



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **O.K.D.C. mont s.r.o.** se sídlem Ostrava-Zábřeh, Pavlovova 40, v řízení zastoupeného Mgr. Jakubem Vepřkem, advokátem se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Tyršova 27, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Na Jízdárně 3, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.2.2011 č.j. 7248/10-1202-802031, ve věci daně z příjmů,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava II. (dále jen „správce daně“) ze dne 19.5.2010 č.j. 90984/10/389913803336, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů

za rok 2008, když nosným důvodem napadených rozhodnutí je skutečnost, že žalobce neprokázal, že dodavatelem zboží byl dodavatel uvedený v účetních dokladech – R. K.

Namítá, že:

- 1) na internetu získal kontakt na dodavatele zboží (stavebního materiálu) a na základě tohoto kontaktu telefonicky objednával u tohoto dodavatele. Vlastní dodávky byly realizovány tak, že dodavatel přivezl materiál přímo na stavbu, kde tento zaměstnanci žalobce převzali a cenu zaplatili v hotovosti přímo řidiči vybavenému příslušnými daňovými doklady a potvrzeními pro platbu v hotovosti. Následně byl tento materiál zabudován do stavby a zohledněn při účtování stavebních prací žalobcovým odběratelům. V současnosti je značná část transakcí prováděna na základě internetového kontaktu, tzn. nedochází k přímému kontaktu mezi dodavatelem a odběratelem;
- 2) i napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno prostřednictvím internetu, není tak opatřeno originálem razítka a originálním podpisem příslušného zaměstnance, přesto je právně relevantní. Bez ohledu na zákonnou úpravu doručování prostřednictvím datových schránek je z pohledu účastníka řízení tento způsob komunikace naprosto shodný s jakoukoli komunikací po internetu, když běžný účastník nedisponuje softwarem ani odborníky, kteří by mohli potvrzovat relevanci způsobu doručení. Pokud by měl platit závěr prezentovaný žalovaným, musel by každý adresát zásilky doručované prostřednictvím datových schránek ověřovat pokaždé u odesílatele, zda je skutečně tím, kdo zásilku odeslal, příp. vždy provádět autorizovanou konverzi, což je zcela proti smyslu a účelu právní úpravy datových schránek a komunikace činěné jejich prostřednictvím;
- 3) za situace, kdy dodávky probíhaly řádně, nelze po žalobci požadovat, aby byl nucen fyzicky kontaktovat dodavatele a provádět jakési dodatečné vyšetřování („detektivní činnost“) toho, zda ten, kdo je deklarován jako dodavatel, je skutečně tím, kdo zboží žalobci dodává (zejm. za situace, kdy údaje uváděné na internetu korespondovaly s údaji uváděnými na daňových dokladech). Je přitom nepochybné, že k uskutečnění zdanitelného plnění (dodávkám zboží) došlo. Žalobce postupoval s odbornou péčí v rámci běžných zvyklostí. Věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcových účetních dokladů tedy ve smyslu § 92 odst. 5 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, žalobcem zpochybněna nebyla. Ke změně nedošlo ani poté, co bylo prokázáno, že dodavatelem předmětného zboží nebyl R. K., ani se tak nezměnilo posouzení skutečného obsahu právních úkonů mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Žalobci nelze klást k tíži, že dodavatelem nebyl R. K., za situace, kdy skutečný dodavatel nebyl zjištěn – z tohoto pohledu žalovaný i správce daně neprovedli dostatečné dokazování;
- 4) žalobci nemůže být kladeno k tíži, nedostavil-li se k výsledku R. K. Již v době tohoto výsledku totiž bylo velmi pravděpodobné, že R. K. zřejmě nebyl tím, kdo předmětné zboží žalobci dodal a že jeho údajů někdo zneužil. Věrohodnost tohoto svědka proto ani nebyla žalobcem zpochybnována;
- 5) i žalovaný připouští, že k dodávkám jako takovým došlo a byla za ně zaplacená cena, dále že došlo k zapracování materiálu získaného těmito dodávkami do staveb, za které žalobce cenu účtoval svým odběratelům; došlo tedy k vynaložení nákladů za účelem dosažení zdanitelných příjmů.

U dnešního jednání dále namítl, že žalovaný neprovedl důkaz písmoznalec-

kým znaleckým posudkem (za účelem zkoumání pravosti podpisu R. K.), přestože jej žalobce navrhoval. Namísto toho si o této odborné otázce učinil žalovaný úsudek sám, přestože mu to nepřísluší.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě zdůrazňuje, že žalobce byl povinen ve smyslu § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) prokázat skutečnosti, které uvedl v přiznání, hlášení či vyúčtování, příp. byl k jejich průkazu správcem daně vyzván. Náklady odběratele a výnosy dodavatele jsou spojené nádoby. Nelze proto zkoumat toliko samostatně daňovou uznatelnost nákladů odběratele, ale z fiskálního hlediska je nutno též zjistit, zda i dodavatel zahrnul výnosy z této operace do svých účetních záznamů. Až tehdy, kdy souhlasí doklady na obou stranách a obě strany shodně popíší průběh transakce, dojde k prokázání nároku na daňovou uznatelnost vynaložených nákladů. Proto je nutno respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 5 Afs 40/2005, 8 Afs 55/2010 a 9 Afs 67/2007. Žalovaný dále zdůrazňuje rozdíly mezi „prostou“ internetovou komunikací, komunikací se zaručeným elektronickým podpisem a komunikací prostřednictvím datových schránek. Má za to, že k tomu, aby internetová komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem mohla být kladena na roveň doručování napadeného rozhodnutí, muselo by jít alespoň o komunikaci s připojením zaručeného elektronického podpisu. K námitkám žalobce o tom, co po něm lze či nelze spravedlivě požadovat, žalovaný uvádí, že obchodní vztahy v tomto případě trvaly delší dobu a celková výše uskutečněných plnění překročila 5 mil. Kč. Žalobce měl postupovat při takovém objemu dodávek alespoň s minimální opatrností (přesto po osobě, která zboží přivážela a inkasovala za něj peníze, nepožadoval ani prokázání totožnosti ani prokázání jejího oprávnění jednat za R. K.), tzn. měl a mohl vědět, zda R. K. je skutečně jeho dodavatelem či nikoli.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Skutkový stav je v posuzované věci nesporný a byl soudem ověřen i z obsahu správních spisů. Spočívá v tom, že žalobce telefonicky objednával zboží u dodavatele označeného na internetu jako R. K. Vlastní dodávky byly realizovány tak, že řidič (obstaraný dodavatelem) přivezl materiál přímo na stavbu, kde toto zboží zaměstnanci žalobce převzali a cenu zaplatili v hotovosti přímo řidiči vybavenému příslušnými daňovými doklady a potvrzeními pro platbu v hotovosti, aniž by byl jakkoli zjišťován vztah tohoto řidiče k R. K. Objem těchto dodávek přesáhl za 4 měsíce částku 5 mil. Kč. Takto odebraný materiál byl zabudován do staveb zhotovovaných žalobcem a zohledněn při účtování stavebních prací žalobcovým odběratelům. V daňovém řízení bylo následně prokázáno, že skutečným dodavatelem žalobce R. K. nebyl. Co do obsahu napadeného rozhodnutí krajský soud konstatuje, že v něm žalovaný argumentuje obdobně jako ve vyjádření k žalobě.

Předně krajský soud vyhodnotil jako zcela lichý žalobní bod 2), v němž žalobce přirovnává internetovou komunikaci se svým obchodním partnerem k doručování prostřednictvím systému datových schránek. Bez ohledu na to, že tato argumentace jde zcela mimo žalobní tvrzení, že žalobce vlastně se svým

dodavatelem po internetu nikdy nekomunikoval (na internetu získal jen kontakt, další komunikace probíhala telefonicky), je nutno zdůraznit, že základní komunikace na internetu prostřednictvím tzv. „prostých“ e-mailů či „prostého“ webového rozhraní není nikterak chráněna v tom smyslu, že by jakkoli umožňovala identifikaci osoby odesílající zprávu¹⁾. Právě tento nedostatek vedl zákonodárce nejprve k přijetí zák. č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu (dále jen „ZEP“), později dále k přijetí zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů (dále jen „ZEÚ“). Účinností ZEP byl zaveden systém chránící adresáta datové zprávy tak, že odesilatele může identifikovat pomocí zaručeného elektronického podpisu, který může být přidělen jen a pouze certifikovanou autoritou, přičemž identifikace takového podpisu je jednoznačná. Již zde nejde takovou komunikaci srovnávat s mírou nejistoty o odesilatel zprávy neopatřené zaručeným elektronickým podpisem („prostým e-mailem“ či „prostým“ webovým rozhraním). Systém datových schránek (zavedený účinností ZEÚ) pak poskytuje adresátu dvojí ochranu co do identifikace odesilatele – jednak je zpráva opatřena vždy již zmíněným zaručeným elektronickým podpisem, jednak systém datových schránek poskytuje adresátu identifikaci jedinečné datové schránky odesilatele státem garantovanou informací o tom, z jaké datové schránky a jakému subjektu pod dohledem státu přidělené, byla zpráva odeslána. Míra jistoty o osobě odesilatele v případě zprávy zaslané systémem datových schránek je proto s mírou této jistoty u „prostého“ e-mailu či „prostého“ webového rozhraní nesrovnatelná.

Žalobci lze přisvědčit v tom, že za situace, kdy již bylo zřejmé, že jeho dodavatelem nebyl ve skutečnosti R.K., nemělo valného smyslu účastnit se výslechu tohoto svědka [žalobní bod 4)]. Ani to však ničeho nemění na skutečnosti, že žalobci byla daň doměřena z důvodu, že neprokázal, že by jeho dodavatelem byl ve skutečnosti právě R. K., což je nosným důvodem napadeného rozhodnutí. Přisvědčení žalobci v tomto jeho argumentu tak nemůže mít žádný vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

Týká-li se posouzení žalobních bodů 1) a 3), zde je podle ustálené praxe soudů České republiky rozhodujících ve správním soudnictví²⁾, Ústavního soudu ČR³⁾, jakož i Soudního dvora Evropských společenství⁴⁾, rozhodné posouzení otázky, zda s přihlédnutím ke všem okolnostem případu daňový subjekt (žalobce) měl a mohl vědět, že jeho dodavatelem není ten, kdo je za něj na daňovém dokladu označen.

Z pouhého předložení formálně bezvadného daňového dokladu nelze bez pochyb usuzovat na skutečnost, že zboží žalobci dodal ten, kdo je za dodavatele na daňovém dokladu označen. Uplatnil-li žalobce výdaj snižující základ daně z příjmů, leží důkazní břemeno ohledně uskutečnění předmětné obchodní transakce

1) takto lze identifikovat leda název e-mailové adresy, ze které byla zpráva odeslána, avšak v současnosti jsou známy technické prostředky, které i tuto adresu ve zprávě pozmění. Je dále obecně známo, že většina e-mailových adres je poskytována tzv. „volnými“ servery (v ČR např. servery volny.cz, seznam.cz, atlas.cz, centrum.cz, aj.), kde může být vytvořena i e-mailová adresa zcela fantazijního názvu či názvu, který v adresátu vzbuzuje domněnku o tom, že původcem zprávy je zcela někdo jiný

2) srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22.1.2009 č.j. 9 Afs 73/2008-162 či ze dne 5.2.2009 č.j. 2 Afs 46/2008-175, dostupné na www.nssoud.cz

3) srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 11.2.2008 sp. zn. I. ÚS 1841/07, nalus.usoud.cz

4) srov. např. rozsudek ze dne 6.7.2006 Kittel, curia.europa.eu

tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, právě na žalobci. To však nebylo v posuzovaném případě prokázáno. Předložené důkazní prostředky vyhodnocené v souvislosti s ostatními provedenými důkazy neobstály a žalobce jiným způsobem svá tvrzení neprokázal. Judikatura Soudního dvora Evropských společenství sice chrání dobrou víru odběratele, ovšem jen v případech, kdy o nepravdivosti daňových dokladů nevěděl a ani vědět nemohl. Závěry této judikatury neznamenají jen bezbřehou ochranu nároku na uplatnění výdaje snižujícího základ daně, ale též povinnost daňového subjektu věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě event. podvodného jednání nevznikly pochybnosti, zda daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět mohl. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

V posuzované věci se nejednalo o jednotlivý nahodilý drobný kontrakt v obchodní činnosti žalobce, naopak žalobce s neznámým subjektem vydávajícím se za R. K. obchodoval opakovaně pod dobu čtyř měsíců, kdy cena dodávek přesáhla v souhrnu částku 5 mil. Kč. Krajský soud má proto za to, že při takovém objemu obchodů bylo na žalobci, aby vyvinul přiměřené úsilí k verifikaci skutečnosti, zda jeho dodavatelem je skutečně subjekt, který je za dodavatele označen na daňových dokladech. Žalobce sám přitom uvádí, že žádný takový přiměřený kontrolní mechanismus neuplatnil, bezbřezě věřil skutečnostem uváděným na internetu a na formálně správných daňových dokladech. Logickým důsledkem této situace je pak závěr, že bylo-li v řízení prokázáno, že jeho dodavatelem není ten, kdo se za něj na daňových dokladech označuje, není žalobce s to dostát své důkazní povinnosti v daňovém řízení a je na něm, aby snášel zákonné následky tohoto svého nekonání.

Namítá-li přitom žalobce, že daňové orgány nezjistily skutečného dodavatele, ignoruje rozložení důkazní povinnosti mezi daňový subjekt a správce daně (§ 31 odst. 8, 9 ZSDP). Po předložení formálně správných daňových dokladů bylo na správci daně, aby prokázal skutečnosti vyvracející jejich věrohodnost [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. Této povinnosti správce daně dostál, když prokázal, že dodavatelem žalobce nebyl R. K. V tu chvíli ovšem přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, na němž bylo, aby jinými důkazními prostředky (závislými jen na jeho volbě) prokázal, že předmětné zboží nabyl od R. K. či jiným věrohodným způsobem (který by ovšem musel v daňovém řízení tvrdit a prokázat). Pokud toto důkazní břemeno žalobce neunesl, nelze odpovědnost za jeho neunesení přenášet na správce daně, který svým povinnostem dostál.

Při posouzení žalobního bodu 5) krajský soud vycházel z ustálené judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví⁵⁾, se kterou se krajský soud ztotožňuje a nemá důvodu se ani v posuzovaném případě od ní odchýlit. Podle konstantních závěrů rozhodovací praxe jistě může daňový subjekt tvrdit, že určité zboží pořídil. Tato skutečnost však sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaj právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních

⁵⁾ srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2009 č.j. 1 Afs 57/2009-88 či ze dne 27.1.2012 č.j. 8 Afs 42/2011-111, dostupné na www.nssoud.cz

dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat. Neunesení důkazního břemene má za následek, že uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané, a tudíž je nelze odečíst od dosažených příjmů. Jedná se o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na stanovení daňové povinnosti. Jakkoli lze chápat logiku věci, nelze závěry o neunesení důkazního břemene interpretovat jako závěr o tom, že daňový subjekt žádné zboží nepořídil. Skutečnost, že v případě neunesení důkazního břemene správce daně neuzná výdaje tvrzené daňovým subjektem, je pouze nepříznivým důsledkem závěrů důkazního řízení. Správce daně (ani odvolací orgán) netíží dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP důkazní břemeno v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje o určitém obchodním případě jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jak obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví; uvedené rozložení důkazního břemene nelze ani obcházet odkazem na § 2 odst. 3 ZSDP.

V posuzovaném případě žalobce tvrdil, že jeho dodavatelem byl R. K. a na tomto skutkovém tvrzení setrval po celou dobu daňového řízení. Tato žalobcová skutková verze však byla provedeným dokazováním vyvrácena.

Jiné dostatečně určité tvrzení o uskutečněných transakcích (spolu s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů) správci daně ani žalovanému nenabídl (jak i sám přiznává v bodě VII. žaloby).

Krajský soud proto uzavírá, že byla-li žalobcová verze popisu předmětných obchodních transakcí vyvrácena a jinou dostatečně určitou verzí žalobce ani nenabídl, je správný závěr správce daně a žalovaného o tom, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných obchodních transakcí v souladu se svými tvrzeními. Nutným dopadem tohoto závěru je pak neuznání předmětných výdajů jako takových, které by ovlivňovaly základ daně z příjmů.

Z uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Posledním žalobním bodem (neprovedení písmoznaleckého znaleckého posudku) se krajský soud nezabýval, když tento žalobní bod byl uplatněn poprvé až u dnešního jednání, t.j. po uplynutí zákonné lhůty k uplatnění žalobních bodů (§ 71 odst. 2, § 72 odst. 1 s.ř.s.). Má-li snad žalobce za to, že tento žalobní bod má svůj předobraz již v původní žalobě [konkrétně v textu: „*jak prvostupňový správní orgán, tak i žalovaný, jako druhostupňový správní orgán, neprovedl dokazování v dostatečném rozsahu, porušil při dokazování zákon, když veškeré skutečnosti, které je podle daňového řádu povinen prokazovat, neprokazoval a neprokázal, čímž došlo k porušení zákona (§ 92 daňového řádu)*“], krajský soud tento názor nesdílí.

Žalobní bod uplatněný toliko uvedeným textem by byl absolutně nekonkrétní a neuchopitelný, což by způsobovalo jeho neprojednatelnost. Krajský soud však

žalobce nevyzýval k odstranění tohoto nedostatku, když uvedený text se zjevně vztahuje ke konkrétně uplatněnému žalobnímu bodu 3), v němž žalobce žalovanému vytýká, že nebyl zjištěn skutečný dodavatel zboží.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalovaný se náhrady nákladů řízení vzdal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 5. prosince 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu