



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **AP Freight, s.r.o.**, IČO 288 19 748
sídlem V rohu 434/3, Libuš, 142 00 Praha 4
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s.
sídlem Platněřská 191/2, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2017, č. j. 52653/17/5300-22444-712362,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti celkem 8 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“), vydaným ve dnech 16. a 17. 1. 2017. Správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)

za zdaňovací období leden až srpen 2015 v celkové výši 3 093 721 Kč, zároveň oznámil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 618 743 Kč.

2. Důvodem doměření daně bylo, že finanční orgány neuznaly žalobcem uplatněný nárok na odpočet; žalobce podle finančních orgánů neprokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatele [společnosti Yonetta s.r.o., IČO 01716905, nyní v likvidaci (dále jen „Yonetta“)] v deklarované výši a rozsahu. Nesplnil tedy podmínky stanovené v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně konstatoval, že předmětem daňové kontroly byla zejména jeho obchodní spolupráce se společností Yonetta a s chorvatskou společností FOLLOW MY TRACKS, VAT HR60878541066 (dále jen „FMT“). Obchodní činnost spočívala v nákupu a prodeji drogistického zboží (např. laky na nehty, vonné difuzéry) a představovala toliko doplňkovou činnost žalobce; hlavní podnikatelskou činností žalobce jsou logistické a expediční služby.
4. Veškeré přijaté a odeslané platby související s drogistickým zbožím probíhaly bezhotovostním platebním stykem, což dle žalobce ukazuje na standardní průběh obchodní transakce a vysokou míru její průkaznosti. Žalobce v průběhu daňového řízení předložil také veškeré daňové doklady, dodací listy, čestná prohlášení jednatelů na straně dodavatele a odběratele a navrhl provedení řady výsledků. Jedná se o řetězec nepřímých důkazů svědčících ve prospěch žalobce. Správce daně však tyto důkazy nehodnotil v jejich vzájemné souvislosti s ostatními předloženými důkazy, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Finanční orgány spatřují důvody pro doměření ve skutečnostech, které judikatura Ústavního soudu odmítá (nekontaktnost dodavatele apod.). Přitom společnost Yonetta je existujícím subjektem, který vystavil na dodávku zboží řádné daňové doklady, komunikoval s žalobcem, dodával mu zboží a řádně plnil své daňové povinnosti (nespolehlivým plátcem byl až od listopadu 2017).
5. Argumentace uváděná správcem daně a žalovaným jako důvod pro neuznání nároku na odpočet svědčí spíše podvodu na dani (nekontaktnost, virtuální sídlo, absence webových stránek apod.). Žalobci však nebyla doměřena daň z důvodu zapojení do podvodného řetězce.
6. Ke svědeckým výpovědím M. T., V. D. a P. C. žalobce namítl, že daní svědci potvrdili uskutečnění zdanitelných plnění a prokázali správnost údajů vyplývajících z dokladů předložených žalobcem. Jejich hodnocení provedené žalovaným je tak v přímém rozporu s tím, co svědci sdělili.
7. V. D., bývalý jednatel společnosti Yonetta, potvrdil, že k navázání obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností Yonetta došlo v průběhu roku 2014 na společenské akci v Praze. S Ing. P. S., jednatelem žalobce, se shodl také na předmětu jednotlivých dodávek. Komunikace ohledně jednotlivých dodávek probíhala prostřednictvím e-mailu, žalovaným tvrzený rozpor, podle kterého mělo být zboží objednáváno převážně telefonicky, je vytržen z kontextu. Zboží bylo vždy objednáváno na základě e-mailové komunikace, příslušné objednávce však mohla předcházet telefonická domluva. Pokud žalovaný touto skutečností zpochybňuje dodání zboží, pak žalobce navrhuje, aby byli opětovně vyslechnuti svědci a tento tvrzený rozpor potvrdili či vyvrátili. V. D. se shodně jako P. S. vyjádřil také k přepravě a dodání zboží od společnosti Yonetta.

8. Výpovědi jednotlivých svědků (vedle V. D. také P. C. a M. T.) dále potvrdily, jakým způsobem bylo zboží dodáváno, kdo předmětné zboží dovážel a kdo přebíral zboží na straně žalobce. K možné existenci jiného uskladněného zboží žalobce uvedl, že M. T. vypověděl, že se v případě předmětných dodávek nejednalo o zboží určené pro autoservis. Navíc byl P. S. v obecné rovině informován o tom, že se jedná o drogistické zboží. Tvrzení žalovaného, že se mohlo jednat o jakékoliv zboží, například o zboží sloužící tomuto autoservisu, je tak nesprávné. Shoda panuje také v tom, jakým způsobem bylo manipulováno se zbožím. Jednotliví svědci se shodli rovněž na množství dodávaného zboží a na způsobu zabalení zboží.
9. Finanční orgány dále hodnotily jednání žalobce jako neopatrné s ohledem na skutečnost, že společnost Yonetta neměla evidovaný žádný sklad, měla virtuální sídlo a neevidovala žádné účetní závěrky. Podle žalobce ale v roce 2015 nevyplývalo z žádných veřejně dostupných zdrojů, že by společnost Yonetta představovala rizikového obchodního partnera. Ostatně ani správce daně ji v té době nepovažoval za nespolehlivého plátce.
10. Správce daně dále odvozuje své pochybnosti od skutečnosti, že nemohl provést kontrolu u společnosti Yonetta. Žalobce nedisponuje právem prověřovat daňové povinnosti třetích subjektů, navrhl proto výslech svědka, bývalého jednatele společnosti Yonetta (V. Dvořáka). Přes uvedenou snahu žalobce zůstal žalovaný pasivní a omezil se na konstatování o nekontaktnosti společnosti Yonetta. Dle žalobce ale v případě tvrzené nekontaktnosti třetích stran stíhá důkazní břemeno správce daně. Připomněl také judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a nelze nutit daňový subjekt k prokazování něčeho, co je zcela mimo jeho důkazní sféru. Žalobce proto požadoval, aby finanční orgány postavily najisto své pochybnosti, které jsou založeny na údajné nemožnosti kontroly daňové povinnosti u společnosti Yonetta. Žalovaný v reakci na to pouze uvedl, že ze zahájené daňové kontroly u společnosti Yonetta nevzešly informace potřebné k prokázání a ověření existence obchodní spolupráce a především důkazní prostředky o faktické existenci zboží. Finanční orgány neuvedly, s jakým závěrem byla daňová kontrola u společnosti Yonetta ukončena. Podle žalobce je přitom tato informace podstatná. Pokud se totiž prokáže, že u společnosti Yonetta byla daňová kontrola ukončena s doměřením DPH z titulu dodávek zboží žalobci, pak by bylo přinejmenším zvláštní, pokud by finanční orgány neuznaly nárok na odpočet uplatněný žalobcem. Žalobce z uvedených důvodů navrhl, aby soud vyžádal od místně příslušného správce daně společnosti Yonetta zprávu o předmětné daňové kontrole a provedl důkaz touto zprávou.
11. Žalobce dále namítl, že finanční orgány nezohlednily náklady, které mu musely nutně vzniknout v souvislosti s tímto obchodním případem. Skutečnost, že žalobce dodával drogistické zboží společnosti FMT, znamená, že drogistické zboží musel nakoupit, neboť není jeho výrobcem. Pokud správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží od společnosti Yonetta, nezbavilo jej to povinnosti zohlednit náklady, které by společnost v obdobném případě za takové zboží vynaložila. Správce daně měl tedy stanovit daň za užití pomůcek. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38.
12. Žalobce je z uvedených důvodů názoru, že závěry finančních orgánů jsou neudržitelné. Konkrétně polemizuje s jejich tvrzeními o navázání obchodní spolupráce, absenci smluvního vztahu, obchodování s neznámou komoditou a o tom, že drogistické zboží nebylo inzerováno ve veřejně dostupných zdrojích.

13. K navázání obchodní spolupráce žalobce uvedl, že při schůzce mezi V. D. a P. S. mu byla nabídnuta obchodní spolupráce týkající se dodávek drogistického zboží, která byla založena na jednoduchém principu nákupu a prodeje zboží. Takový způsob navázání obchodní spolupráce nevyžaduje nadprůměrně vysokou míru důvěry, zvláště neexistují-li indicie svědčící o její rizikovosti. Z veřejně dostupných zdrojů žalobce nemohl takové rizikové faktory indikovat. Žalobce vždy provádí ověřování potenciálních obchodních partnerů standardními způsoby, které zákon umožňuje (přes ARES, VIES, obchodní rejstřík atd.).
14. Žalovaný se mýlí také v tvrzení, že absentoval smluvní vztah mezi žalobcem a společností Yonetta. Smlouva mezi uvedenými společnostmi vznikla, nikoliv však v písemné formě. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), takový postup v daném případě umožňuje. Jednotlivé dodávky byly navíc podloženy e-mailovými objednávkami a konkrétní podmínky dodání byly upřesněny na základě telefonické komunikace.
15. K tvrzením o obchodování s neznámou komoditou žalobce uvedl, že hlavním předmětem jeho podnikatelské činnosti je zprostředkování autodopravy. Nebylo tak v jeho možnostech zabývat se prodejem drogistického zboží ve větším měřítku, či jej dokonce nabízet koncovým spotřebitelům. S ohledem na jednoduchost obchodního modelu (FMT objedná konkrétní druh zboží, které žalobce následně objedná u společnosti Yonetta) nebylo pro tuto obchodní činnost potřeba specifických znalostí či zkušeností. Drogistické zboží představuje jednoduchou komoditu, se kterou obchoduje řada jiných subjektů. Žalobce ani nepodstupoval žádné výrazné riziko, pokud by FMT neuhradila svou objednávku, vedlo by to k ukončení spolupráce.
16. Pokud jde o inzerci zboží, žalobce namítl, že na svých webových stránkách prezentuje svou hlavní ekonomickou činnost (spedici a logistiku). Obchodování s drogistickým zbožím představovalo z hlediska jeho obratu marginální činnost, a tak nebylo třeba ji navenek prezentovat. Žalobcem navíc neprodával drogistické zboží koncovým zákazníkům. K identifikaci zboží žalobce namítl, že názvy výrobků jsou uvedeny na dodacích listech a fakturách, a tak je možné dohledat druh zboží a jeho výrobce.
17. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že opomenutí uvedení dodání zboží odběrateli žalobcem do daňového přiznání svědčí o tom, že zboží neexistovalo nebo nebylo dodáno. Žalobce evidoval faktury ve své záznamní povinnosti, při zadávání dat pouze došlo k chybnému přiřazení do správné skupiny DPH. Daňová povinnost žalobce se tím však nezměnila, toto chybné vykázání nemělo vliv na daňovou neutralitu.
18. Žalobce dále namítl, že závěry mezinárodního dožádání, které provedly chorvatské orgány u společnosti FMT, prokazují, že FMT přijetí zdanitelného plnění řádně zdanila a splnila i další chorvatským zákonem stanovené požadavky. Tvrzení finančních orgánů, že zboží neexistovalo, je tedy v rozporu s výsledky mezinárodního dožádání. Žalobci navíc při nahlížení do spisu bylo umožněno učinit si kopie mezinárodního dožádání ve velmi omezeném rozsahu, neboť správce daně podstatnou část informací nacházejících se v odpovědi chorvatského správce daně začernil.
19. V doplnění žaloby ze dne 23. 1. 2019 žalobce blíže rozvedl žalobní námitku týkající se daňové kontroly u společnosti Yonetta a dále námitku, podle níž měl správce daně povinnost zohlednit esenciální náklady za nákup drogistického zboží a stanovit daň podle pomůcek. Ve vztahu k daňové kontrole u společnosti Yonetta žalobce poukázal na řízení

vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 14 Af 29/2018, což je skutkově stejný spor týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V daném spise se nachází zpráva o daňové kontrole společnosti Yonetta, na základě které jí správce daně doměřil za zdaňovací období leden až srpen 2015 daň na výstupu, a to právě z plnění poskytnutých žalobci. Tento rozpor je dle žalobce neakceptovatelný. Žalobce navrhl, aby krajský soud provedl důkaz jednak zmíněnou zprávou o daňové kontrole, jednak platebními výměry vydanými společností Yonetta v souvislosti s touto daňovou kontrolou. Ke stanovení daně podle pomůcek žalobce odkázal na nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, který je dle jeho názoru plně aplikovatelný na nyní posuzovanou věc.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že neopatrnost a rizikovost obchodování žalobce nevyvozoval z předložených výpisů z bankovního účtu na základě bezhotovostně provedených plateb, ale na základě rozporu plynoucího z těchto výpisů a tvrzení žalobce (z výpisů vyplynulo, že žalobce vždy nejprve provedl platbu na účet společnosti Yonetta a poté až s několikadenním zpožděním přijal platbu od společnosti FMT - původně tvrdil opak). Obecně lze souhlasit s žalobcem, že bezhotovostní způsob platebního styku přispívá k obezřetnosti při obchodování, nicméně vzhledem ke konkrétním okolnostem tohoto případu (zejména k uvedeným rozporům) nemohla být tato skutečnost dostačující.
21. Postup finančních orgánů při dokazování nebyl v rozporu s žalobcem citovanou judikaturou. Není pravda, že by žalovaný paušálně odmítal důkazní prostředky předložené žalobcem, každé neprovedení navrženého důkazu bylo řádně odůvodněno.
22. K žalobcově polemice s hodnocením výsledku svědků žalovaný především odkázal na vypořádání odvolacích námitek v napadeném rozhodnutí. Odmítl, že by výsledky hodnotil účelově, a setrval na závěru, že svědecké výpovědi neodstranily pochybnosti finančních orgánů o tvrzeních žalobce. Výpověď pana D. navíc nelze považovat za věrohodnou. Žalovaný posuzoval i tvrzení obsažená v čestném prohlášení pana F., jednatele odběratelské společnosti. Dané čestné prohlášení ale pouze obecně popisuje, jak došlo ke spolupráci.
23. Žalovaný nekladl žalobci k tíži, že jeho dodavatel byl prohlášen za nespolehlivého plátce. Žalovaný tuto skutečnost uvedl pouze k dokreslení případu. Neopatrnost žalobce a rizikovost obchodních případů byla dovozována především z jiných skutečností.
24. K námitkám týkajícím se daňové kontroly u dodavatele žalovaný uvedl, že společnost Yonetta se v průběhu této kontroly stala nekontaktní, a nebylo tak možné prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti. Žalovaný nebyl v tomto ohledu pasivní, ani nikdy netvrdil, že by důkazní břemeno ohledně plnění daňových povinností třetích stran stíhalo žalobce. V daňovém spise jsou založeny veškeré relevantní důkazy týkající se předmětné daňové kontroly.
25. Na závěr žalovaný poznamenal, že žalobce používá citace z judikatury Nejvyššího správního soudu záměrně zkreslujícím způsobem. Jako příklad uvedl žalobcem použitý odkaz na rozsudek ze dne 29. 4. 2015, č. j. 8 Afs 113/2014 – 61; žalobce uvedl jako citaci z rozsudku nikoliv výklad soudu, ale pouhé tvrzení žalobce daného sporu, závěr soudu, který shledal danou námitku nedůvodnou, již vynechal.

IV. Posouzení věci krajským soudem

26. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
27. Krajský soud při hodnocení závěrů finančních orgánů vycházel z úpravy podmínek pro uplatnění odpočtu DPH obsažené v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátcu uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.
28. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
29. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

30. V nyní posuzované věci finanční orgány prokázaly existenci skutečností vyvracejících průkaznost žalobcem předložených dokladů. Jednatel žalobce mj. uvedl, že kontakt s jednatelem společnosti Yonetta, V. D., navázal na společenském akci počátkem roku 2014 v Praze, písemná smlouva uzavřena nebyla, pouze ústní dohoda o vzájemné spolupráci. Jednatel žalobce osobně kontroloval množství a úplnost dodávek při přebírání a následném prodeji. Dopravu od dodavatele zajišťovala společnost Yonetta, zboží bylo přepravováno různými vozidly a skladováno v pronajatém servisu na adrese Jičín, Šturmová bez čísla popisného, na základě potvrzení dodacího listu.
31. Z výpovědi jednatele žalobce tedy vyplynulo, že se společností Yonetta nebyly uzavřeny písemné obchodní smlouvy na dodávky drogistického zboží. Krajský soud přisvědčuje žalobci, že v takovém případě se vzájemný vztah mezi smluvními stranami řídil obecnou právní úpravou obsaženou v občanském zákoníku, zároveň však souhlasí s žalovaným, že takový postup vzbuzuje minimálně jisté pochyby. Především se dle soudu jeví jako poněkud nestandardní, aby žalobce uzavíral obchody v řádech milionů (za období leden – srpen 2015 deklaroval nákup drogistického zboží v hodnotě 14 731 797 Kč základu daně), aniž se svým obchodním partnerem písemně sjednal např. parametry, množství a kvalitu zboží, jeho dopravu, případnou sankční odpovědnost, pojištění apod. Takový postup byl nestandardní bez ohledu na to, že prodej drogistického zboží představoval v kontrolovaných obdobích „pouze“ cca 11 % jeho obratu, jak žalobce namítá (a nikoliv 20 %, jak uvedl správce daně a žalovaný). Uvedené platí tím spíše, že žalobce není zavedeným subjektem na trhu s drogistickým zbožím (jeho hlavním předmětem činnosti je zprostředkování autodopravy) a ve velkém objemu uzavíral obchody, jejichž předmětem byla do značné míry neznámá komodita (k tomu viz níže).
32. I přes určitou neobvyklost takového postupu by však neuzavření písemné smlouvy nevedlo bez dalšího k závěru, že se dodání zboží od společnosti Yonetta neuskutečnilo. Tato skutečnost sice snižuje důvěryhodnost tvrzení žalobce a rovněž ztěžuje přezkoumání obchodních transakcí (zejména s ohledem na nedostatečnou specifikaci zboží a jeho původu), ovšem i za těchto okolností mohl žalobce svá tvrzení prokázat prostřednictvím dalších důkazních prostředků.
33. Krajský soud se však ztotožňuje s žalovaným, že žalobce neprokázal přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, neboť na základě provedených důkazních prostředků se nepodařilo identifikovat dodané zboží, beze všech pochybností prokázat jeho vazbu na vystavené faktury a spojit toto zboží se zbožím prodaným odběrateli FMT. Ve správním spisu jsou založeny dvě fotografie pořízené správcem daně dne 18. 12. 2015, na nichž je zachycen autoservis na adrese Šturmová bez čísla popisného, Jičín, a snímek dvou předmětů – balení zboží opatřené potiskem bez bližší identifikace. Z předložených vzorků zboží však není možné zjistit jeho sériové číslo, název ani značku zboží tak, aby bylo možné zboží identifikovat a dohledat jeho výrobce.
34. Žalobce uváděl, že hlavním předmětem jeho podnikání je zprostředkování autodopravy, takže se prodejem drogistického zboží zabýval pouze okrajově a jeho nabídku neprezentoval navenek (např. na webových stránkách). Krajský soud je však názoru, že i v takovém případě by žalobce měl mít k dispozici důkazní prostředky ohledně původu a ceny dodaného zboží (např. technickou specifikaci výrobce a listiny vztahující se k původu zboží). Uvedené platí tím spíše, že na objednávkách společnosti FMT je výslovně uveden dovětek „v katalogové ceně“ nebo „v cenách dle katalogu“, z čehož lze jednoznačně usuzovat, že katalog nabízející zboží existoval a žalobce jím měl disponovat.

I přes výslovné výzvy na jeho doložení však žalobce katalog ani žádné další dokumenty vztahující se ke zboží nedoložil.

35. Správce daně dále zjistil, že předmětné zboží neinzerovala ani společnost Yonetta; bývalý jednatel této společnosti během svědecké výpovědi uvedl, že zboží nakupoval v tržnici Sapa, ovšem neměl žádné povědomí o jeho výrobci, zboží nakupoval většinou od svého stálého dodavatele, od něhož na začátku obdržel nějaké doklady ohledně nezávadnosti zboží. Dle soudu i výpověď dodavatele žalobce vzbuzuje pochyby ohledně uskutečnění deklarovaných obchodů, neboť ačkoliv bývalý jednatel společnosti Yonetta neuvedl jméno svého dodavatele a neznal ani výrobce zboží, nechával zboží rovnou přepravit k žalobci, aniž ověřil jeho kvalitu, množství či druh.
36. Jak dále příhodně uvedl správce daně (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole daně), na žalobce dopadaly také povinnosti distributora výrobků na trh. Dle § 5 odst. 2 zákona č. 102/2001 Sb., o obecné bezpečnosti výrobků, platí, že „distributorem je pro účely tohoto zákona každá osoba, která v dodavatelském řetězci provádí následnou obchodní činnost po uvedení výrobku na trh, jakož i každá další osoba v dodavatelském řetězci, za předpokladu, že jejich činnost nemá vliv na vlastnosti týkající se bezpečnosti výrobku“. V souladu s tímto ustanovením se tedy za distributora považuje jak společnost Yonetta, tak i žalobce. S ohledem na jejich postavení se na ně vztahují veškeré povinnosti stanovené v odst. 4 a 10 téhož ustanovení. Distributor dle citovaných ustanovení nesmí distribuovat výrobky, o nichž na základě svých informací a odborných znalostí ví nebo může předpokládat, že požadavkům na bezpečnost výrobků neodpovídají. Zároveň se musí účastnit činností souvisejících se zajištěním bezpečnosti výrobků uváděných na trh, zejména předáváním informací o rizicích spojených s výrobkem. Za tím účelem má povinnost udržovat a poskytovat písemné informace nezbytné pro dohledání původu výrobku.
37. S ohledem na citovaná ustanovení lze mít za to, že žalobce a jeho dodavatel by měli disponovat písemnými informacemi minimálně o původu výrobku, jeho výrobci a technické specifikaci. Přes výzvy správce daně však žalobce takové informace nepodal, ale v průběhu daňové kontroly naopak přiznal (stejně jako společnost Yonetta), že mu výrobce ani původ výrobků není znám.
38. Ohledně důkazních prostředků směřujících k prokázání dodání zboží krajský soud uvádí následující. Žalobce se dovolává svědeckých výpovědí jeho zaměstnanců (P. C., M. T.) a bývalého jednatele společnosti Yonetta, V. D.. Soud sice dává za pravdu žalobci, že v některých obecných otázkách se svědci shodli, ovšem ani ze svědeckých výpovědí nebylo jednoznačně prokázáno, které konkrétní zboží bylo žalobci dovezeno, v jakém množství, ani jeho vazba na vystavené faktury.
39. Svědek D. sice potvrdil obchodní spolupráci s žalobcem, ovšem jeho svědecká výpověď obsahuje rozpory ve srovnání s jeho vyjádřením ze dne 17. 11. 2015 učiněným v průběhu daňové kontroly společnosti Yonetta, kde výslovně uvedl, že zboží bylo přepravováno smluvními přepravci nebo si subjekty přepravu zajišťovaly samy. Naproti tomu v čestném prohlášení ze dne 18. 11. 2016 potvrzeném svědeckou výpovědí pan D. sdělil, že zboží žalobci dovážel sám. Svědecká výpověď je rovněž v rozporu se závěry mezinárodního dožádání, neboť svědek D. vypověděl, že společnost FMT ani jejího jednatele pana F. nezná, ačkoliv dle odpovědi na mezinárodní dožádání společnost FMT v roce 2015 vystavila faktury na obchodní společnost Yonetta, přičemž zboží se

shodovalo se zbožím pořízeným od žalobkyně. Byť tyto faktury společnost FMT dne 11. 12. 2015 stornovala a vystavila faktury na jiný subjekt, uvedené okolnosti minimálně vzbuzují pochybnosti o pravdivosti výpovědi pana D..

40. Z výpovědi svědka C. sice vyplynulo, že nějaké zboží bylo do servisu dováženo (dodávkou) a zde skladováno, ovšem svědek toto zboží nepřebíral a nesledoval, jak bylo označeno. Zboží bylo dle jeho výpovědi zabaleno do folie, v množství jedné palety jednou či dvakrát za týden. Svědek T. sdělil, že v autoservisu skládal a nakládal palety, které do servisu přivezlo nějaké vozidlo (dodávka), neuvedl žádné konkrétní osoby, zboží nekontroloval ani nerozbaloval, bylo zabalené do černé nebo průhledné folie, nejednalo se o zboží určené pro servis, vonělo.
41. Krajský soud připouští, že provedené výpovědi svědků se v některých otázkách shodují (zejména co se týče dopravy, zabalení nebo skladování tvrzených dodávek zboží), ovšem zároveň ve shodě s žalovaným zdůrazňuje, že z výpovědí neplyne, o jaké zboží se jednalo a kdy a v jakém množství bylo dodáno. Dovážené zboží žádný ze svědků neviděl (tvrzení o vůni nelze považovat za nepochybný důkaz o tom, že se jednalo o drogistické zboží, a to mj. s ohledem na shodná tvrzení ohledně jeho zabalení do krabic a folií) a žádný ze svědků nepotvrdil, že dodavatelem zboží byla společnost Yonetta. Soud shrnuje, že z těchto důvodů nebylo beze všech pochybností prokázáno, že plnění byla uskutečněna tak, jak žalobce deklaroval, neboť zboží se během daňového řízení nepodařilo identifikovat a rovněž se neprokázala jeho vazba na jednotlivé vystavené faktury. Za této situace tedy nelze osvědčit jako dostatečný důkaz ani provedené bezhotovostní platby, neboť částka uvedená na faktuře a její úhrada není důkazním prostředkem, který by prokázal reálné dodání zboží.
42. K žalobním námitkám týkajícím se daňové kontroly u společnosti Yonetta (viz výše body 10 a 19 rozsudku) krajský soud uvádí následující. Předně konstatuje, že daňový spis předložený soudu žalovaným obsahuje zprávu o daňové kontrole, jejímž předmětem bylo prověření rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 až srpen 2015 u daňového subjektu Yonetta. Krajský soud tedy měl možnost se s uvedenou zprávou seznámit, nemusel žádat o její předložení správce daně či Městský soud v Praze a provádět důkaz danou zprávou, jak navrhl žalobce. Platební výměry vydané společností Yonetta sice součástí daňového spisu nejsou, ale soud považoval za nadbytečné opatřovat si tyto důkazy. Dostatečný podklad pro zhodnocení dopadů daňové kontroly provedené u společnosti Yonetta na nyní posuzovanou věc představuje zpráva z této daňové kontroly.
43. Z předmětné zprávy plyne, že správce daně zahájil u společnosti Yonetta daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden 2015 až srpen 2015 dne 9. 11. 2015, poté vyzval daňový subjekt (tj. společnost Yonetta) k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně. Na tuto výzvu daňový subjekt nereagoval, správce daně proto stanovil nárok na odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích ve výši 0 Kč. Zároveň si, s ohledem na nekontaktnost daňového subjektu, opatřil vlastní důkazní prostředky pro zjištění a stanovení daně, mimo jiné podklady převzaté z jiných daňových řízení u jiných daňových subjektů. Konkrétně doklady vystavené daňovým subjektem za drogistické zboží, na kterých je uveden jako dodavatel společnost Yonetta a jako odběratel společnost AP Freight s.r.o. (tj. žalobce v nyní posuzované věci). Správce daně na základě takto zjištěných důkazů zvýšil společnosti Yonetta vlastní daňovou povinnost za zdaňovací období leden až srpen 2015 celkem o 5 040 413 Kč.

44. Žalobci je tedy třeba přisvědčit v tom, že správce daně doměřil společnosti Yonetta daň na výstupu z plnění poskytnutých žalobci. Krajský soud ovšem nesouhlasí s názorem žalobce, že by tato skutečnost nutně musela vést k tomu, že žalobci bude uznán nárok na odpočet uplatněný v souvislosti s těmito plněními. Společnost Yonetta byla ve svém daňovém řízení pasivní, správci daně navíc nebyly v době jeho konání známy některé skutečnosti, které zjistil až následně, během daňového řízení vedeného s žalobcem; společnost Yonetta tak neunesla své důkazní břemeno a daň jí byla doměřena. Z tohoto daňového řízení ale nelze pro účely daňového řízení vedeného s žalobcem nijak dovodit, že skutečně došlo k prodeji předmětného zboží žalobci, tj. že žalobce přijal od společnosti Yonetta zdanitelná plnění v deklarované výši a rozsahu. Samotné doměření daně společnosti Yonetta o tom nesvědčí. Zároveň není zřejmé, zda společnost Yonetta doměřenou daň také uhradila (žalobce nic takového ani netvrdí, argumentuje pouze doměření daně). Krajský soud proto neshledal, že by došlo k porušení daňové neutrality, jak namítl žalobce.
45. Nedůvodná je také námitka, podle níž měl správce daně povinnost zohlednit esenciální náklady za nákup drogistického zboží a stanovit daň podle pomůcek (viz výše body 11 a 19 rozsudku). Rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 a č. j. 2 Afs 238/2017 – 35 nejsou aplikovatelné na nyní posuzovanou věc. Nejvyšší správní soud v těchto případech týkajících se daně z příjmů dovodil, že daňové subjekty sice neprokázaly faktické vynaložení některých z deklarovaných výdajů, zároveň však bylo zřejmé, že určité výdaje musely být pro dosažení příjmů vynaloženy (tzv. esenciální výdaje). Jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, přesto nebylo možné tyto výdaje zcela opomenout – proto v daných případech Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nutnosti stanovit daň za užití pomůcek. Nyní posuzovaná věc se ale týká DPH a neuznání nároku na odpočet a krajský soud zde nevidí žádný prostor pro jakékoliv zohlednění tzv. esenciálních výdajů.
46. Z tohoto důvodu se také liší závěr, k němuž dospěl krajský soud v této věci a Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 2. 2020, č. j. 14 Af 29/2018 – 101. Jak uvedl i sám žalobce, jedná se o skutkově shodné spory, které jsou rozdílné především v tom, že věc řešená městským soudem se týká daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014. Městský soud hodnotil, zda žalobce prokázal ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, že náklady za dodávky drogistického zboží skutečně vynaložil, tedy že zboží pořídil od svého dodavatele společnosti Yonetta. Podle městského soudu se uvedenou skutečnost žalobci nepodařilo prokázat – v tomto bodě se krajský soud se závěry městského soudu plně ztotožňuje a do jisté míry z nich v nyní posuzované věci i vycházel. Městský soud ovšem zároveň shledal, že žalobce prokazatelně prodal drogistické zboží svému odběrateli společnosti FMT, z prodeje inkasoval příjem a z této částky mu byla vyměřena daň z příjmů. Byť mu tak žalovaný správně neuznal celkové náklady na pořízení drogistického zboží, nutné výdaje na jeho pořízení zohlednit měl; proto městský soud zrušil rozhodnutí žalovaného vydané ve věci daně z příjmů a uvedenou věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. K takovému postupu ale v nynější věci není důvod, neboť se týká DPH.
47. Žalobcem předložené důkazy tak s ohledem na výše uvedené netvoří řetězec nepřímých důkazů ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, které se žalobce dovolává. Krajský soud neshledal důvodnými námitky, kterými žalobce zpochybňuje výše shrnuté závěry správce daně (respektive žalovaného, který je následně aproboval). Souhlasí tak

s finančními orgány, že žalobce neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno. Neprokázal totiž přijetí zdanitelných plnění od dodavatele společnosti Yonetta v deklarované výši a rozsahu.

V. Závěr a náklady řízení

48. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Hradec Králové 30. listopadu 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu