



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Josefa Straky ve věci

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

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41374/17/5200-11431-706012, a č. j. 41379/17/5200-11431-706012,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41374/17/5200-11431-706012 a č. j. 41379/17/5200-11431-706012, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 32 684 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.“) odeslanou dne 14. 11. 2017 domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného (v textu rozsudku souhrnně jako „napadená rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím č. j. 41374/17/5200-11431-706012 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“) bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné

platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2016, č. j. 4879643/16/2121-50521-201012 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 1“) a č. j. 4879716/16/2121-50521-201012 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 2“), týkající se zdaňovacích období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob v celkové výši 1 390 610 Kč, zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 6 302 540 Kč a uložena povinnost uhradit daňové penále činící celkem 341 147 Kč. Napadeným rozhodnutím č. j. 41379/17/5200-11431-706012 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“) žalovaný změnil část výroku dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 21. 12. 2016, č. j. 4879735/16/2121-50521-201012 (dále jen „dodatečný platební výměr č. 3“), týkajícího se zdaňovacího období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 3 728 750 Kč, tak, že povinnost uhradit penále z částky doměřené daně snížil ze 745 750 Kč na 728 705 Kč (v textu rozsudku souhrnně jako „dodatečné platební výměry“).

2. Žalobkyně v žalobě obecně uvádí, že napadená rozhodnutí (včetně dodatečných platebních výměrů) považuje za nepřezkoumatelná, nesprávná a nezákonná, když žalovaný i správce daně dospěli na základě provedeného dokazování k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu věci, zatížili řízení podstatnými vadami a věc nesprávně právně posoudili. Žalobkyně je přesvědčena, že prokázala v daňovém řízení všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v přiznání, hlášení vyúčtování nebo k jejichž prokázání byla v průběhu daňového řízení vyzvána. Žalovaný se dle žalobkyně nevypořádal s její argumentací uvedenou v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. V daňovém řízení nebylo dle žalobkyně postupováno v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“). Ačkoli důkazní břemeno leželo na žalobkyni, měl správce daně vyvinout maximální úsilí ke zjištění skutečného stavu, a nikoli hodnotit důkazy navržené a předložené žalobkyní zcela jednostranně v její neprospěch.
3. Žalobkyně uvádí, že podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, přičemž na důvodech v něm uvedených setrvává. Správci daně byly dle žalobkyně předloženy nejen faktury, ale zároveň i doklady o platbách, tedy o reálných úhradách za uskutečněné obchody. V tomto smyslu nerozumí obsahu výpovědi JUDr. M. P., který popřel, že by k předmětným obchodům docházelo. Tímto rozporem se však správce daně nezabýval. K odstranění pochybností mohlo dojít během opakovaného výsledku JUDr. P., který však správce daně odmítl, stejně tak jako výsledkem J. S., který správce daně odmítl provést s tvrzením, že jde údajně o nevěrohodnou osobu. Žalobkyně trvá na tom, že obchody mezi žalobkyní, JUDr. P. a společností Z. L., spol. s r.o., DIČ X (dále jen „společnost L.“), se uskutečnily. Totéž dle žalobkyně platí i ohledně obchodů mezi žalobkyní, Z. T. a společností L. a obchodů mezi žalobkyní, společností b. c. s.r.o. (dále jen „b. c.“) a společností L., které byly dle žalobkyně jednoznačně prokázány listinnými doklady včetně dokladů o provedených platbách a svědeckými výpověďmi Z. T. a M. B..
4. Dále žalobkyně namítá, že argumentace správce daně a žalovaného, že obchody se fyzicky neuskutečnily, jelikož probíhaly v rámci jednoho dne, přičemž kupující si materiál nevyzvedávali či neodvezli do vlastních skladů, neobstojí, neboť zjištěné skutečnosti nejsou samy 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 JUDr. P., společností b. c. a Z. T. jako nájemci. Správce daně ani žalovaný k nim však nepřihlédli a bez zdůvodnění je vyhodnotili jako listiny účelově vystavené. Z tohoto důvodu žalobkyně navrhovala opětovný výsledek svědků JUDr. P. a Z. T., které však nebyly provedeny. Ze zjištění správce daně vyplývá, že se obchody uskutečňovaly s maržemi, a to v případě obchodů mezi žalobkyní, JUDr. P. a společností L. v průměrné výši 1,48 %, v případě obchodů mezi žalobkyní, Z. T. a společností L. v průměrné výši 0,5 % a v případě obchodů mezi

žalobkyní, b. c. a společností L. v průměrné výši 1,96 %. Z toho vyplývá, že obchody byly prováděny i za účelem zisku, z něhož byly řádně přiznávány a odváděny daně. Tvrzení o ekonomické neopodstatněnosti obchodů je tedy nepodložené.

5. Ačkoli žalobkyně napadá rozhodnutí týkající se daně z příjmů, namítá též, že podle § 13 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ve sporných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o DPH“) se dodáním zboží pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Zákon počítá s celou řadou možností, jakým způsobem lze zboží dodat a v jakých případech považuje zákon plnění za uskutečnění. Dle čl. 14 směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty se dodáním zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastníkem. Není tak správný závěr správce daně, že mezi předmětnými daňovými subjekty „*pouze obíhaly faktury*“, a to vzhledem k tomu, že zúčastněné subjekty nakládaly s předmětným zbožím jako se svým vlastním. Žalobkyně poukazuje i na princip daňové neutrality u daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a 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.
6. Žalovaný dle žalobkyně nepochopitelně odmítl uznat provázanost plateb přijatých faktoringovými společnostmi (k pojmu „faktoring“ odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93) z předmětných obchodů navzdory tomu, že byly provedeny důkazy mimo jiné fakturami, výpisy z účtů a dokumentací o postoupení pohledávek faktoringové společnosti [zejm. T. a.s. (dále jen „T.“)]. Postoupil-li subjekt svou pohledávku za třetím subjektem na faktoringové společnosti, došlo sice k přijetí platby coby ceny za převod pohledávky, zároveň je však zřejmé, že na její získání musel vynaložit předmětné daňové náklady.
7. Žalobkyně též uvádí, že je logický nesmysl, aby měla zdanit příjmy z prodeje zboží ve 100 % výši bez jakéhokoli přihlédnutí k nákladům za nákup zboží vynaloženým na získání příjmů z prodeje zboží. V takovém případě by totiž žalovaný musel uznat, že žalobkyně žádné zboží nepořídila, a přesto jí žalovaný zdanil příjmy ve 100 % výši. Zdaněné příjmy jsou určeny přesně a jsou jimi tržby z prodeje zboží. Náklady na zakoupené zboží pořízené na získání těchto příjmů určil žalovaný nepřesně ve výši 0 Kč, zatímco příjmy z prodeje zboží jsou zdaněny ve 100 % výši. Na situaci, kdy je třeba určité skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti odhadnout, pamatuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016-38. Žalovaný měl dle žalobkyně přihlédnout k tzv. esenciálním výdajům, tedy určit výdaje, které žalobkyně vynaložila za nákup zboží na získání tržeb z jeho prodeje, neboť na takové náklady na zakoupené zboží nelze zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro spravedlivé stanovení daně.
8. Žalobkyně dále namítá, že ani jedno z napadených rozhodnutí neobsahuje výrok, kterým by bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 12. 2016, č. j. 489735/2121-50521-201012. Napadeným rozhodnutím č. 2 sice došlo ke změně uvedeného rozhodnutí správce daně a z jeho odůvodnění vyplývá, že žalovaný se s odvoláním žalobkyně neztotožňuje, výrok o meritu věci však zcela chybí.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje zamítnutí žaloby a odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí. V první řadě konstatuje, že předložené účetní doklady samy o sobě neprokazují, že žalobkyní uplatněné náklady na nákup polypropylenů a polyethylenů od společnosti L. jsou daňově účinnými ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v době sporných zdaňovacích období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť musí být nejen prokázáno, že k transakci došlo, ale též že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech. V předmětném případě však nebyla prokázána samotná faktická

realizace popsaných obchodních transakcí. Svědek JUDr. P. popřel, že by se obchodů zúčastnil, svědek M. B. potvrdil, že nákup a prodej se fyzicky neuskutečnil a v podstatě šlo pouze o přefakturaci. Jako jediný uskutečnění obchodů potvrdil svědek Z. T.. Pokud jde o zboží (materiál), to bylo pouze formálně (dokladově) převáděno mezi jednotlivými obchodními partnery, neboť již při jeho prodeji bylo předem dohodnuto, že se vrátí jeho původnímu majiteli (žalobkyni). Navíc bylo zjištěno, že při těchto obchodech probíhaly platby nejprve přes účet v K. b. a po exekuci nařízené na původní účet přes účet jiné osoby v Č. s., ke kterému měl dispoziční právo jednatel žalobkyně.

10. Ohledně žalobkyní předložených smluv o pronájmu nebytových prostor žalovaný uvádí, že se k nim vyjadřoval v bodě 35 napadeného rozhodnutí č. 1, resp. bodě 36 napadeného rozhodnutí č. 2. Žalovaný tyto smlouvy neosvědčil jako důkaz, neboť o jejich existenci se svědci nezmiňovali a odkaz na ně neobsahovaly ani předložené doklady. Naopak svědek Z. T. vypověděl, že sklad nepotřeboval, což lze vyhodnotit tak, že si jej ani nepronajal.
11. Žalovaný konstatuje, že všechny důkazy vyhodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Samotná existence fakturace prodeje materiálu s marží vzniklou následným přeprodáváním zboží uloženého ve skladu žalobkyně navíc neprokazuje reálné uskutečnění transakce, neboť je ekonomicky iracionální, aby žalobkyně předmětné zboží prodala a následně totéž zboží po navýšení ceny o vzniklou marží znovu nakoupila. Daňové řízení dle žalovaného nadto není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti žalobkyně prokazovat vše, co sama tvrdí. Z tohoto důvodu nelze označit jako důvodnou ani žalobní námitku, podle které měl žalovaný s přihlédnutím k tzv. esenciálním výdajům akceptovat alespoň část výdajů objektivně nutných k pořízení zboží. Důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti daňově uplatněných výdajů tíží žalobkyni.
12. Žalovaný dále uvádí, že vzhledem k tomu, že byla zpochybněna realizace obchodu s materiálem, bylo rovněž nutné o částky fakturované JUDr. P., společnosti b. c. s.r.o. a Z. T. snížit základ daně ve smyslu § 23 odst. 3 písm. c) bodu 1 zákona o daních z příjmů. O zdanitelný příjem pro účely tohoto zákona se totiž jedná pouze tehdy, pokud tento příjem (výnos) pochází z činnosti nebo z nakládání s majetkem. Ač sice nedocházelo k obchodním transakcím mezi žalobkyní a odběrateli, pohledávky na základě těchto faktur reálně vznikly a jejich existence nebyla žádnou smluvní stranou zpochybněna. Tyto byly odkoupeny faktoringovou společností T., případně F. K., a.s. Faktoringové společnosti vyplácely žalobkyni finanční prostředky odpovídající výši fakturované částky snížené o vlastní provizi. Žalobkyně tak z titulu postoupení pohledávek inkasovala finanční prostředky, které představovaly příjem dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a bylo tak nutné o příslušné částky upravit základ daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období (v podrobnostech viz body 40 až 50 napadeného rozhodnutí č. 1, resp. body 39 až 49 napadeného rozhodnutí č. 2).
13. Žalovaný je toho názoru, že napadená rozhodnutí jsou plně přezkoumatelná, je z nich zřejmé, jak rozhodl, jakými úvahami se řídil a jak se vypořádal s odvolacími námitkami (viz body 51 až 67, resp. 50 až 66 napadených rozhodnutí). Pokud jde o žalobkyni tvrzenou vadu výrokových částí napadených rozhodnutí, postup žalovaného byl plně v souladu s § 116 daňového řádu, neboť prvostupňové rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání tvoří jeden celek. O odvolání žalobkyně proti předmětnému dodatečnému platebnímu výměru tak bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím č. 2.
14. K žalobní námitce týkající se svědeckých výpovědí žalovaný uvádí, že žalobkyně byla o jejich konání řádně informována, neúčastnila se jich, a nevyužila tak svého práva klást svědkům otázky. Provedení opakovaného výslechu uvedených osob by bylo zcela nadbytečné. Pokud jde o neprovedení výslechu J. S., v bodech 60 napadeného rozhodnutí č. 1 a 59 napadeného rozhodnutí č. 2 žalovaný uvedl, že za podstatné považuje to, že dle shromážděných podkladů nebyla J. S. přítomna předáváním zboží nebo finančních prostředků, jelikož na žádných dokladech

není uvedeno její jméno. Její účast potvrdil pouze svědek Z. T., který však rovněž sdělil, že vzájemná komunikace probíhala telefonicky, faktury byly zasílány e-mailem a poštou. Provedení výsledku J. S. by nepřineslo žádné nové skutečnosti a bylo by nadbytečné. Správce daně není povinen provést všechny navržené důkazy.

15. Závěrem žalovaný uvádí, že při vydání napadených rozhodnutí postupoval v souladu se základními zásadami správy daní zakotvenými v § 5 až § 9 daňového řádu. Pro úplnost žalovaný uvádí, že žalobkyně v žalobě odkazuje na zákon o DPH a rozsudek Nejvyššího správního soudu týkající se věcně DPH. Ty ale nemají pro předmětné soudní řízení žádnou relevanci.
16. V replice žalobkyně odkazuje na svou žalobu s tím, že zejména zdůrazňuje své tvrzení, že jestliže by byl obchod fiktivní a neuskutečnil se, nemohl by z něj logicky plynout žádný příjem. Postupem žalobkyně a jejích obchodních partnerů nedošlo k žádnému daňovému úniku, státu nevznikla žádná škoda a subjekty vystupující v tomto „řetězu“ řádně plnily veškeré své povinnosti vůči státu. Žalobkyně trvá na podané žalobě.
17. V pozdějších podáních (ze dne 18. 10. 2018 a ze dne 12. 11. 2018) pak žalobkyně doplňuje, že ve skutkově totožném řízení vedeném proti Z. L., DIČ X, v němž je řešen stejný typ obchodů s obchodními partnery Z. T., žalobkyní a společností b. c., žalovaný svědky, jejichž výsledek v napadeném rozhodnutí označil za nadbytečný, v odvolacím řízení vyslechl. Dle názoru žalobkyně z výpovědí těchto svědků vyplývá, že jejich provedení nebylo nadbytečné. Má za to, že prokazují, že obchody v „řetězci“ předmětných obchodních partnerů nebyly fiktivní, že docházelo k řádnému objednání, převzetí i úhradě zboží. Dále žalobkyně uvádí, že pod sp. zn. 48 Af 34/2017 je u zdejšího soudu projednávána žaloba společnosti L., v rámci které jde o stejné obchody řetězce stejných subjektů jako v tomto řízení. Z tohoto důvodu si dovoluje navrhnout provedení některých důkazů z uvedeného soudního spisu.
18. V podání ze dne 3. 1. 2019 žalobkyně uvádí, že ve věci jejího jednání popsaného v žalobě bylo podáno trestní oznámení. V rámci trestního řízení (podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby) byl zpracován znalecký posudek, který žalobkyně nemá k dispozici, neboť ve věci nebyla obviněna. V rámci podání ze dne 7. 2. 2019 pak žalobkyně předložila znalecký posudek ze dne 31. 1. 2019, č. j. ZP 064/2019, zpracovaný znaleckým ústavem Z. a r. s.r.o. a obsahující protikladné závěry oproti závěrům žalovaného (správce daně). Podáním ze dne 3. 4. 2019 pak žalobkyně předložila soudu usnesení Policie ČR, Krajského ředitelství policie Středočeského kraje, Územního odboru R., ze dne 26. 3. 2019, č. j. KRPS-416667-114/TČ-2016-011281, ze kterého vyplývá, že věc byla odložena.
19. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 17. 9. 2015 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za roky 2012, 2013 a 2014 (a současně DPH za zdaňovací období od srpna 2012 do července 2015). V průběhu daňové kontroly správce daně mimo jiné prověřoval obchodní transakce spočívající v pořízení a dodání polypropylenu a polyetylenu, které žalobkyně dodávala odběratelům JUDr. P., b. c. a Z. T. a které následně za tím účelem pořizovala od společnosti L..
20. Dle sdělení Č. s., a.s., ze dne 11. 11. 2015 byl majitelem účtu č. X M. P., přičemž dispoziční právo k tomuto účtu měli od 31. 12. 2010 do 4. 9. 2012 M. P. a Z. L. ml. (jednatel žalobkyně). V průběhu ledna a února 2012 byly prováděny na tento účet hotovostní vklady a následně převodem platby na účet č. X, jehož majitelem byla dle sdělení banky ze dne 20. 11. 2015 U. F. C. R. a. S., a.s., IČO X (dříve T.).
21. Při místním šetření bylo správci daně předloženo účetnictví společnosti b. c.. Bylo zjištěno, že b. c. má v účetnictví zaúčtovány nákupy polypropylenu od žalobkyně a prodeje polypropylenu společnosti L., z nichž si nárokovala odpočet a odvedla DPH. Společnost neprováděla k 31. 12. inventarizaci zboží, o zásobách neúčtuje a nevede si evidenci zásob zboží. Platby za nákup polypropylenu probíhaly na účet faktoringové společnosti T.. Pro platby v roce 2014 byly

vystaveny a zúčtovány výdajové pokladní doklady, platby však probíhaly přes nepodnikatelský účet J. B. č. X. Po část roku 2014 byly platby realizovány vkladem hotovosti na účet faktoringové společnosti T.. Společnost dokladově nakupovala mimo jiné v letech 2013 a 2014 od žalobkyně polypropylen, který s přírůžkou přibližně 1,96 % prodala téměř ve všech případech ještě téhož dne společnosti L.. Nebyla zjištěna přeprava ani uskladnění zboží u b. c.. Zástupce společnosti b. c. M. B. dne 16. 5. 2016 k dotazu správce daně uvedl, že společnost b. c. neměla v letech 2012 až 2015 pronajaty žádné nemovitosti.

22. Dne 24. 6. 2016 jednatel a společník žalobkyně Z. L. ml. a jednatel a společník společnosti L. Z. L. st. vypověděli, že žalobkyně a společnost L. podnikají společně a obchodní transakce jsou výsledkem jejich společného postupu. Z. L. st. vypověděl, že docházelo k obchodním transakcím mezi žalobkyní a JUDr. P. a mezi JUDr. P. a společností L., které tato společnost dále fakturovala žalobkyni. Systém byl provozován pouze z důvodu, aby žalobkyně mohla čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která odkupovala její pohledávky za JUDr. P. a vyplácela jí prostředky snížené o svou provizi. Celý systém zakreslil formou trojúhelníku. Uvedl, že v tomto dokladovém trojúhelníku neobíhalo zboží a byl vytvořen pouze za účelem vylepšení *cash flow* žalobkyně, která musela při skutečném dodávání výrobků strpět dlouhé splatnosti faktur, které jí znemožňovaly výrobní činnost.
23. Dne 29. 6. 2016 M. B., zástupce společnosti b. c. na základě generální plné moci, jako svědek vypověděl, že mimo jiné v letech 2013 a 2014 b. c. spolupracovala s žalobkyní, za b. c. jednal v rámci obchodní spolupráce svědek se Z. L. st. Společnost b. c. zajišťovala mimo jiné v letech 2013 a 2014 pro žalobkyni rozvoz zboží a dodání materiálu na výrobu zboží. Objednávky materiálu u žalobkyně byly ústní, vyřizoval je za žalobkyni Z. L. st. Dopravu a rozvoz zboží vyřizovala J. S.. Společnost b. c. přijala mimo jiné v letech 2013 a 2014 od žalobkyně faktury za nákup materiálu na výrobu plastových výrobků (liten, mosten) a finálních výrobků, které sloužily k následnému prodeji. Se Z. L. st. bylo dohodnuto, že b. c. nakoupí materiál od žalobkyně a poté ho odkoupí společnost L.. Původně bylo sjednáno, že se nakoupí velký objem materiálu, část se prodá společnosti L. a s částí bude b. c. obchodovat a hledat nové odběratele, k tomu však nedošlo. Na výrobky měla b. c. vlastní odběratele. K důvodu přepraje svědek uvedl, že šlo o přepradu z důvodu zisku, marže činila 2 % z hodnoty materiálu. Společnost L. měla požadavky na konkrétní materiál přesného typového označení. Materiál za společnost b. c. před nákupem a prodejem nebylo třeba kontrolovat, neboť b. c. zajišťovala pro žalobkyni jeho přepravu od U. R., s.r.o. (dále jen „U.R.“), a E. spol. s r.o. (dále jen „E.“). Při přepravě b. c. kontrolovala množství materiálu. Při nákupu zboží od žalobkyně již svědek zboží neviděl a dopravu nezajišťoval, neboť zůstávalo u žalobkyně. Faktury přebírala b. c. od paní D.. Platby za materiál probíhaly převodem na účet společnosti T., asi jednou vkladem na účet. V roce 2014 byl účet b. c. zablokovaný z důvodu nedoplatku na DPH, nákupy byly proto hrazeny z běžného účtu J. B., matky svědka, a platby se účtovaly jako úhrady v hotovosti. Materiál zůstával ve skladu žalobkyně, neuskladňoval se u b. c.. K předmětnému materiálu uskladněnému ve skladu žalobkyně měl svědek přístup. Materiál byl uskladněn venku a byl přístupný všem, kteří měli přístup do areálu. Svědek měl neomezený přístup, neboť měl otisk palce k přístupovým dveřím. K dotazu, zda se nákup a prodej materiálu fyzicky uskutečnil, uvedl, že se fyzicky neuskutečnil, v podstatě šlo pouze o přefakturaci. Žalobkyně, která byla o výsledku svědka vyrozuměna, se k jeho výsledku nedostavila.
24. Při místním šetření u Z. T. bylo zjištěno, že o přijatých fakturách vystavených žalobkyní účtoval v účetnictví a skladové evidenci. Přijaté faktury za rok 2013 a 2014 byly v evidenci pro účely DPH. Úhrady za liten byly hrazeny na účet faktoringové společnosti F. K., a.s., za polypropylen na účet faktoringové společnosti T.. Daňové doklady vystavené společností L. s předmětem fakturace liten a polypropylen byly zahrnuty v evidenci pro účely DPH. Z. T. evidoval příjem a výdej zboží ve skladové evidenci mimo jiné v období let 2013 a 2014. Úhrada faktur byla provedena vkladem finančních prostředků třetí osobou na účet Z. T..

25. Z. T. jako svědek dne 20. 6. 2016 vypověděl, že mimo jiné v letech 2013 a 2014 spolupracoval se žalobkyní, v rámci obchodní spolupráce jednal konkrétně s J. S.. Komunikace probíhala telefonicky, faktury byly zasílány e-mailem nebo poštou. Objednávky u L. činil telefonicky, předmětem faktur přijatých od L. byly plastové obaly a suroviny na jejich výrobu. Zboží sloužilo Z. T. k obchodu a výrobě. Cenu hradil na základě vystavených faktur bankovním převodem. Plastové obaly byly dopravovány žalobkyní, obchod se surovinami na výrobu probíhal v rámci jednoho skladu. Zboží přebíral svědek nebo pan K., a to i u žalobkyně. Obaly byly uskladněny v místě výroby – A. s.r.o., B., ostatní zboží u žalobkyně. Obaly byly spotřebovány pro výrobu olejů, ostatní zboží bylo prodáno. Vzhled a balení materiálu označeného v daňových dokladech svědek popsal jako liten BB 29 a polypropylen. Uvedl, že obchodoval též s jiným zbožím od společnosti S., a.s., B., které vyvážel do P.. Obchod probíhal na základě osobní dohody za účelem zisku. Při nákupu měl zajištěného odběratele. Parametry byly dány výrobkem – technickým listem. Zboží se prodávalo v průběhu jednoho dne v rámci jednoho skladu, svědek tedy nepotřeboval dopravu ani sklad. Uvedl, že před nákupem a prodejem zboží vizuálně a fyzicky kontroloval. Kontroloval, zda nejsou porušené pytle, zboží nepřevažoval. V řízení ve věci společnosti L. svědek téhož dne popsal obchodní spolupráci tak, že společnosti L. prodával zboží, plastový granulát, který nakoupil od žalobkyně. Marži měl 200 Kč až 300 Kč na tuně prodaného zboží. Úhrady probíhaly na účet. Za společnost L. jednal se Z. L. st., obchod probíhal v rámci jednoho skladu a doprava nebyla nutná. Zboží předával svědek, někdy pan K., a za společnost L. ho přebíral Z. L. st. Uvedl, že zboží nakoupil a prodal na stejné adrese. Spolupráci popsal tak, že nejdříve Z. L. objednal zboží, svědek ho pak telefonicky objednal u žalobkyně. Specifikaci zboží, množství a termín dodání určovala společnost L.. Nejprve Z. L. poptal zboží, svědek ho pak poptal u L., a pokud všichni souhlasili, obchod proběhl. Dohodnutý obchod proběhl v rámci jednoho dne. Pokud jde o kontrolu parametrů dle technického listu, svědek nekontroloval jednotlivé parametry, ale celý technický list, který byl předložen společnosti L. k odsouhlasení, aby to souhlasilo s deklarovaným zbožím. Žalobkyně, která byla o výsledku svědka vyrozuměna, se výsledku nezúčastnila.
26. Dne 1. 7. 2016 se žalobkyně k předmětným obchodům vyjádřila tak, že materiál na skladě byl, následně se vyfakturoval další společnosti a platby za materiál se uskutečnily. Důvodem obchodů bylo dřívější profinancování faktur.
27. Dne 27. 7. 2016 svědek JUDr. P. vypověděl, že spolupráce se žalobkyní, jejímž předmětem byl nákup a prodej polypropyleny, trvala od roku 2007 nebo 2008 do prosince roku 2010, kdy byla ukončena z důvodu, že mu byla zrušena registrace k DPH. V letech 2012 až 2014 se žalobkyně již nespolečně spolupracoval. Předchozí spolupráce probíhala tak, že žalobkyně vystavila fakturu, kterou zaslala svědkovi poštou, on ji zaúčtoval a za dva až tři dny cenu bez DPH zvýšil o 1 %, vystavil fakturu a zaslal ji společnosti L.. Když společnost L. fakturu zaplatila, uhradil fakturu u společnosti T.. Materiál byl po celou dobu uskladněn v sídle žalobkyně, svědek ho nepřebíral. K materiálu by měl určitě přístup, pokud by o to požádal. Množství a kvalitu materiálu před nákupem a prodejem nekontroloval. Materiál byl prodán společnosti L.. Každou dodávku neviděl, na počátku spolupráce byl v R.. Vyloučil, že by v letech 2012 až 2014 přijal faktury od žalobkyně. Uvedl, že faktury vydané žalobkyní za období let 2012 až 2014, jejichž seznam mu byl předložen, nepřijal. Platby probíhaly nejprve přes účet svědka v K. b., z důvodu exekuce pak založil účet u Č. s., k němuž měl dispoziční oprávnění jednatel žalobkyně. Platby probíhaly na účet T. na konci splatnosti faktur. To bylo do konce roku 2010. Uvedl, že nákup materiálu v letech 2007 až 2010 má zahrnut v účetnictví, ve skladové evidenci jej neevidoval. Nákup materiálu za rok 2012 až 2014 nemá zahrnut v účetnictví, neboť od roku 2011 žádné obchody s žalobkyní a společností L. neuskutečňoval. Žalobkyně se k výsledku, o jehož konání byla vyrozuměna, nedostavila.
28. Správce daně vyzval žalobkyni výzvami ze dne 16. 8. 2016 a 1. 9. 2016 k prokázání různých skutečností a doložení dokladů, mimo jiné ohledně zahrnutí přijatých plateb od společnosti b. c.

a Z. L., DIČ X, do nákladů a výnosů v předmětném období let 2012 až 2014 (pokud jde o daň z příjmů právnických osob), stejně tak jako oprávněnost nároku na odpočet DPH ze správcem daně uvedených nákupů. Uvedl, že v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobkyně nakupovala materiál pro výrobu plastů od U. a E., který následně ve stejném množství a ceně přefakturovala JUDr. P., b. c. nebo Z. T., pohledávky na zaplacení ceny postoupila faktoringové společnosti a následně materiál ve stejném množství a v ceně navýšené o 1,96 %, 0,5 % či 1,48 % odkoupila od společnosti L. (v období do března 2015). Obchody se uskutečňovaly v rámci jednoho či dvou dnů. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se obchod s materiálem fyzicky uskutečnil.

29. Žalobkyně se k výzvě vyjádřila v podáních ze dne 15. 9. 2016 a 30. 9. 2016. V nich mimo jiné uvedla, že předmětné zboží bylo řádně vyfakturováno, odběratelem převzato, potvrzeno a uhrazeno. Zboží nebylo expedováno odběratelům, neboť uvedené subjekty mají se Z. L. st., smlouvy o pronájmu části objektu. K tomu žalobkyně předložila smlouvy o pronájmu nebytových prostor v objektu č. p. X v R. zapsaném na LV X, uzavřené mezi pronajímatelem Z. L. st. a nájemci JUDr. P. (ze dne 30. 12. 2011), společností b. c. (ze dne 15. 11. 2013), Z. T. (ze dne 13. 5. 2013) a společností L. (ze dne 15. 11. 2013), které obsahovaly ujednání, že nájemce je oprávněn užívat 400 m² venkovní zpevněné plochy.
30. Žalobkyně byla při jednání dne 7. 11. 2016 seznámena se stanoviskem správce daně, který vyhodnotil obchody jako fyzicky neuskutečněné a ekonomicky neopodstatněné. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala faktický prodej předmětného materiálu odběratelům a jeho následný nákup od společnosti L..
31. Žalobkyně se ke stanovisku správce daně vyjádřila tak, že trvala na tom, že se obchody s polypropylenem a polyetylenem uskutečnily. Uvedla, že při výpovědích svědků zřejmě došlo k nedorozumění, a proto žádala, aby byly provedeny nové výsledky M. P., M. B. a Z. T., aby dosvědčili uskutečnění předmětných obchodů.
32. Žalobkyně byla při jednání dne 5. 12. 2016 seznámena se stanoviskem správce daně, který vyhodnotil obchody jako fyzicky neuskutečněné a ekonomicky neopodstatněné. Správce daně konstatoval, že účetní doklady ani doklady o platbách samy o sobě neprokazují, že se operace opravdu uskutečnila. Poukázal na to, že většina obchodů se uskutečnila v rámci jednoho dne, a není tak reálné, aby došlo k přepravě a fyzickému předání materiálu mezi třemi subjekty. Smlouvy o pronájmu se Z. T. a b. c. byly předloženy až po výzvě správce daně, ačkoli správce daně požadoval předložit veškeré smlouvy při zahájení daňové kontroly. Správci daně vznikla pochybnost, že smlouvy byly vytvořeny účelově, což potvrzují i provedená místní šetření, jakož i výsledky svědků. Správce daně rovněž poukázal na výpovědi M. B. a Z. T.. Žalobkyně vznesla vůči uvedenému stanovisku námitky, znovu žádala o opakovaný výsledek svědků a případně o výsledky paní S., aby bylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění. Zdůraznila, že nedošlo k daňovému úniku. K pozdějšímu doložení smluv o pronájmu uvedla, že byly uzavřeny se Z. L. st. jako vlastníkem objektu a žalobkyně je neevidovala.
33. Dne 20. 12. 2016 správce daně se žalobkyní projednal zprávu o výsledku daňové kontroly. Správce daně mimo jiné uzavřel, že žalobkyně neprokázala, že by deklarované obchody s polypropylenem byly uskutečněny. Uvedené náklady nesplňovaly podmínku uvedenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť se nejednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Výsledek kontrolního zjištění zůstal v části týkající se předmětných obchodů nezměněn. Správce daně neshledal důvodnou žádost o opakované provedení výsledků svědků JUDr. P., M. B. a Z. T., neboť svědci již byli slyšeni, žalobkyně o výsledcích byla předem vyrozuměna a nevyužila práva být jim přítomna a klást svědkům otázky. Výsledek J. S., dlouholeté zaměstnankyně spojené osoby – společnosti L., odmítl správce daně provést jednak z důvodu nevěrohodnosti důkazního prostředku, jednak z důvodu, že mu nebyla známa její vazba na daňové řízení. Dle správce daně z opatřených důkazních

prostředků nevyplývá, že měla být přítomna předávání zboží či finančních prostředků, jichž se daňová kontrola týkala, neboť na žádných dokladech nebylo uvedeno její jméno ani podpis a žádný svědek neuvedl, že byla předávání zboží přítomna.

34. S ohledem na výše uvedené závěry správce daně ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 zvýšil žalobkyni základ daně o náklady za zboží od společnosti L. v částce 5 169 679 Kč, snížil základ daně ve vztahu k prodejem polypropylenu JUDr. P. o částku 5 093 280 Kč a zvýšil základ daně s ohledem na přijaté platby od faktoringové společnosti o částku 3 927 624 Kč. Na základě těchto skutečností správce daně vydal dodatečný platební výměr č. 1, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmu právnických osob v částce 756 960 Kč, dodatečně zrušil její daňovou ztrátu v částce 43 828 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 151 830 Kč.
35. Správce daně pak ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 zvýšil žalobkyni základ daně o částku 8 868 616 Kč odpovídající nákladům za zboží od společnosti L., snížil základ daně ve vztahu k obchodním případům s JUDr. P., společností b. c. a Z. T. o částku 8 769 236 Kč a zvýšil základ daně s ohledem na přijaté platby od faktoringové společnosti o částku 9 327 777 Kč. Na základě těchto skutečností správce daně vydal dodatečný platební výměr č. 2, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob v částce 633 650 Kč, dodatečně zrušil její daňovou ztrátu v částce 6 258 712 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 189 317 Kč.
36. Ke zdaňovacímu období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 pak správce daně na základě učiněných zjištění zvýšil žalobkyni základ ve vztahu k obchodním případům se společností L. v částce 16 155 368 Kč, snížil základ daně ve vztahu k obchodním případům s JUDr. P., společností b. c. a Z. T. o částku 15 941 420 Kč a zvýšil základ daně s ohledem na přijaté platby od faktoringové společnosti o částku 17 339 357 Kč. Na základě těchto skutečností vydal dodatečný platební výměr č. 3, kterým žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob v částce 3 728 750 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 745 750 Kč.
37. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání s totožnou argumentací, jakou žalobkyně uvádí v podané žalobě.
38. Napadeným rozhodnutím č. 1 bylo odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům č. 1 a č. 2 zamítnuto a uvedené dodatečné platební výměry potvrzeny. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v rámci daňové kontroly byly prověřovány obchodní transakce s materiálem, který měla žalobkyně pořizovat od externích dodavatelů (U. a E.). Tento materiál měla žalobkyně ve stejném množství a ceně přefakturovat odběrateli JUDr. P. a vzniklé pohledávky postoupit faktoringové společnosti T.. JUDr. P. přefakturoval materiál společnosti L. a žalobkyně jej opět odkoupila ve stejném množství a ceně (navýšené o marži 1,48 %). Totéž platilo, byť s jinými maržemi, v případě, byla-li na místě JUDr. P. společnost b. c., resp. Z. T.. Jednatel společnosti L. pan Z. L. st. a jednatel žalobkyně pan Z. L. ml. jsou navíc otcem a synem. Zjištěný model pohybu materiálu v řetězci tak spočíval v tom, že žalobkyně pořídila materiál od svých dodavatelů a dodala jej JUDr. P., společnosti b. c. nebo Z. T., kteří jej dodali společnosti L. za cenu navýšenou o minimální provizi, a ta ho následně za stejnou cenu prodal zpět žalobkyni. Materiál byl od dopravení od externích dodavatelů až do vyskladnění za účelem použití k další výrobě žalobkyni uskladněn v části objektu ve vlastnictví pana Z. L. st. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění obchodních transakcí. Mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že se obchodovaný materiál vrátí původnímu majiteli (žalobkyni). Účelem transakcí bylo řešení finanční situace žalobkyně. K pořízení a dodání materiálu mezi zúčastněnými články docházelo během krátkého časového intervalu (jeden až dva dny). Formálně bezvadné daňové doklady, které žalobkyně v řízení předložila, nemohly prokázat faktickou realizaci předmětu plnění. Svědek JUDr. P. v řízení popřel, že by se uvedeného obchodu zúčastnil, když uvedl, že nepřijímal a nevystavoval faktury za materiál, neuskutečňoval a nepřijímal platby a nepodepisoval faktury a pokladní doklady. Předmětný materiál navíc neopustil sídlo žalobkyně. Při uvedených obchodech navíc neprobíhaly platby v hotovosti, ale přes účet

v K. b. a později v Č. s., ke kterému měl dispoziční právo pan Z. L. ml. Další svědek, M. B., jednatel společnosti b. c., potvrdil, že nákup a prodej se fyzicky neuskutečnil a v podstatě šlo pouze o přefakturaci. Materiál se nepřepřavoval, ale zůstával ve skladu žalobkyně. Svědek Z. T. vypověděl, že obchod se uskutečnil. Jednal především s paní S., komunikace probíhala telefonicky nebo e-mailem či poštou a pro transakce nebyl potřeba sklad ani doprava, neboť nákup a prodej zboží probíhal během jednoho dne v rámci jednoho skladu. O existenci smluv o pronájmu (s neúčtovaným nájemným) se svědci nezmiňovali, Z. T. pak uvedl, že sklad nepotřeboval, což žalovaný hodnotil tak, jako že si jej ani nepronajal. S ohledem na výše uvedené skutečnosti měl žalovaný za jednoznačně prokázané, že reálně nedošlo k fakturované dodávce předmětného materiálu, ale pouze k dokladové fakturaci již nakoupeného zboží od externích dodavatelů, u nichž již jednou byly uplatněny daňově účinné náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obdobně jako náklady, o kterých je účtováno, musí pro jejich zahrnutí do základu daně projít testem dle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů také výnosy, které musí splnit podmínky § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný proto upravil základy daně. Navzdory tomu, že se jednalo o dokladovou fakturaci, byly uvedené pohledávky, které na základě vystavených faktur vznikly, odkoupeny faktoringovými společnostmi, které žalobkyni vyplácely finanční prostředky odpovídající výši fakturované částky snížené o vlastní provizi. Jednalo se tak o příjmy splňující definici uvedenou v § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Žalovaný se pak v bodech 51 a násl. napadeného rozhodnutí č. 1 vypořádal s odvolacími námitkami žalobkyně. K námitce neprovedení svědeckých výsledků uvedl, že žalobkyně se, ač byla řádně vyrozuměna o konání výsledku JUDr. P., k němu nedostavila a nevyužila tak práva klást otázky. Opakování výsledku by nepřineslo žádné nové skutečnosti. Ohledně neprovedení výsledku paní J. S. žalovaný uvedl, že nejen, že by vzhledem k jejím vztahům k panu L. staršímu i mladšímu (byla dlouholetou zaměstnankyní společnosti L.) byla výpověď nevěrohodná, ale poukázal i na to, že její jméno ostatně nebylo uvedeno na žádném z předložených dokladů. Nebyla proto zjevně přítomna předáváním zboží nebo finančních prostředků, které byly předmětem daňové kontroly. Žalovaný sice přisvědčil žalobkyni, že je běžné skladování zboží na jednom místě při obchodování s různými komoditami, nicméně uvedené transakce byly dle něj zjevně formální a nestandardní, jak vyplynulo zejména ze svědeckých výpovědí. Jako nedůvěryhodné posoudil žalovaný vyjádření žalobkyně, že uvedený „systém“ byl provozován pouze za účelem možnosti čerpání krátkodobých úvěrů od faktoringové společnosti, která za situace, kdy byla žalobkyně v pozici ručitele, od ní odkupovala pohledávky za odběrateli a vyplácela jí částky snížené o svou provizi. Předmětem transakcí mezi žalobkyní a faktoringovými společnostmi byl jiný právní titul (nový závazkový vztah), kterým bylo nakládání s pohledávkami. Žalobkyně nemohla ve smyslu § 24 odst. 2 písm. s) zákona o daních z příjmu uplatnit příslušné výdaje jako daňově účinné, přestože byla povinna zahrnout reálné úhrady faktoringové společnosti (tj. příjmy dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů) do základu daně ve smyslu § 23 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, jelikož postupované pohledávky správce daně rozporoval. Požadované opakování výsledků svědků by nepřineslo dle žalovaného nic nového, žalobkyně, jak uvedeno výše, nevyužila svého práva klást svědkům otázky.

39. Napadeným rozhodnutím č. 2 byla částečně změněna výroková část dodatečného platebního výměru č. 3. Žalovaný snížil penále vyměřené v dodatečném platebním výměru č. 3, a to o penalizaci snížení daňové ztráty za zdaňovací období let 2012 a 2013, odpovídající částce sníženého odečtu daňových ztrát a o penalizaci snížení těchto ztrát za roky 2012 a 2013, celkem o 17 045 Kč. Odůvodnění rozhodnutí bylo v zásadních pasážích fakticky shodné jako napadené rozhodnutí č. 2.
40. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadená rozhodnutí byla doručena shodně dne 27. 9. 2017, žaloba pak podána dne 14. 11. 2017), osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích

uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

41. Pokud jde o věcnou správnost posouzení žalovaného, soud předně uvádí, že se neztotožnil s námitkou žalobkyně, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné, neboť žalovaný vysvětlil, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů, včetně předložených smluv o nájmu, k jakým skutkovým zjištěním na základě provedení dokazování dospěl a jak skutková zjištění právně posoudil. Z výše uvedeného přehledu správního spisu pak plyne, že žalovaný odůvodnil napadená rozhodnutí podrobně a (přínejmenším na první pohled) přesvědčivě, což platí i o závěrech správce daně.
42. Soud v první řadě upozorňuje na otázku důkazního břemene v daňovém řízení, k níž existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, jenž například v rozsudku ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10 Afs 161/2014-42, konstatoval: *„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 tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. 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 základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a 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.“* Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Navzdory skutečnosti, že se uvedená rozhodnutí věcně zabývají především DPH, jsou jejich závěry použitelné i na nyní řešený případ, neboť se vyjadřují k obecným otázkám daňového řízení nezávislým na konkrétním druhu daně.
43. V projednávané věci je tak vzhledem k výše uvedenému třeba předně posoudit, zda správce daně, respektive žalovaný, prokázali, že o souladu žalobkyní předložených účetních dokladů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, a zda tak žalobkyni vznikla povinnost jejich pravdivost prokázat. Správce daně a žalovaný odvozují existenci svých důvodných pochybností z nestandardního průběhu a okolností transakce, které spočívaly v tom, že obchody probíhaly ve velmi krátkém časovém úseku, materiál po celou dobu zůstával ve skladu žalobkyně, žalobkyně dodávala svým odběratelům materiál za cenu, za niž jej nakoupila od svých dodavatelů, a následně ho nakupovala zpět za cenu navýšenou o provizi, o kterou cenu navýšili její odběratelé (0,5 % až 1,96 %), přičemž obchod se odehrával podle předem sjednaného modelu za účelem zajištění financování žalobkyně prostřednictvím postoupení pohledávek na faktoringové společnosti. Dle výpovědi zástupce jednoho z odběratelů žalobkyně se jednalo pouze

o přefakturaci za účelem vytvoření zisku, kdy odběratel byl prostředníkem mezi žalobkyní a společností L., za což byla sjednána odměna z objemu přeprave materiálu, a k předání materiálu fakticky nedocházelo. Žalovaný i správce daně také poukázali na personální propojení mezi žalobkyní a společností L. a na vyjádření žalobkyně v jiném řízení ohledně účelu celé obchodní transakce, jímž mělo být umožnit žalobkyni čerpat krátkodobé úvěry od faktoringové společnosti, která její pohledávky za odběrateli odkupovala (dle protokolu ze dne 24. 6. 2016 jde spíše o vyjádření Z. L. st. za společnost L., nicméně žalobkyní bylo při tomto jednání potvrzeno, že jednájí ve shodě). Ve vztahu k M. P. přistupuje skutečnost, že ve své výpovědi spolupráci s žalobkyní v předmětném období zcela popřel. Na základě těchto zjištění správce daně a žalovaný uzavřeli, že nedošlo k faktickému plnění, když žalobkyně neprokázala, že dodavatelsko-odběratelské vztahy probíhaly tak, jak žalobkyně tvrdí, tj. že se obchody s materiálem reálně uskutečnily.

44. Uvedené skutečnosti však (s výjimkou výpovědi M. P., který zcela popřel obchodní spolupráci s žalobkyní mimo jiné v období let 2012 až 2014, což se však týká pouze transakcí, v nichž byl zapojen) jednotlivě ani ve svém souhrnu nepředstavují skutečnosti způsobilé realizaci uvedených obchodů vyúčtovaných řádnými daňovými doklady zpochybnit. Realizace obchodů může proběhnout i bez fyzického předání zboží, přičemž ani rychlost transakce, její účel, pohnutka či předem sjednaný navazující převod zboží realizaci uskutečnění obchodu nevylučují. Ze skutkových zjištění správce daně vyplývá, že množství, druh a cena dodávaného zboží a doba nákupu a prodeje byla sjednávána mezi obchodními partnery a nešlo o situaci, kdy by jednotlivé články v řetězci nebyly oprávněny rozhodnout, jak bude s materiálem dále naloženo. Ačkoli odběratelé materiál v rámci obchodu bezvýjimečně převáděli společnosti L. (resp. Z. L. st.), která jej následně převáděla zpět žalobkyni v souladu s cílem celé transakce, neznamená to, že by tím byly jednotlivé články zbaveny práva s převáděným množstvím materiálu nakládat a že by objektivní kritéria převodu vlastnického práva ke zboží nebyla splněna. Správce daně ani žalovaný netvrdili, že by nedocházelo k úhradám za dodávky zboží mezi subjekty transakce (resp. s ohledem na postoupení pohledávek na účet postupníka), platby naopak potvrdili, zejména ve vztazích s b. c. a Z. T. (dle zprávy o daňové kontrole byly platby za materiál, který byl žalobkyní vyúčtován M. P., prováděny vkladem na účet faktoringové společnosti, přičemž platby společností L. M. P. měly být hotovostní). Naplnění účelu transakce naopak předpokládalo, že budou převody realizovány, aby vznikla pohledávka na zaplacení ceny, kterou bude možné postoupit. Pokud žalovaný a správce daně na podporu svých závěrů o neuskutečnění plnění (o pouze fakturační, fiktivní povaze plnění) poukazují na ekonomickou neopodstatněnost obchodů, pak je třeba připomenout, že plnění uskutečněné v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat a otázku ekonomické opodstatněnosti je třeba posuzovat v kontextu celého obchodu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40) též s přihlédnutím k propojení osob, přičemž není vyloučeno, aby se ekonomický smysl konkrétní transakce projevil pouze u některé z propojených osob. Skutečnost, že citovaná soudní judikatura se vztahuje k dani z přidané hodnoty, na uvedených obecných zásadách hodnocení důkazů ničeho nemění. Ve vztahu k žalobkyni nelze považovat obchody za ekonomicky neopodstatněné jen z důvodu, že následně nakupovala materiál zvýšený o provizi odběratelů, jestliže cílem transakce bylo zajistit provozní financování výrobních aktivit žalobkyně, jíž by jinak dlouhodobé splatnosti faktur výrobní činnost znemožňovaly. Tento účel transakcí přitom nebyl správcem daně ani žalovaným nikterak zpochybněn.
45. Samotné vztahy mezi dodavateli a odběrateli se řídily v období let 2012 a 2013 zákonem č. 40/1964 Sb., občanským zákoníkem, ve znění účinném do 31. 12. 2013, jenž byl ustáleně vykládán tak, že k převodu vlastnického práva k movité věci obecně docházelo okamžikem převzetí věci kupujícím, přičemž se nemuselo jednat jen o převzetí fyzické, ale i o převzetí symbolické, z něž vyplývá vůle stran, aby se kupující stal držitelem předmětu koupě (např.

předáním klíčů či dokladů, jichž je třeba k užívání věci; srov. Knapová, M. a kol. Občanské právo hmotné Díl třetí: Závazkové právo, ASPI 2002, str. 177). Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „obchodní zákoník“) také dispozitivně stanovil, že k nabytí vlastnického práva dojde předáním zboží (§ 443 obchodního zákoníku), nicméně nevylučoval možnost (písemně) sjednat, že kupující nabude vlastnické právo dříve, bude-li zboží určené podle druhu dostatečně označeno k odlišení od jiného zboží (§ 444 obchodního zákoníku). Předání (tradice) jako modus nabytí vlastnického práva tedy nemusí být fyzické, ale může být uskutečněno jakýmkoli způsobem, z něhož lze usuzovat na souhlasný úmysl prodávajícího a kupujícího k převedení držby, tedy nejen z ruky do ruky, ale například i tehdy, jestliže si má nadále věc ponechat u sebe prodávající, např. jako skladovatel, nájemce apod. Žalovaným a správcem daně uváděné skutečnosti možnost nakládat se zbožím jako vlastním zásadně nezpochybňují, přičemž jednotlivé subjekty se jako vlastníci zachovaly, pokud projevovaly vůli dále zboží převádět. Je třeba též zdůraznit, že z napadeného rozhodnutí plyne, že se uskutečňovaly i platby za dodávky zboží, což nesevřčí o pouhé fiktivnosti převodu. Ani pohnutka nebo cíl transakce není významná pro posouzení, zda došlo k dodání zboží. Dosažení cíle v podobě zvýšení *cash flow* žalobkyně za účelem okamžitého získání finančních prostředků od faktoringových společností výměnou za postoupení pohledávek naopak předpokládalo, že transakce budou uskutečněny. Jak se jeví z vysvětlení učiněných žalobkyní, mohly tyto transakce poškodit nanejvýše faktoringové společnosti, a to ve smyslu (pravděpodobně) obcházení dohodnutých podmínek odkupu pohledávek za účelem rychlejšího získání finančních prostředků žalobkyní, avšak nikoli stát z pohledu daně z příjmů. Z pohledu žalobkyně však nepochybně byly tyto transakce ekonomicky opodstatněné, přičemž lze jen podotknout, že tyto transakce ostatně měly umožnit žalobkyni dosáhnout vyšších (zdanitelných) příjmů zapojením takto získaných likvidních prostředků do financování její výroby.

46. Za výše popsané situace lze uzavřít, že na základě výše uvedených skutkových zjištění nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni ohledně reálného uskutečnění předmětných obchodů. Navíc pouze na základě skutečnosti, že žalobkyně nakupovala materiál za cenu zvýšenou o provizi, nelze (mj. s ohledem na zjištěný účel transakcí, který nebyl správcem daně ani žalovaným zpochybněn) učinit závěr, že by plnění nebylo použito pro uskutečnění jejích ekonomických činností, neboť tato provize byla cenou za dřívější získání likvidních prostředků nutných pro provoz výrobní činnosti žalobkyně.
47. Jiná situace je však ve vztahu k obchodním transakcím, do nichž byl zapojen JUDr. P., který ve své výpovědi popřel, že by v předmětném období se žalobkyní spolupracoval a přijal vystavené faktury či jakékoli platby. Výpovědi JUDr. P. správce daně prokázal důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, které na obchody s M. P. bezprostředně navazovalo. Bylo tedy na žalobkyni, aby doložila, že obchody se uskutečnily tak, jak bylo deklarováno. S ohledem na propojenost žalobkyně a společnosti L. a návaznost jednotlivých obchodů vedlo zpochybnění převodu materiálu na JUDr. P. a následně dále k jednoznačným pochybnostem. Jelikož ve vztahu k těmto obchodům správce daně unesl své důkazní břemeno, bylo na žalobkyni, aby u těchto účetních případů prokázala pravdivost, průkaznost a věrohodnost svých tvrzení. Vyjádření žalobkyně byla přitom velmi obecná, žalobkyně konkrétním způsobem nepopsala, jak měla obchodní spolupráce s JUDr. P. v rozhodném období probíhat, jakým způsobem byly dodávky sjednávány, kdo a jakým způsobem s JUDr. P. za žalobkyni jednal, co bylo předmětem vzájemných ujednání, a nedoložila ani žádné listinné důkazy ohledně vzájemné komunikace v rozhodném období. Jeho zapojení nemohou potvrdit ani platby na účet faktoringových společností, pokud nebyly provedeny převodem z účtu JUDr. P., ale vkladem hotovosti na účet faktoringové společnosti, který mohl provést kdokoli, a to i bez vědomí JUDr. P.. Platby prováděné z účtu JUDr. P., k němuž měl dispoziční oprávnění jednatel žalobkyně, se netýkají rozhodného období. I pokud by tomu tak bylo, s ohledem na výpověď JUDr. P. by platby činěné z účtu s dispozičním oprávněním pro jednatele žalobkyně bezprostředně navazující na vklady

hotovosti nemohly samy o sobě bez dalšího vysvětlení pochybnosti rozptýlit. Uskutečnění plnění nemohla osvědčit ani předložená smlouva o pronájmu (resp. její kopie) datovaná 30. 12. 2011, nebyla-li prokázána pravost podpisu JUDr. P., který spolupráci po roce 2010 popřel, přičemž žalovaný a správce daně odůvodnili, proč smlouvy o pronájmu v kontextu dalších provedených důkazů neosvědčil jako důkaz (nebyly předloženy spolu s ostatními předkládanými doklady, žádný ze svědků se o nich ve výpovědi nezmínil, přičemž i z výpovědí svědků, kteří jinak spolupráci potvrzovali, se naopak podávalo, že sklad s ohledem na průběh obchodů nepotřebovali). V případě JUDr. P. smlouva sama o sobě již s ohledem na její dataci nemohla doložit trvalou spolupráci v rozhodném období. Pokud žalobkyně uvádí, že obchody s JUDr. P. byly účetně evidovány a daně z nich přiznávány a odváděny, není patrné, zda jsou tím míněny účetnictví JUDr. P. a jeho daňové povinnosti. Z obsahu správního spisu neplyne, že by JUDr. P. o obchodech účtoval, přičemž žalobkyně neoznačila důkazy k prokázání svého tvrzení.

48. Soud souhlasí se žalovaným, že žalobkyně měla možnost být výsledku svědka JUDr. P. přítomna a klást mu otázky a zásadně by nebyl dán důvod pro opakování výpovědi. V takové situaci se však v kontextu zjištění plynoucích z řetězu dalších listinných dokladů a svědeckých výsledků jevila jeho výpověď spíše jako nevěrohodná. Pokud se o ni správce daně chtěl i přesto opírat (v přesvědčení, že všichni ostatní lžou a listinné důkazy jsou jen účelově vytvořeny), bylo potřebné tuto možnost ověřit konfrontací svědka s listinnými důkazy. JUDr. P. však nebyl dotázán na rozpor své výpovědi s listinnými důkazy (zejména s vyjádřením banky ohledně dispozičního oprávnění pro Z. L.), obzvláště pokud jde o okamžik ukončení spolupráce se žalobkyní, byť v dané situaci, kdy jeho výpověď stála menšinově v opozici k důkazům ostatním, bylo jeho vysvětlení pro posouzení věci (ve spojení s dalšími důkazy) významné. Současně nebylo možné za této situace odmítnout jako nadbytečné provedení výsledku svědkyně J. S. pouze s tím, že dle shromážděných podkladů nebyla předávání zboží nebo finančních prostředků přítomna, neboť na žádném dokladu není uvedeno její jméno ani podpis. Absence jména či podpisu na listinných dokladech osoby pověřené jednáním za společnost nevylučuje, že mohla svými smysly vnímat skutečnosti, které se v rámci chodu společnosti odehrávaly. Žalobkyně přitom, byť obecně, tvrdila, že svědkyně může dodání zboží odběratelům doložit. To nevylučovala ani výpověď svědka M. B., podle níž J. S. určité činnosti za žalobkyni vyřizovala (dopravu a rozvoz zboží), ani výpověď Z. T., který uvedl, že s J. S. v rámci své obchodní spolupráce se žalobkyní jednal. Námitka žalobkyně týkající se neprovedení navržených důkazů je tedy důvodná. Vzhledem k tomu, že žalovaný závěr správce daně týkající se nevěrohodnosti svědkyně sice korigoval, avšak jednoznačně neodmítl, soud připomíná, že správce daně nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je provedl, tedy nevyslechnout navrženého svědka toliko s poukazem na jeho propojenost s daňovým subjektem. Námitka žalobkyně je tedy důvodná.
49. K dalším námitkám žalobkyně soud uvádí, že s ohledem na skutečnost, že dospěl k závěru, že deklarované transakce byly reálně uskutečněny, nelze mít ani pochyb o tom, že s nimi související pohledávky postupované faktoringovým společností existovaly a bylo adekvátní snížení aktiv žalobkyně v důsledku jejich postoupení promítnout též do nákladů žalobkyně, které byly přímou podmínkou získání výnosu v podobě úhrad získaných od faktoringových společností. Pokud jde však o dosud sporné transakce vůči JUDr. P., argumentace žalovaného analogií vrácení zboží, k němuž se vztahuje postoupená pohledávka (bod 65 napadeného rozhodnutí č. 1 a bod 64 napadeného rozhodnutí č. 2), může v konečném důsledku obstát, byť jinak soud tuto útržkovitou argumentaci považuje za prakticky nesrozumitelnou. Smlouva o postoupení neexistující pohledávky je ustálenou judikaturou považována za absolutně neplatnou (srov. např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 19. 10. 2005, sp. zn. 33 Odo 213/2004). Pokud vlastnické právo ke zboží reálně nebylo v rámci deklarovaného kolotočového řetězce převáděno, zboží po prvotním nákupu zůstalo žalobkyni a bylo využito při její výrobní činnosti, třebaže žalobkyně za něj reálně zaplatila dvakrát, jednou svým reálným dodavatelům (U., E.) a podruhé společnosti L.. Jak platba společnosti L., tak postoupení pohledávky faktoringové společnosti zakládalo vztah

z bezdůvodného obohacení. Postoupení neexistující pohledávky nepředstavovalo reálný náklad na straně žalobkyně, neboť její aktiva se tímto neplatným právním úkonem nesnížila, a ani úhrada společnosti L. nepředstavovala náklad za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, byť šlo o reálně uskutečněný výdaj (jednalo se tedy o tzv. nedaňový náklad). Žalobkyně se mohla domáhat jeho navrácení z titulu bezdůvodného obohacení, stejně jako se z totožného titulu vrácení předcházejících plateb v řetězci mohli domáhat společnost L. vůči JUDr. P., JUDr. P. vůči faktoringové společnosti a faktoringová společnost vůči žalobkyni. Na druhou stranu přijetím platby od faktoringové společnosti se reálně zvýšila aktiva žalobkyně, a jednalo se tak o zdanitelný příjem v okamžiku jeho přijetí žalobkyní (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2005, č. j. 8 Afs 2/2005-81). Daňově uznatelným nákladem by bylo teprve navrácení takové bezdůvodně přijaté částky (neboť nevrácení částky bezdůvodného obohacení by mohlo vyvolat zvýšené náklady spojené s vymáháním takového nároku vůči žalobkyni; jedná se tedy o výdaj nutný k udržení zdanitelných příjmů). V dané situaci, pokud by se žalobkyni nepodařilo prokázat reálné uskutečnění převodu vlastnického práva ke zboží na JUDr. P., by si proto žalobkyně skutečně proti přijatému a daňově účinnému příjmu od faktoringové společnosti nemohla uplatnit náklad spočívající ve jmenovité hodnotě údajně postoupené pohledávky, ani pozdější bezdůvodnou platbu společnosti L..

50. K námitce porušení základních zásad daňového řízení, které byly vzneseny bez bližší specifikace, soud obecně uvádí, že nad rámec výše uvedeného nesprávného posouzení skutkových zjištění, na nichž je založen závěr o neuskutečnění uvedených transakcí, respektive 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 námitce blíže věcně vyjádřit. Lze jen podotknout, že správce daně a žalovaný v průběhu daňového řízení výši příjmů žalobkyně z plateb přijatých od faktoringových společností nezpochybnili, a proto plně vycházeli z daňových tvrzení žalobkyně, která je sama za daňový příjem označila. Proto též tyto žalobkyní tvrzené příjmy podrobili zdanění. Zpochybněny byly jen výdaje a bylo na žalobkyni, aby k tvrzením o jejich vynaložení předložila dostatečné důkazy. Pokud tak neučinila (dle názoru soudu ovšem jen ve vztahu k JUDr. P., kde navíc žalovaný část navržených důkazů nezákonně odmítl provést), mělo to přirozeně dopad jen na neoprávněně deklarované náklady, které nebylo možné pro jejich neprokazatelnost uznat. Jelikož svá tvrzení o výnosech žalobkyně ponechala nedotčeným (a navíc, jak soud shora předběžně nastínil, jednalo se o reálné příjmy), bylo možné je (slovy žalobkyně) 100 % zdanit, neboť vůči takto přijatému bezdůvodnému obohacení žalobkyně neměla odpovídající náklad.
51. Pokud jde o námitku žalobkyně týkající se výrokové části napadeného rozhodnutí č. 2, soud uvádí, že není důvodná, přičemž se plně ztotožňuje s argumentací žalovaného odkazující na znění ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu. Lze jen dodat, že ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu nedává žalovanému prostor ke kombinaci výrokových možností pod písm. a) až c) uvedeného ustanovení. Jedná se o vzájemně nekompatibilní výrokové varianty. Výrok o zamítnutí odvolání a potvrzení dodatečného platebního výměru tak v situaci, kdy byly shledány podmínky pro (byť jen částečnou) změnu jeho výroku, nepřicházel v úvahu. Výroková část napadeného rozhodnutí č. 2 tak v žádném případě netrpí vadou z důvodu, že by nebylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně, přičemž závěry žalovaného, proč nebyl změněn výrok dodatečného platebního výměru ve větším rozsahu, resp. proč namísto změny nedošlo k jeho zrušení a zastavení řízení či naopak k úplnému zamítnutí odvolání beze změny výroku dodatečného platebního výměru plně vyplývají z textu odůvodnění napadeného rozhodnutí č. 2.
52. Soud při posouzení věci vycházel z obsahu správního spisu a neprovedl důkazy navržené žalobkyní (např. znalecký posudek, protokoly o výsleších svědků M. B. a J. S. ze souvisejícího daňového řízení), neboť s ohledem na obsah správního spisu a shora uvedené závěry by to již bylo nadbytečné, byť by jinak některé z těchto důkazních prostředků mohly být pro věc relevantní.

53. Konečně pokud jde o argumentaci žalobkyně právní úpravou v oblasti DPH, soud považuje za potřebné ve shodě se žalovaným podotknout, že úprava nabytí práva nakládat se zbožím jako vlastník ve smyslu DPH je zcela specifickou kategorií, která není pro posouzení daňových povinností podle zákona o daních z příjmů relevantní. Tato argumentace včetně poznámky o zásadě neutrality DPH tak nemá žádný relevantní vztah k problematice řešené napadenými rozhodnutími, na niž zákon o DPH ani související unijní právní úprava nedopadají.
54. Soud s ohledem na veškeré výše uvedené soud obě napadená rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a vrátil věc 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.).
55. V dalším řízení žalovaný zohlední shora uvedený právní názor soudu, přičemž zejména opětovně posoudí okolnosti týkající se obchodů s JUDr. P. poté, co provede jeho doplňující výslehy a výslehy paní S., jak je navrhovala žalobkyně. Bude následně na žalovaném, aby zhodnotil věrohodnost svědků a pravdivost jejich výpovědí v kontextu dalších provedených důkazů. Žalovaný přitom může namísto toho vyjít z protokolů o výsleších těchto svědků učiněných v souvisejících řízeních, bude-li je považovat za dostatečné. Žalovaný následně posoudí, zda jsou skutečnosti, které lze mít výslechy za prokázané, dostatečné pro závěr o tom, zda se zdanitelné plnění uskutečnilo či nikoli.
56. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 32 684 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 20 400 Kč, kterou tvoří odměna za šest úkonů právní služby po 3 100 Kč [příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, repliky a návrhů na doplnění dokazování ze dne 18. 10. 2018, 3. 1. 2019 a 7. 2. 2019 jako podání ve věci samé podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů] a šest paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, a ze zaplacených soudních poplatků ve výši 6 000 Kč za žalobu a 2 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku týkající se dvou rozhodnutí správního orgánu. K tomu je třeba přičíst náhradu DPH ve výši 4 284 Kč z odměny advokáta, neboť zástupce žalobkyně je plátcem této daně. Náhradu za návrh na doplnění dokazování ze dne 3. 4. 2019 soud žalobkyni nepřiznal, neboť podání neobsahovalo vysvětlení, jakou relevanci by navrhovaný důkaz mohl mít pro věc samu; návrh na doplnění dokazování ze dne 12. 11. 2018 se pak týkal listin, které musely být zástupci žalobkyně známy již v době podání repliky či důkazního návrhu ze dne 18. 10. 2018, do nichž bylo možné tento důkazní návrh začlenit.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Praha 25. března 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu