



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: **J. S. Autodoprava, IČO 48423831**
sídlem Porubská 943/1, 708 00 Ostrava
zastoupený advokátem Mgr. Faridem Alizeyem
sídlem Stodolní 834/7, 702 00 Ostrava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2017, č. j. 30763/17/5300-21441-711671,
ve věci doměření daně

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou do datové schránky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 15. 9. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl jeho odvolání a současně potvrdil odvoláním napadená prvostupňová rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ve věci doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za jednotlivá zdaňovací období (kalendářní měsíce) v roce 2012 a 2013. Konkrétně prvostupňový správce daně doměřil žalobci za listopad 2012 DPH ve výši 168 000 Kč a uložil mu povinnost zaplatit penále ve výši 33 600 Kč (č. j. 27600/16/3203-50524-801328, ze dne 8. 1. 2016), za leden 2013 DPH ve výši 255 717 Kč s penále ve výši 51 143 Kč (č.j. 27690/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za únor 2013 DPH ve výši 639 059 Kč s penále ve výši 127 811 Kč (č. j. 27734/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za březen 2013 DPH ve výši 110 523 Kč s penále ve výši 22 104 Kč (č. j. 27774/16/3203-50524-801328, ze dne 8. 1. 2016), za duben 2013 DPH ve výši 547 217 Kč spolu s penále ve výši 109 443 Kč (č.j. 27818/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za květen 2013 DPH ve výši 781 407 Kč s penále ve výši 156 281 Kč (č.j. 27879/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za červen 2013 DPH ve výši 315 420 Kč s penále ve výši 63 084 Kč (č.j. 27927/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za červenec 2013 DPH ve výši 358 046 Kč s penále ve výši 71 609 Kč (č. j. 27977/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016), za září 2013 DPH ve výši 149 940 Kč s penále ve výši 29 988 Kč (č. j. 28235/16/3203-50524-801328, ze dne 8. 1. 2016) a za říjen 2013 DPH ve výši 1 685 795 Kč s penále ve výši 337 159 Kč (č.j. 28270/16/3203-50524-801328, ze dne 11. 1. 2016). Důvodem pro doměření DPH za listopad 2012 bylo správcem daně zjištěné nepřiznání DPH na výstupu ve výši 168 000 Kč za prodej rypadla a v ostatních zdaňovacích obdobích pak neuznané odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění, u kterých žalobce podle daňových orgánů neprokázal přijetí od deklarovaných dodavatelů, konkrétně od společností Finanční a leasingová s.r.o., dnes již zaniklé společnosti RIAGYN s.r.o. a ZUGANA s.r.o.
2. Žalobce v žalobě namítl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, nepřezkoumatelné a nesouhlasí s ním, neboť jej považuje jak právně, tak skutkově za nesprávné. Podle žaloby došlo v průběhu daňového řízení k podstatnému porušení právních předpisů o daňovém řízení a současně práv žalobce vyplývajících z Listiny základních práv a svobod, zejména práva na spravedlivý proces, v důsledku čehož došlo k vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé. Žalovaný se blíže nevypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami, neprovedl výslech navržených svědků, nezabýval se svědomitě odvoláním žalobce a neuvedl, co jej konkrétně vedlo k vydání napadeného rozhodnutí. Žalobce dále namítl, že nebyl v průběhu daňové kontroly dostatečně poučen o svých právech a povinnostech, zejména ve vztahu k prokázání užití předmětného materiálu, který byl předmětem zdanění, pro účely jeho ekonomické činnosti, proto předmětné důkazy nedoložil. Žalobce zdůraznil, že řádně a včas plnil své daňové povinnosti, podával daňová přiznání a nemůže nést odpovědnost za nespolehlivé placení daňové povinnosti svými dodavateli, u kterých nebylo možné z veřejných rejstříků a běžně dostupných informací tuto nespolehlivost zjistit. Poukázal na to, že k prokázání přijatých plnění od sporných dodavatelů navrhl výslechy svědků Z. K., M. B. a R. O., čímž považoval požadované skutečnosti za dostatečně prokazané. Měl také důvodně za to, že přijetí deklarovaného plnění v uvedeném množství a deklarovaným způsobem vyplývá ze

zjištění Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj, který v souvislosti s místním šetřením již dříve tyto skutečnosti z předmětných listinných důkazů vyvodil a dále z provedené daňové kontroly, během které došlo k podrobné inventarizaci všeho jeho majetku a k podrobnému přepočtu deklarovaného plnění uplatněného k odpočtu daně pro účely užití pro jeho ekonomickou činnost, zejména na provoz nákladních aut a stavebních strojů. Vytkl žalovanému, že vůbec nevzal v úvahu podnikání žalobce v oblasti nákladní dopravy a stavebních strojů, k jejímuž provozu spotřebovává deklarovaná plnění, tj. pohonné hmoty, maziva, oleje a pneumatiky. Veškerá spotřeba pohonných hmot v rámci ekonomické činnosti žalobce byla přitom prověřována a evidována již Celním úřadem Moravskoslezského kraje, který neshledal žádné odchylky od jeho vykazované evidence. Podle žalobce bylo jednoznačně v průběhu daňové kontroly prokázáno, že předmětné deklarované plnění bylo fakticky využito k provozu jeho majetku a tedy za účelem ekonomické činnosti a jeho přijetí od příslušných dodavatelů bylo vedle předložených daňových dokladů osvědčeno svědeckými výpověďmi všech žalobcem navrhovaných svědků. Dále se žalobce vyjádřil k jednotlivým dodavatelům s tím, že výpověď bývalého jednatele společnosti RIAGYN s.r.o. A. R. považuje za účelovou a nevěrohodnou s tím, že svědek se snažil pouze zastrít svou nekorektní daňovou evidenci. Jeho výpověď o tom, že žalobce nezná a neobchodoval s ním, byla přitom vyvrácena výpovědí svědka R. O., který v logických souvislostech potvrdil dodání zdanitelného plnění v předmětném období roku 2013 dodavatelem RIAGYN s.r.o., popsal způsob dodání a jeho průběh tak, jak je deklarováno v předmětných daňových dokladech. Správní orgán však podle žalobce vůbec k výsledku tohoto svědka nepřihlédl a s provedeným důkazem se nijak dále nevypořádal, navíc žalobci neposkytl možnost vyjádřit se k výpovědi A. R., čímž jednoznačně porušil jeho ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Doložené daňové doklady ve spojení se svědeckou výpovědí R. O. podle žalobce jednoznačně prokazují přijetí zdanitelného plnění od společnosti RIAGYN s.r.o. Ve vztahu k plněním přijatým od společnosti Finanční a leasingová, s.r.o. v roce 2013 žalobce uvedl, že plnění v souladu s daňovými doklady bylo prokázáno svědeckou výpovědí jednatele této společnosti pana Z. K., který v protokole ze dne 16. 9. 2014 mimo jiné sdělil, že veškeré faktury vystavené touto společností vystavil osobně u účetního v Ostravě a podepsal je, dále že faktury byly hrazeny v hotovosti a vše dostal řádně zaplacen. Pochybnosti správního orgánu proto nemají oporu v provedeném dokazování, navíc sám správce daně při provedené kontrole připustil, že nelze pochybovat o formálním potvrzení dodání předmětného zboží. Přesto rozporně s tímto uvádí, že výpověď Z. K. není věrohodná a žádným způsobem nepřispěla k prokázání uskutečnění obchodů ve prospěch žalobce. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že uskutečnění obchodů se společností Finanční a leasingová s.r.o. bylo prokázáno také předložením konkrétního daňového dokladu a rámcovou smlouvou ze dne 2. 2. 2011. Plnění od společnosti Zugana s.r.o. pak podle žalobce potvrdil svědek B., který byl jednatelem tohoto dodavatele. Žalobce na závěr uvedl, že skutečnosti deklarované v předmětném daňovém přiznání k DPH byly dostatečně prokázány a pochybnosti správního orgánu o faktické existenci předmětných obchodů a dodání zdanitelného plnění deklarovaného v předložených daňových dokladech a s tím související pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet DPH nejsou důvodné.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobce jako příjemce plnění měl v režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92a zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „ZDPH“), povinnost přiznat a zaplatit DPH na výstupu. Ke sporným odpočtům žalovaný uvedl, že existenci nároku na odpočet DPH podle § 72 ZDPH nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že subjekt správci daně předloží daňové doklady, ale je nezbytné, aby dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že předmětná výzva ze dne 3. 2. 2015 obsahuje všechny zákonné náležitosti stanovené v § 102 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a vyplývá z ní, že žalobce byl vyzván podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně není povinen ani oprávněn sdělovat daňovému subjektu, jaké konkrétní důkazy k prokázání svých tvrzení má předložit.

4. Ze správního (daňového) spisu krajský soud zjistil, že správce daně zahájil dne 11. 9. 2014 u žalobce daňovou kontrolu, která se týkala mimo jiné DPH za jednotlivé měsíce roku 2013 (zjištěno z protokolu o zahájení daňové kontroly). Dne 5. 2. 2015 byla žalobci předána výzva správce daně podepsaná 3. 2. 2015, ve které byl žalobce vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a k předložení důkazních prostředků, které by vyvrátily pochybnosti správce daně a prokázaly přijetí zdanitelných plnění od společností Finanční a leasingová s.r.o., RIAGYN s.r.o. a ZUGANA s.r.o. Ve výzvě správce daně označil sporné daňové doklady a v jejím odůvodnění vysvětlil žalobci důvody pochybností spočívající v nemožnosti ověřit plnění u deklarovaných dodavatelů, protože společnosti RIAGYN s.r.o. a ZUGANA s.r.o. jsou pro jejich správce daně nekontaktní, společnost Finanční a leasingová s.r.o. podává nepravidelně daňová přiznání a neplní daňové povinnosti. K návrhu žalobce doplnil správce daně dokazování výsledkem svědků, a to jednatelů sporných dodavatelů. Svědek Z. K. (jednatel společnosti Finanční a leasingová s.r.o.) vypovídal u správce daně dne 17. 3. 2015 ve věci dodání zboží žalobci v lednu až červenci 2013 (zjištěno z protokolu o výsledku svědka) a uvedl, že předmětem obchodní spolupráce byly dodávky maziva, oleje, pneumatik a pohonných hmot s tím, že mezi uvedenou společností a žalobcem byla dne 2. 2. 2011 uzavřena rámcová smlouva. K předloženým fakturám (32 faktur, kterými žalobce dokládal přijetí zdanitelného plnění od společnosti Finanční a leasingová s.r.o. – poznámka krajského soudu) svědek uvedl, že ve všech případech souhlasí, sám je jako jednatel vystavoval a veškeré zboží, jejichž cena je fakturami účtována, společnost žalobci dodala. Svědek dále uvedl, že sám zajišťoval dopravu. Nabývacími doklady ke zboží již svědek nedisponuje, neboť byly odcizeny z vozidla brigádníka K. někdy v roce 2013. Plechy měl od nějaké firmy, maziva a oleje byly z Chemopetrolu či Slovnaftu, pneumatiky z Barumu. Svědek dále uvedl, že platby byly v hotovosti a evidenci pro účely DPH nemůže předložit, protože mu byla odcizena z auta. Dne 24. 3. 2015 byl vyslechnut R. O., řidič společnosti Trifolium s.r.o., který vypověděl, že společnost RIAGYN s.r.o. měla určitě se společností Trifolium s.r.o. uzavřenou písemnou smlouvu. K jednotlivým přepravám uvedl, že obdržel přepravní a nákladní list ke konkrétní přepravě v areálu AWT v Ostravě - Hrušově, kde byla čerpací stanice a stály tam již cisterny, kterými naftu převážel. Pro žalobce takto přepravoval motorovou naftu v září až listopadu roku 2013. Kdo doklady vystavoval, svědek nevěděl, neboť je měl připravené v obálce v autě. Naftu přepravoval žalobci do Bartovic a do areálu jeho provozovny v Ostravě - Kunčicích. Jméno osoby, které předával příslušné doklady, nezná. Z protokolu o výsledku svědka M. B. (tehdejšího jednatele společnosti ZUGANA s.r.o.) ze dne 14. 5. 2015 krajský soud zjistil, že podle svědka společnost ZUGANA s.r.o. v roce 2013 a 2014 žádnou provozovnu neměla, vše zařizoval z domu. Předmětem spolupráce s žalobcem v rozhodném období byla dodávka nafty, jednání vedl kolega O. Na dotaz

správce daně si svědek nevzpomněl, kdo konkrétně dodal jeho společnosti posuzované zboží. Objednávka probíhala podle svědka přes internet, kontaktoval jej většinou žalobce. Svědek potvrdil svůj podpis i razítko na fakturách (*včetně 2 faktur na cenu nafty, o které v předmětném daňovém řízení šlo – poznámka krajského soudu*) s tím, že zboží uvedené na fakturách souhlasí a přepravu zabezpečoval sám nebo pan O., který též vystavoval faktury. Nabývací doklady ke zboží má, nepamatuje si však od koho, naftu dodanou žalobci v roce 2013 převážel jeho řidič. Z odpovědi Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj na dožádání správce daně krajský soud zjistil, že jihomoravský finanční úřad vyslechl dne 22. 8. 2014 jednatele společnosti Finanční a leasingová s.r.o. Z. K., který měl uvést, že jeho společnost nemá žádný majetek, zaměstnance, vozidla, bankovní účet ani úvěr. Od ledna 2012 do února 2014 obchodovala s naftou. Po předložení všech faktur svědek uvedl, že ví jen o dvou fakturách, které mu měl spolu s dodacími listy a rámcovou smlouvou ze dne 2. 2. 2011 zaslat žalobce před konáním výslechu s tím, že další listiny od žalobce nemá a není si vědom, že by byly jakékoliv další doklady vystaveny. Další výslech K. u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj měl proběhnout dne 16. 9. 2014 a svědek při něm již potvrdil, že všechny faktury pro žalobce vystavil a osobně je podepsal. Poté upřesnil, že faktury vystavovala účetní v Ostravě a část z nich podepisoval pan K. Oba protokoly o výslechu Z. K. ze dne 22. 8. 2014 a 16. 9. 2014 jsou součástí přezkoumávaného daňového spisu. Jihomoravský správce daně dále ve vztahu ke společnosti Finanční a leasingová s.r.o. uvedl, že tato společnost dlouhodobě neplní své daňové povinnosti, daňová přiznání podává nepravidelně, na výzvy k odstranění jejich vad nereaguje, na adrese v B., K. 10 se nevyskytuje, nemá zde kancelář, provozovnu ani sklad. Jednatel společnosti Z. K. je bez domova, střídavě pobývá v různých podnájemch a je obtížné jej kontaktovat. Společnost podala dne 3. 9. 2014 celkem 31 daňových přiznání k DPH za leden 2012 až červenec 2014, ve kterých vykázala pouze uskutečněná zdanitelná plnění, daňovou povinnost nehradí. Z odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na dožádání správce daně krajský soud zjistil, že pražský správce daně neeviduje žádná přiznání k DPH od společnosti ZUGANA s.r.o., tato společnost je vůči správci daně nekontaktní a na výzvy nereaguje. Přiznání k DPH za říjen 2013 a další měsíce nepodala a nepřiznala tak zdanitelná plnění účtovaná v rámci faktur vystavených žalobci. Sídlo daňového subjektu je virtuální. Na další dožádání zaslal správci daně Celní úřad pro Moravskoslezský kraj protokol o svědecké výpovědi tehdejšího jednatele společnosti RIAGYN s.r.o. A. R. ze dne 6. 3. 2015, podle kterého svědek před celním úřadem uvedl, že společnost nikdy žalobci žádnou motorovou naftu nedodala a neprodala, žalobce nezná a nikdy ho neviděl. Taktéž popřel, že by vystavil daňové doklady a že by podpis na nich byl jeho. Vyjádřil domněnku, že za zneužití firmy je odpovědný V. M., který s ním seděl v kanceláři, měl přístup k jeho počítači a firemním dokladům. Součástí listin dodaných dožádaným správcem daně je také úřední záznam o podání vysvětlení svědka R. na policii z téhož dne, ze kterého krajský soud zjistil, že svědek podal trestní oznámení na neznámou osobu, která měla jménem společnosti RIAGYN s.r.o. provádět fakturace žalobci. V daňovém spise je dále založena „Rámcová smlouva o spolupráci“ datovaná 2. 2. 2011, která měla být uzavřena mezi žalobcem a společností Finanční a leasingová s.r.o., dále „Smlouva o dodávkách pohonných hmot“ mezi žalobcem a společností RIAGYN s.r.o. ze dne 21. 3. 2013 a „Smlouva o dodávkách pohonných hmot“ mezi žalobcem a společností ZUGANA s.r.o. ze dne 14. 4. 2013.

5. Z příslušného správního (daňového) spisu krajský soud dále zjistil, že dne 29. 7. 2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění, o čemž byl sepsán protokol. Z tohoto

Shodu s prvopisem potvrzuje

protokolu krajský soud zjistil, že správce daně konstatoval své pochybnosti ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. Ke společnosti Finanční a leasingová s.r.o., která měla žalobci dodat v lednu až červenci 2013 plnění za celkovou částku 14 320 900 Kč (DPH 3 007 389 Kč) vyúčtovanou 32 daňovými doklady správce daně poukázal na skutečnosti zjištěné z dožádání u příslušného celního úřadu, podle kterých společnost nemá majetek, zaměstnance, vozidla ani bankovní účet a na rozpory ve výpovědích svědka K. Ve vztahu ke společnosti RIAGYN s.r.o., která měla žalobci v září a říjnu 2013 dodat motorovou naftu za celkovou cenu 5 375 464 Kč (DPH 1 128 847 Kč) správce daně poukázal na výpověď jednatele této společnosti A. R. ze dne 6. 3. 2015. Podle správce daně nelze mít dodání zboží od deklarovaného dodavatele za prokázané ani z výpovědi svědka O. Ve vztahu ke společnosti ZUGANA s.r.o., která měla žalobci v říjnu 2013 dodat motorovou naftu za celkovou částku 3 366 133 Kč (DPH 706 888 Kč), vyúčtovanou 2 fakturami, správce daně poukázal na zjištění učiněná příslušným finančním a celním úřadem, podle kterých se společnost nezdržuje na adrese sídla, k ústním jednáním se za společnost nikdo nedostavuje, společnost nepodávala v období od října 2013 do dubna 2014 žádné daňové přiznání k DPH a vůči správci daně je nekontaktní. Přestože jednatel uvedené společnosti M. B. při svědecké výpovědi odsouhlasil veškeré daňové doklady, které měla společnost ZUGANA s.r.o. vystavit, nedokázal se vyjádřit ke konkrétním skutečnostem spojeným s realizací obchodů s naftou, nebyl schopen přesně identifikovat zaměstnance O., který měl dle jeho tvrzení uvedené obchody dojednávat a ani nedokázal identifikovat dodavatele, který měl společnosti ZUGANA s.r.o. naftu dodávat. Výpověď tohoto svědka tak podle správce daně nepřispěla k prokázání uskutečnění obchodů s motorovou naftou ve prospěch žalobce. Žalobce se ke kontrolním zjištěním vyjádřil v poskytnuté lhůtě a navrhl výslech svědka A. R. Správce daně návrhu žalobce vyhověl a svědka vyslechl. Podle výpovědi tohoto svědka se společnost RIAGYN s.r.o. měla v rozhodném období zabývat nákupem a prodejem pohonných hmot. Společnost neměla zaměstnance, svědek uvedl, že pracoval na pokyn pana G., který mu říkal s kým se má ve věci nákupu spojit a vše zařídil. Svědek měl posílat objednávky a pan G. mu řekl, které firmě se bude dodávat. Podle výpovědi svědka měla společnost RIAGYN s.r.o. sídlo v Praze, přičemž fakticky vykořisťovala činnost na adrese U Jeslí 4. jestli byla mezi žalobcem a společností RIAGYN s.r.o. uzavřena písemná smlouva si svědek nevzpomněl s tím, že to možné je. K předloženým fakturám (*11 faktur ze září a října 2013 na prodej motorové nafty, které k nárokovanému odpočtu předkládal žalobce – poznámka krajského soudu*) svědek uvedl, že je nejspíš vystavoval on na pokyn G. a podpis je svědka (konkrétně uvedl „tak nějak se podepisuji, takové faktury jsme jako společnost vystavovali, razítko je taky společnosti“). Podle svědka společnost pořizovala pohonné hmoty na Slovensku u společnosti Jopi trade a také v tuzemsku u firmy, na jejíž jméno si nevzpomněl. Účetnictví by se mělo nacházet u celního úřadu. Peníze přebíral svědek, ale okamžitě je předával G. Pokud byl svědek konfrontován se svou předchozí výpovědí ze dne 6. 3. 2015, tak uvedl, že na něj byl činěn nátlak, výpověď byla ze strachu, který už nemá (zjištěno z protokolu o výslechu svědka A. R. ze dne 2. 12. 2015). Správce daně závěry daňové kontroly shrnul ve zprávě o daňové kontrole, která byla projednána se žalobcem dne 21. 12. 2015. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně ve dnech 8. 1. 2016 a 11. 1. 2016 shora uvedené dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci DPH za rozhodná zdaňovací období a uložil mu povinnost zaplatit z doměřených částek penále.

6. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém uzavřel, že žalobce sice předložil správci daně

formálně bezvadné daňové doklady, na jejichž základě si nárokoval odpočet daně na vstupu, ale na základě zjištěných skutečností bylo důvodně zpochybněno, že předmětné daňové doklady vystavili plátcí, kteří jsou na nich uvedeni jako dodavatelé. Žalovaný zopakoval pochybnosti o jednotlivých deklarovaných dodavatelích, kteří nesídlí na adrese svých sídel, neplní si povinnosti vůči správci daně, nepodávají přiznání k DPH a neplní daňové povinnosti. Ani navržené výpovědi svědků nepřinesly podle odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétní informace o deklarovaném plnění, naopak se vyznačují rozpornými sděleními a žalobce kromě zpochybněných daňových dokladů a obecných smluv, na jejichž základě měla probíhat obchodní spolupráce, žádné další doklady (objednávky, doklady o úhradách) nepředložil. Ve vztahu ke společnosti RIAGYN s.r.o. se pak žalovaný zabýval výpovědí svědka O. a doplněnou výpovědí A. R. se závěrem, že svědek O. pouze potvrdil, že přepravoval pohonné hmoty, ale nebylo potvrzeno, že se jednalo o pohonné hmoty, které měl dodat žalobci dodavatel RIAGYN s.r.o. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH z přijatých plnění od deklarovaných dodavatelů. Podle doručenky bylo písemné vyhotovení napadeného rozhodnutí doručeno tehdejší zmocněnkyni žalobce dne 25. 7. 2017.

7. Krajský soud ve věci nařídil ústní jednání na 23. 1. 2019, kterého se zúčastnili jak žalobce prostřednictvím zástupkyně, tak pověřená zaměstnankyně žalovaného. U jednání oba účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce (jeho zástupkyně) nad rámec dosavadních tvrzení poukázal na závěry rozsudku zdejšího soudu ze dne 13. 2. 2018, č. j. 22 Af 79/2016-31, kde byla řešena problematika nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Dále zdůraznil, že nebyl poučen o povinnosti tvrdit a prokazovat faktickou spotřebu pohonných hmot a poukázal na předchozí kontrolu celním úřadem ve věci spotřební daně, který jím předložené doklady shledal jako dostačující k prokázání využití sporných komodit. Zopakoval, že mu nemůže být kladeno k tíži, pokud neodhalil, že jednatele dotčených společností jsou řízeni jinými osobami, které za tuto činnost byly také odsouzeny a za situace, kdy dodavatelé žalobce nebyli uvedeni mezi nespolehlivými plátcí, tak ani nebylo v jeho možnostech jejich ekonomickou činnost blíže zkoumat, což ostatně ani nebylo důvodem, když s uvedenými společnostmi bez problému obchodoval. Žalovaný setrval na návrhu na zamítnutí žaloby a zopakoval, že za podstatné v tomto směru považuje, že žalobce neprokázal přijetí zboží od deklarovaných dodavatelů, a proto mu nemohl být nárokován odpočet uznán.
8. Krajský soud po ověření, že žaloba byla podána včas, v průběhu zákonné lhůty stanovené v § 72 odst. 1 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), že je přípustná a projednatelná, přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení předcházející jeho vydání v rozsahu vymezeném žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
9. Za nosné považuje krajský soud ty žalobní body, ve kterých žalobce protestuje proti neuznání nárokováných odpočtů z přijatých zdanitelných plnění od společností Finanční a leasingová s.r.o., RIAGYN s.r.o. a ZUGANA s.r.o. Žalobce sice tyto žalobní body uplatnil značně obecně a místy i poněkud nepřehledně, základní námitky jsou z nich však seznatelné. Podstatou žalobní argumentace je – stručně řečeno – nesouhlas žalobce s postupem daňových orgánů při hodnocení provedených důkazů a s tím souvisejícím rozložením důkazního břemene ve spojení se stanovením okruhu prokazovaných skutečností.

10. Krajský soud se nejprve zaměřil na postup daňových orgánů při stanovení okruhu prokazovaných skutečností. Okruh skutečností prokazovaných v daňovém řízení vždy odpovídá obsahu příslušné hmotněprávní normy, kterými jsou v případě odpočtů DPH § 72 a § 73 ZDPH. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 ZDPH nárok na odpočet prokazuje daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Z uvedených zákonných ustanovení vyplývá, že aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně, musí být příslušný „poskytovatel“ plátcem DPH (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou k dispozici na webových stránkách www.nssoud.cz). DPH na vstupu je totiž nutné párovat s DPH na výstupu jiné osoby povinné k této dani, aby mohla být ověřena neutralita DPH. V požadavku na prokázání konkrétního poskytovatele plnění přitom spočívá mimo jiné jeden z rozdílů mezi daní z příjmů a DPH, který přílehlavě vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Pokud tedy žalobce poukazoval na to, že sporná zdanitelná plnění přijal a využil je pro svou ekonomickou činnost, tak přestože se jedná nepochybně o nezbytné hmotněprávní podmínky pro nárokování odpočtu DPH, tak v tomto řízení nejsou relevantní, protože uvedené skutečnosti nebyly daňovými orgány rozporovány a daňové orgány nevybudovaly odmítnutí uplatněných odpočtů na neprokázání pořízení sporných komodit nebo jejich využití pro ekonomickou činnost žalobce, ale výhradně na neprokázání jejich faktického dodání dodavateli uvedenými na daňových dokladech. Proto jsou také nepřipadné odkazy žalobce na rozhodnutí zdejšího soudu vydané ve věci sp. zn. 22 Af 79/2016, které se týkalo vyměření daně z příjmů, navíc podle pomůcek a nikoliv dokazováním, jakož i na závěry jiných úřadů, které stav zásob a spotřebu pohonných hmot u žalobce považovaly za ověřené. Krajský soud proto uzavírá, že daňové orgány nepostupovaly v rozporu s právními předpisy, pokud zaměřily dokazování na ověření, zda sporná plnění poskytl žalobci právě dodavatelé uvedení na daňových dokladech.
11. Taktéž ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně ve vztahu ke skutečnostem právně významným pro nárok na odpočet DPH existuje rozsáhlá a ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky uvedené v předchozím odstavci). Dotčenou judikaturu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen tvrdit a prokazovat veškeré právně významné skutečnosti (tj. v rozsahu § 72 a § 73 ZDPH), což primárně plní především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Ani řádně vyplněné daňové doklady však nemusí být dostačující pro uznání nároku na odpočet DPH, pokud správce daně prokáže existenci pochybností o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti, či úplnosti. Není přitom povinností správce daně prokázat, že údaje z účetnictví jsou v rozporu se skutečností. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu postačí, jsou-li správcem daně identifikovány konkrétní skutečnosti, které vyvolávají o správnosti (věrohodnosti apod.) účetních dokladů pochybnosti a v případě prokázání těchto pochybností správcem daně se důkazní břemeno přenáší zpět na daňový subjekt. Na něm pak je, aby soulad účetnictví se skutečností prokázal, tj. buď aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

12. Mezi účastníky nebylo sporné, že žalobce své prvotní důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu unesl, když předložil doklady, ze kterých jeho tvrzení o pořízení sporného zboží v relevantních zdaňovacích obdobích od plátců DPH vyplývají. Nebyly ani pochybnosti o tom, že se jedná o zboží, které žalobce pro svou ekonomickou činnost mohl využít. Nicméně správce daně již ve výzvě ze dne 3. 2. 2015 identifikoval skutečnosti, kterými zpochybňoval dodání zdanitelného plnění žalobci dodavateli uvedenými na daňových dokladech, které se na základě doplněného dokazování ještě prohloubily. Krajský soud po porovnání závěrů daňových orgánů se skutečnostmi vyplývajícími ze spisového materiálu dospěl k závěru, že daňové orgány unesly ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu své břemeno ve vztahu k pochybnostem o správnosti a věrohodnosti žalobcem předložených daňových dokladů, konkrétně o dodání sporného zboží dodavateli uvedenými na daňových dokladech a ani žalobní námitky na tom nic nezměnily. Podle přesvědčení krajského soudu již samotná zjištění o faktickém stavu sporných dodavatelů (virtuální sídla, neexistence majetku, neplnění daňových povinností, neschopnost doložit pořízení zboží dodaného žalobci) vzbuzují důvodné pochybnosti o tom, že by tito dodavatelé byli vůbec schopni obchodovat v takovém rozsahu, jaký deklaruje žalobce v předložených daňových dokladech. Taktéž úroveň obchodní dokumentace se krajskému soudu jeví s přihlédnutím k předmětu plnění a jeho ceně (nákup zboží v hodnotě několika milionů v relativně krátkém časovém období) značně nestandardní. Jakkoliv v obecné rovině platí, že nelze direktivně určovat podnikateli, jak obezřetně má postupovat při pořizování zboží, tak pokud určité jednání, které je právně významné z hlediska přezkoumávaných daňových nároků, není uskutečněno v rámci obvyklých obchodních podmínek, může to zakládat u správce daně důvodné pochybnosti o správnosti a úplnosti skutkových tvrzení daňového subjektu, jakož i jeho dokladů a právě takový případ u žalobce nastal. Na tomto místě krajský soud podotýká, že správce daně není povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce postačí prokázání důvodných pochybností. S ohledem na výše popsané rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je zcela legitimní, aby žalobce v případě vzniku závažných pochybností o průběhu plnění nesl negativní důsledky svého rozhodnutí nezajistit si pro případné daňové řízení dostatečnou a věrohodnou evidenci jednotlivých plnění (včetně objednávek, dokladů o přepravě, o převzetí zboží), což žalobce neučinil a nic na tom nemění ani jeho žalobní námitky.
13. Namítal-li žalobce, že dodání zboží společností Finanční a leasingová s.r.o. prokázal ve svědecké výpovědi jednatel této společnosti Z. K., tak přehlíží, že uvedený svědek vypovídal před různými správními orgány opakovaně a jeho výpovědi byly značně nekonzistentní. Z. K. v nich osciloval od částečného potvrzení dodávek zboží (pouze 2 faktury), až po uznání všech jemu předkládaných daňových dokladů (32 faktur), nedokázal však uvést, v jakém konkrétním množství a od koho předmětné zboží za svou společnost pořídil (až u výsledku dne 17. 3. 2015 jako dodavatele označil společnosti Chemopetrol, Slovaft, Barum), jeho společnost nedisponovala skladištěm, zaměstnanci nebo majetkem. Výpověď tohoto svědka tak k prokázání dodání zboží uvedeným dodavatelem nepřispěla. To platí také o rámcové smlouvě ze dne 2. 2. 2011. Nejde přitom jen o to, že tato smlouva nijak neprokazuje konkrétní dodání zboží, jak správně poukázal žalovaný, ale krajský soud ji s ohledem na její obsah považuje za právně zcela bezvýznamný dokument. Tato smlouva, která se snaží vykazovat známky jakési rámcové smlouvy o budoucí spolupráci, totiž neobsahuje žádné vynutitelné závazky a pravidla, jež jsou charakteristická právě pro tento

typ smlouvy (např. závazek k dodání či odběru určitého množství konkrétního zboží v dohodnutém čase, způsob uzavírání realizačních smluv na konkrétní dodávky, uvedení některých náležitostí budoucích smluv). Ani rámcová smlouva tak o dodávkách zboží žalobci deklarovaným dodavatelem nic nevypovídá.

14. Také ve vztahu k dodání zboží od společnosti RIAGYN s.r.o. považuje krajský soud závěry daňových orgánů za dostačující pro odepření nároku na odpočet. Úvahy daňových orgánů při hodnocení výpovědi svědků R. a O. (není pravdou, že by žalovaný k výsledku svědka O. nepřihlédl, jak se namítá v žalobě – srov. zejména body 71 a 72 napadeného rozhodnutí) jsou pro krajský soud přesvědčivé a dostačující. Podstatné především je, že svědek R. ve svých výpovědích před celním úřadem a policejním orgánem v březnu 2015 popřel jakékoliv dodání zboží žalobci, jakož i vystavování faktur a placení ceny a sám vyslovil úvahu o zneužití jeho společnosti. Následně sice při výpovědi před správcem daně ze dne 2. 12. 2015 zcela změnil svá předchozí tvrzení, ale jednak dostatečně věrohodně nevysvětlil důvody změn v jeho výpovědi, navíc ani „nový“ popis obsahu spolupráce se žalobcem v září a říjnu 2013 nepůsobí přesvědčivě, zejména pokud jde o jeho tvrzení, že obchody se žalobcem fakticky vedl pan G., který však byl (jak zcela správně poukázal žalovaný) v době deklarovaného prodeje ve výkonu trestu odnětí svobody (již od 7. 8. 2013) a v rozhodném období září a října 2013 tak svědka nemohl ovládat. Za tohoto stavu tak nemůže dodání zboží společností RIAGYN s.r.o. žalobci prokázat ani výpověď svědka O., který sice potvrdil, že jako řidič převážel pro žalobce pohonné hmoty v období září až listopadu roku 2013, nicméně ani on nebyl schopen identifikovat osobu, od které podklady a přepravované pohonné hmoty přebíral a komu je následně předával. Nutno dodat, že daňové orgány nezpochybňovaly dodání zboží žalobci, ale to, že zboží dodávala společnost RIAGYN s.r.o., což ani výpověď tohoto svědka neprokázala.
15. Shodně se žalovaným krajský soud hodnotí také svědeckou výpověď M. B., který sice spolupráci s žalobcem potvrdil s tím, že tuto spolupráci měl domlouvat blíže nespecifikovaný „kolega O.“, ale nebyl schopen uvést žádného svého dodavatele, a také jeho práce měla spočívat především v podepisování daňových dokladů.
16. Podle závěrů krajského soudu žalovaný při hodnocení provedených důkazů zcela dostal zásadě volného hodnocení důkazů podle § 8 daňového řádu, a to i při hodnocení svědeckých výpovědí, když žádná z nich spolehlivě neprokazuje faktické dodání zboží žalobci spornými dodavateli. Ve vztahu k hodnocení důkazů a nesení důkazního břemene tak krajský soud uzavírá, že daňové orgány disponovaly dostatečnými poznatky, jež vedly k pochybnostem o dodání předmětného zboží dodavateli uvedenými na daňových dokladech a nejednalo se z jejich strany o pouhé spekulativní závěry, jak namítá žalobce. Za této situace bylo na žalobci, aby dodání zboží deklarovanými dodavateli prokázal „náhradním způsobem“, což se žalobci nepodařilo, přestože byl s pochybnostmi správce daně seznámen již v rámci výzvy ze dne 3. 2. 2015 a dále pak při seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Žalobce v průběhu daňového řízení svými navrženými důkazy pochybnosti správce daně nevyvrátil a přijetí plnění od dodavatelů uvedených na daňových dokladech tak neprokázal.
17. V reakci na závěrečný návrh žalobce (jeho zástupkyně) považuje krajský soud za vhodné dodat, že závěr žalovaného nestojí na neověřování obchodních partnerů ze strany žalobce, ale výhradně na jeho neschopnosti prokázat soulad reálného průběhu obchodů s předloženými doklady.

Shodu s prvopisem potvrzuje

18. S ostatními žalobními námitkami, které žalobce koncipoval pouze obecně, je krajský soud schopen se vypořádat rovněž toliko obecným způsobem, tj. v takovém rozsahu, v jakém je žalobce v žalobě uplatnil. To platí v první řadě pro námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, u které není z žaloby zřejmé, v čem je spatřována (zda v nesrozumitelnosti napadeného rozhodnutí nebo v nedostatku důvodů). Proto krajský soud uvádí pouze obecně, že v napadeném rozhodnutí neshledal žádné vady, které by mohly mít za následek jeho nepřezkoumatelnost, naopak podle přesvědčení krajského soudu se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami žalobce vyčerpávajícím způsobem a své skutkové a právní závěry řádně odůvodnil. Ani v rámci namítaného porušení ustanovení o daňovém řízení a práv vyplývajících z Listiny základních práv a svobod žalobce neuvedl, v čem konkrétně porušení ustanovení o daňovém řízení spočívalo, a která žalobcova základní práva byla porušena. Obdobné platí také pro neprovedení navrhaných svědeckých výpovědí, neboť z žaloby nevyplývá, který navržený svědek nebyl vyslechnut, naopak podle zjištění krajského soudu učiněných z daňového spisu byli všichni žalobcem navržení svědci (Z. K., M. B., R. O. a A. R.) správcem daně vyslechnuti. Krajský soud se neztotožňuje ani s námitkou žalobce o nesprávném poučení ze strany správce daně. Žalobce uvedl jediné konkrétní poučení, které mu nemělo být správcem daně poskytnuto (v žalobě i u jednání), a to ve vztahu k prokázání užití sporného zdanitelného plnění pro účely jeho ekonomické činnosti (u jednání konkretizovaného na pořízení pohonných hmot). Je pravdou, že výzva ze dne 3. 2. 2015 nesměřovala k prokázání spotřeby pohonných hmot (popř. jiného přijatého plnění) žalobcem pro účely jeho ekonomické činnosti, jak však již krajský soud konstatoval výše, závěr daňových orgánů o neuznání nárokových odpočtů nebyl vybudován na (ne)využití sporných zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost žalobce, ale výhradně na neprokázání pořízení předmětných plnění od dodavatelů deklarovaných na příslušných daňových dokladech. V tomto směru se tak námitky žalobce míjejí s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Lze dodat, že ve výzvě ze dne 3. 2. 2015 správce daně prostřednictvím daňových dokladů jednoznačně identifikoval plnění, u kterých má pochybnosti, že je žalobce přijal od dodavatelů na nich uvedených, v jejím odůvodnění podrobně žalobci vysvětlil, z jakých konkrétních skutečností své pochybnosti dovozuje a vyzval jej, aby doložil, že sporná plnění přijal právě od dodavatelů Finanční a leasingová s.r.o., ZUGANA s.r.o. a RIAGYN s.r.o., jak se uvádí v daňových dokladech. O tom, že žalobce výzvě porozuměl, svědčí již to, že na ni adekvátně reagoval a důkazy k prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů navrhoval (srov. podání žalobce adresovaná správci daně ze dne 23. 2. 2015 a 6. 3. 2015). Ještě detailněji pak byl žalobce s úvahami a pochybnostmi správce daně seznámen při projednání výsledků kontrolního zjištění, kdy měl stále ještě možnost ve fázi prvostupňového daňového řízení navrhopat ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu doplnění dokazování, což také činil, když navrhl výslech svědka R., kterému správce daně vyhověl. Při výpovědi svědka R. dne 2. 12. 2015 pak byla tomuto svědkovi předestřena jeho odlišná výpověď u celního úřadu ze dne 6. 3. 2015, se kterou měl žalobce možnost se seznámit již při seznámení s výsledky kontrolního zjištění (není tedy pravdou, že by žalobce neměl možnost vyjádřit se k výpovědi A. R., jak namítal v žalobě). Jakékoliv další poučování ve vztahu k rozhodným skutečnostem, které navíc žalobce v řízení ani nekonkretizoval, již jde nad rámec zákonných povinností správce daně. Nadto je třeba uvést, že přestože žalobce již ve vyjádření ke kontrolním zjištěním, jakož i v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a následně pak v žalobě opakovaně namítal, že s ohledem na nedostatek poučení ze strany správce daně nepředložil listinné

důkazy, tak tyto nijak nespecifikoval, ani je nepředložil, přestože měl v průběhu daňového řízení dostatek prostoru pro to, aby tak učinil.

19. Krajský soud uzavírá, že veškeré žalobní body shledal jako nedůvodné, a protože v napadeném rozhodnutí ani v postupu daňových orgánů předcházejícím jeho vydání neshledal ani žádné vady, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. V návaznosti na meritorní výrok rozhodl krajský soud o nákladech řízení, a to podle pravidel uvedených v § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal; žalobce v řízení úspěšný nebyl a procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 23. ledna 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu