkyně tak sice zpochybňuje, že pro ni mohlo dosažení vyššího obratu představovat dostatečnou motivaci k fiktivnímu dodání a následnému přijetí plnění v uzavřeném řetězci dodavatelů. To však nic nemění na tom, že další shora uvedené skutečnosti svědčí o tom, že k reálnému dodání zdanitelných plnění ve skutečnosti nedošlo.

Ztráta daňových výnosů

40. Žalobkyně namítá, že se žalovaný řádně nevypořádal s její námitkou, podle níž v daném případě bylo v uzavřeném řetězci dodání od počátku vyloučeno nebezpečí ztráty daňových příjmů. Je tomu tak podle ní proto, že jí byl již odebrán nárok na odpočet daně z daňových

dokladů vystavených jejím dodavatelem Trust logistic. Dodání mezi žalobkyní, VAT Finance, HeliNav, Trust logistic a zpět k žalobkyni představuje uzavřený řetězec, uvnitř něhož byla daň přiznána a zaplacená. Žalobkyně přitom pro jednotlivé dodavatele v řetězci popisuje, v jaké výši jim vznikla daňová povinnost i nárok na odpočet daně, a dopady, které by na jejich daňovou povinnost měla případná úprava výše daně u žalobkyně. Dle jejího tvrzení v takovém případě nemůže vzniknout ztráta na daňových příjmech. V kontextu celkového řetězce dodání v uzavřeném kruhu, kdy opravu výše daně provádí žalobkyně, která stojí na jeho počátku i konci, podle ní nemůže vzniknout daňová ztráta.

41. Soud musí dát žalobkyni do určité míry za pravdu. Stávající judikatura zastává názor, že daňový subjekt i v případě, kdy při vystavení fiktivních daňových dokladů nebyl *v dobré víře*, může provést opravu výše daně, avšak musí prokázat, že *včas a úplně odstranil riziko ztráty daňových příjmů* (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2025, čj. 9 Afs 10/2024-41). Odstranění nebezpečí ztráty daňových příjmů ovšem hraje svoji roli pouze v případě, že takové riziko vůbec existuje. Z povahy věci může být vyloučeno, a to např. v případě, že jde o dodání konečným spotřebitelům, kteří nejsou plátcí DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2026, čj. 21 Afs 215/2025-67, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2025, č. j. 11 Af 18/2024-69).
42. Nebezpečí ztráty daně ovšem z povahy věci nemusí vůbec existovat ani v případě řetězce dodání v uzavřeném kruhu. Takovým případem se zabýval zdejší soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2020, čj. 30 Af 13/2018-124, a dospěl přitom k závěru, že nebezpečí ztráty daňových příjmů bylo v tehdy projednávané věci za daných skutkový okolností vyloučeno. Soud přitom vycházel z toho: *„Kolotočové obchody mezi zúčastněnými subjekty totiž spočívaly v přeprodávání fiktivního zboží v uzavřeném řetězci dodavatelů, v němž všechny 11 články řetězce přiznaly a uhradily daň na výstupu. Žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí výslovně konstatoval: "V daném případě je sice pravdou, jak tvrdí odvolatel v námitce uvedené v bodě (12), že 'nedošlo v rámci celé této transakce k podvodu na dani, tzn., že nedošlo u žádné transakce ke ztrátě daně z přidané hodnoty'". [...] Z napadeného rozhodnutí tedy neplyne, že by při provádění kolotočových obchodů byla narušena zásada neutrality DPH. Naopak je z něj zřejmé, že daň byla všemi články uzavřeného obchodního řetězce v rámci vnitrostátních transakcí nárokována na vstupu a přiznána i zaplacená na výstupu. Transakce nebyly realizovány s cílem získat daňové zvýhodnění, ale za účelem zlepšení cash-flow zúčastněných subjektů a zajištění faktoringu.“*
43. Závěry vyslovené v citovaném rozsudku následně potvrdil NSS v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, čj. 7 Afs 73/2020-35. Uvedl přitom, že se správce daně měl *„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). 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, a není tedy ohrožen cíl, jímž je zajištění souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a daňového dluhu, je na místě výši daně opravit [...] 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“*.
44. V dalším navazujícím rozsudku ze dne 10. 4. 2025, čj. 6 Afs 123/2024-30, NSS postupoval v logice předchozího rozhodnutí, přičemž hodnotil, zda v uzavřeném řetězci dodání mezi

více společnostmi nedošlo ke ztrátě daně, a to v kontextu celého uzavřeného kruhu dodání. Důvodem, který opravu výše daně v daném případě znemožnil, byla skutečnost, že dvě ze společností v řetězci nepřiznaly, resp. nezaplatily daň, a to ani po jejím doměření. Zjevně zde tedy v souvislosti s fiktivními transakcemi v uzavřeném řetězci vzniklo nebezpečí ztráty daně.

45. Soud proto vykládá závěry vyslovené v citovaných rozsudcích tak, že pouhá skutečnost, že k dodání došlo v uzavřeném kruhu, sama o sobě není důvodem pro kategorický závěr, že nebezpečí ztráty daně je v případě takového typu obchodních transakcí bez dalšího vyloučena. Vždy je třeba zkoumat a ověřit, zda v důsledku nebo v souvislosti s fiktivními dodáními v řetězci nedošlo k umělému snížení daňové povinnosti u některého ze zúčastněných dodavatelů, případně zda byla takto uměle snižena daň dodatečně doměřena a vymožena. Avšak pokud ke ztrátě daně v celém uzavřeném kruhu dodání nedošlo, pak není důvodu bránit daňovému subjektu v provedení opravy výše daně doměřené podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH pouze z toho důvodu, že jeho odběratel snížil svoji daňovou povinnost o daň uvedenou na vystaveném daňovém dokladu.
46. To si lze prakticky ilustrovat právě na skutkových tvrzeních žalobkyně, jimiž odůvodňuje svoji námitku, že v daném uzavřeném řetězci transakcí nedošlo k narušení neutrality daně a k nebezpečí ztráty daně. Soud přitom zdůrazňuje a schválně uvádí, že jde o pouhá tvrzení žalobkyně, a to proto, že žalovaný se touto argumentací nezabýval a během postupu k odstranění pochybností neověřil, zda jsou tato tvrzení pravdivá. Nicméně podle tvrzení žalobkyně každý z dodavatelů v uzavřeném řetězci dodání přijal zdanitelné plnění v hodnotě na daňové dokladu, která byla nižší než cena, za kterou je následně dodal dalšímu dodavateli v řetězci. Výsledná daňová povinnost u každého dodavatele zahrnující i fiktivní zdanitelná plnění tedy byla vyšší, než kdyby k fiktivní zdanitelná plnění do daně nebyla zahrnuta. Každý z těchto dodavatelů podle žalobkyně daň řádně přiznal a zaplatil. Fiktivní dodání tedy mělo ve svém důsledku vést k vytvoření daňových příjmů do veřejných rozpočtů. Případná oprava výše daně u žalobkyně by tedy za tohoto předpokladu nemohla vyvolat nebezpečí ztráty daňových příjmů u VAT Finance, HeliNav, Trust logistic, a to tím spíše, že již pravděpodobně došlo k uplynutí lhůt pro stanovení daně, a proto zřejmě žádný z těchto dodavatelů není oprávněn provést dodatečnou opravu, resp. snížení daně.
47. V této souvislosti lze uvést, že daňová kontrola byla podle tvrzení žalobkyně provedena pouze u společnosti HeliNav, a to s tím výsledkem, že jí nebyl uznán odpočet daně právě ze zdanitelných plnění, která byla předmětem dodání v dotčeném řetězci společností, tj. z dodání nákladních vozidel. Ani v tomto případě tedy případné nebezpečí ztráty daňových příjmů nevzniklo, pokud správce daně daňovou povinnost HeliNav pouze zvýšil o neuznaný odpočet daně.
48. A konečně u samotné žalobkyně vznikla nesporně povinnost odvést daň na výstupu z daňových dokladů, které vystavila pro odběratele SG Equipment Finance s.r.o., a zároveň jí vznikl nezpochybněný nárok na odpočet daně z přijetí zdanitelného plnění od DAF Trucks N.V. Daňová povinnost žalobkyně z těchto dodání by tedy ve výsledku měla být rovna rozdílu daně na vstupu a daně na výstupu podle nezpochybněných daňových dokladů a měla by odpovídat výši DPH, kterou by byla povinna uhradit, pokud by od počátku řádně deklarovala pouze přijetí zdanitelného plnění od DAF Trucks N.V. a na něj navazující dodání pro společnost SG Equipment Finance s.r.o., tj. bez fiktivních dodání odběratelům VAT Finance, HeliNav, Trust logistic. U žalobkyně tedy sice vzniklo nebezpečí ztráty

daňového příjmu v důsledku toho, že neoprávněně uplatňovala nárok na odpočet daně z daňových dokladů vystavených pro ni deklarovaným dodavatelem Trust Logistic. Toto nebezpečí však již bylo odstraněno tím, že finanční orgány po provedení daňové kontroly tento nárok neuznaly a doměřily žalobkyni DPH v odpovídající výši.

49. Uvedená tvrzení ohledně neexistence nebezpečí ztráty daňových příjmů přednesená žalobkyní již v průběhu postupu k odstranění pochybností se soudu jeví jako logická a relevantní. Podle soudu tedy bylo na místě, aby se jimi správce daně, resp. žalovaný zabývali a posoudili, zda skutečně platí, že všechny společnosti zúčastněné na uzavřeném řetězci dodání mezi žalobkyní, VAT Finance, HeliNav, Trust logistic a zpět k žalobkyni skutečně řádně splnily své deklarované daňové povinnosti, a zda v důsledku uplatnění fiktivních dokladů u nich nedošlo k neoprávněnému snížení daňové povinnosti.
50. To však žalovaný ani správce daně neučinili. Na místo toho založili důvod, proč nepřipustili opravu výše daně, jen na skutečnosti, že žalobkyně vystavila opravné daňové doklady až v době, kdy již její deklarovaný odběratel VAT Finance nebyl povinen sám provést změnu výše daně v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Opomíjí však, že námitka žalobkyně směřuje zcela jiným směrem. Tvrdí totiž (byť tuto námitku neformulovala přesně stejnými slovy), že ani zahrnutí fiktivních dodání v daném uzavřeném řetězci nemohlo od počátku vyvolat nebezpečí ztráty daňových příjmů na DPH. V případě, že tomu tak skutečně bylo, pak se soudu jeví, že zde nebyl důvod trvat na tom, aby žalobkyně prokázala, že *včas a úplně odstranila riziko ztráty daňových příjmů*, neboť takové riziko neexistovalo.
51. V této souvislosti navíc nelze přehlédnout, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 12, druhý odstavec) konstatoval, že *u společnosti VAT Finance kromě daně na vstupu zůstala vyměřena i daň na výstupu a že celkové saldo DPH ve fakturační odbočce zůstalo kladné, jak podrobně rozebírá u jednotlivých odběratelů odvolatel* [žalobkyně]. To podle soudu dokládá, že i podle zjištění žalovaného nemuselo fiktivní dodání mezi dodavateli v daném uzavřeném řetězci nutně vyvolat nebezpečí ztráty daňových příjmů. Bylo proto na místě, aby žalovaný skutková tvrzení, na nichž žalobkyně založila svoji argumentaci, prověřil a řádně se s nimi vypořádal.
52. Soud nerozporuje závěr žalovaného o tom, že žalobkyně vystavila opravné daňové doklady až v době, kdy v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně její odběratel VAT Finance neměl povinnost upravit výši vlastní daně snížením DPH na vstupu podle tohoto opravného daňového dokladu. Opomíjí však, že VAT Finance stejně tak již ve stejné době nemohl snížit daň na výstupu o hodnotu plnění, které měl podle finančních orgánů pouze fiktivně dodat odběrateli HeliNav. Výše jeho daňové povinnosti z těchto fiktivních dodání byla podle žalobkyně kladná. Jinými slovy, nemožnost úpravy výše daně u společnosti VAT Service nevede bez dalšího k závěru, že došlo ke vzniku nebezpečí ztráty daňových příjmů. Aby takový závěr bylo možno učinit, musely by finanční orgány k námitce žalobkyně blíže zkoumat, zda vůbec kdy nastalo nebezpečí ztráty daňových příjmů v celém uzavřeném řetězci dodavatelů mezi žalobkyní, VAT Finance, HeliNav, Trust logistic a zpět k žalobkyni.
53. Na uvedený závěr nemá žádný vliv skutečnost, že důkazní břemeno k prokázání splnění podmínky, že bylo *včas a úplně odstraněno riziko ztráty daňových příjmů*, nese žalobkyně. Podle soudu po ní totiž nelze spravedlivě požadovat, aby žalovanému předkládala důkazy týkající se plnění daňových povinností odlišnými daňovými subjekty, k nimž nemá logicky

žádný přístup. Jsou to naopak finanční orgány, které mohou s ohledem na své kontrolní pravomoci vyvrátit obecné tvrzení žalobkyně o tom, že všichni dodavatelé v řetězci odvedli daň z fiktivních dokladů, tak jako tomu bylo např. v již zmiňované věci čj. 6 Afs 123/2024-30.

54. Soud proto uzavírá, že v daném případě se žalovaný řádně nevypořádal s žalobkyní uplatněnou námitkou ohledně neexistence nebezpečí ztráty daňových příjmů. V důsledku toho je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
55. Pokud žalobkyně namítá, že k nemožnosti odvrácení nebezpečí ztráty daňových příjmů v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro promlčení daně podle § 148 daňového řádu v tomto případě došlo v důsledku toho, že příslušný správce daně včas nezahájil daňovou kontrolu u VAT Finance, uvádí soud, že s ohledem na shora uvedené závěry je tato námitka pro posouzení věci irelevantní. Nemožnost opravy daně u VAT Finance nemá v tomto případě na posouzení věci žádný vliv. Soud proto pouze poznamenává, že nebylo povinností žalobkyně vyčkávat s opravou výše daně až do okamžiku, kdy jí byla daň pravomocně doměřena rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 1. 2020. Jelikož si byla zjevně vědoma fiktivnosti dotčených transakcí, nic jí nebránilo upravit výši daně tak, aby odpovídala skutečnosti, a to ještě v době, kdy vystavením dodatečného daňového dokladu mohla přimět VAT Finance k úpravě výše jeho daně. Nezahájení daňové kontroly by v tomto případě nebylo možné přičítat k tíži finančním orgánům.

Závěr a náklady řízení

56. Soud na základě výše uvedených zjištění a úvah dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.).
57. V dalším řízení je žalovaný právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný v návaznosti na námítky žalobkyně posoudí, zda byl (či nikoliv) naplněn předpoklad žalobkyně, že ztráta daňových příjmů byla v uzavřeném řetězci dodání *a priori* vyloučena. Pokud dojde k závěru, že daňové příjmy nebyly ohroženy s ohledem na dodržení souběhu odpočtu daně zaplacené na vstupu a řádného zaplacení daně na výstupu, je na místě výši daně opravit. Soud v této souvislosti pouze upozorňuje, že soudní výklad k otázce, za jakých podmínek lze prolomit lhůtu podle § 43 odst. 4 ZDPH ještě nemusí být zcela ustálený. Lze v této souvislosti odkázat na polemiku obsaženou v rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 9. 4. 2024, čj. 60 Af 26/2022-49, v bodech 24-33, jež se opírá primárně o judikaturu SDEU, a konstatuje, že k prolomení lhůty musí být splněny specifické podmínky. NSS se v navazujícím rozsudku ze dne 10. 4. 2025, čj. 6 Afs 123/2024-30, touto otázkou věcně nezabýval (viz body 26 a 27), nicméně ani uvedený výklad nevykloučil.
58. Soud neprovedl dokazování žalobkyní navrženými důkazy pro nadbytečnost. Jde výhradně o písemnosti tvořící součást správního (daňového) spisu, z něhož soud při rozhodování vychází a jehož obsahem se dokazování neprovádí.
59. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobkyní důvodně vynaložené náklady řízení se skládají ze zaplacených soudních poplatků za podání žaloby ve výši 3 000 Kč a nákladů spojených se zastoupením žalobce. Ty soud stanovil analogicky podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů

a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024 (dále jen „advokátní tarif“). Podle přechodného ustanovení v čl. II vyhlášky č. 258/2024 Sb. totiž platí, že *za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší advokátovi odměna podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky*. Žalobkyni náleží náhrada za dva úkony právní služby, tj. celkem 6 200 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby) podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d), a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, k čemuž náleží paušální náhrada hotových výdajů ve výši 600 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobce je plátcem DPH, k náhradě tedy náleží i částka odpovídající této dani ve výši 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni k rukám jeho zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno, 31. srpna 2026

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu