



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. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **D. J.**
zastoupen daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2019, č. j. 26146/19/5300-21441-712559,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 16. 9. 2019 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 10. 9. 2018, č. j. 3218451/18/3207-51521-80369, č. j. 3219284/18/3207-51521-80369, č. j. 3219355/18/3207-51521-80369, č. j. 3219395/18/3207-51521-80369, č. j. 3219488/18/3207-51521-80369 a č. j. 3219542/18/3207-51521-80369, dodatečným platebním výměřům, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2013 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2014 a zároveň stanoveno penále.
2. Žalobce zrekapituloval, že za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013 mu nebyl přiznán nárok na odpočet na vstupu z nákupu zboží od dodavatele Bardolino a za 1. a 2. čtvrtletí roku 2014 z nákupu zboží od společnosti COMITENAL. Ve vztahu k dodavateli B. dospěl žalovaný a správce daně k závěru, že v řetězci dodavatelů došlo ke spáchání podvodu na dani a ve vztahu ke společnosti COMITENAL, že žalobce neprokázal dodání zboží právě tímto dodavatelem.
3. Připomněl dále, že je fyzickou osobou, jeho podnik zahrnuje pouze žalobce, nemá ani účetní. V předmětné době obchodoval převážně s ložisky a v zanedbatelné míře i s materiály, které s ložisky souvisí. Velké množství obchodů bylo prováděno s tzv. zbytkovými zásobami, kdy byly žalobci dodávány nevyužité staré zásoby ze zrušených továren. Tyto dodávky bývají často uskutečňovány a účtovány ve váhových jednotkách, nikoli v kusech.
4. Ve vztahu k dodávkám od společnosti COMITENAL žalobce namítá, že tvrzení žalovaného jsou protichůdná a účelová. Pokud je žalobci vytýkáno, že nejednal ani s jedním z jednatelů dodavatele, vychází žalovaný ze svědecké výpovědi pana T. T., který již ode dne 11. 4. 2013 nebyl jednatelem. Jestliže žalobce obchodoval s dodavatelem až od 2. 1. 2014, nemůže mít výpověď svědka žádnou vypovídací hodnotu. Žalovaný nevzal v potaz skutečnost, že jednatelem měla být osoba pana N. A. A. Na pravdě se nemůže zakládat také tvrzení jednatelky K. T., když její účast na jednání s žalobcem potvrzuje přímo svědek S. a nepřímo pan M. Žalovaný nevysvětlil, proč neprokázání jednání jednatelky T. s žalobcem odvozuje od výsledků dožádání z Bulharska. Na výsledky mezinárodního dožádání, když nebylo možno klást otázky ze strany žalobce, je nutno nahlížet obezřetně.
5. Dále žalobce namítl, že existence webových stránek či nezveřejnění účetní závěrky a dále nekontaktnost či nepodávání daňového přiznání nejsou okolnostmi, které by byly s to zpochybnit dodání zboží konkrétním dodavatelem. Je-li žalobci vytýkáno, že nepožadoval oprávnění jednat za dodavatele od pana S., k tomuto měl žalobce důvěru, když s ním prováděl v předchozích letech obchody s ložisky přes společnost B. Žalobce taktéž odmítl výtky žalovaného, že neuzavíral písemnou smlouvu, když tyto neuzavíral ani s ostatními dodavateli. Ve vztahu k dopravě argumentoval, že tuto žalobce nezajišťoval a nemůže mít k ní ani žádné dokumenty. Platby probíhaly v hotovosti, neboť o to požádal dodavatel.
6. Podle žalobce dodávku zboží žalobci potvrzovala jak výpověď svědka S., tak i fotografie dodaná panem M. Žalobce má za to, že důkazní břemeno unesl a naopak jej neunesl správce daně, když neprokázal pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

7. Pokud se jedná o dodávky od společnosti B., namítl žalobce, že nebyl možný postup správce daně, který ho vyzýval k prokázání dobré víry, když dobrá víra je presumována a důkazní břemeno ve vztahu k podvodu na dani tíží výlučně správce daně. Připomněl, že správce daně musí prokázat, v čem podvod na dani spočíval a dále, že o něm žalobce věděl nebo vědět mohl a měl a dále, že jediným smyslem a účelem celé transakce bylo získání daňové výhody. Nic z toho se v projednávané věci podle žalobce nestalo. Samotná nekontaktnost dodavatele sama o sobě neznamená, že byla transakce zatížena podvodem na dani. Daňová ztráta vznikla výlučně jednáním dodavatele, které správce daně toleroval a nijak na ně nezareagoval.
8. Žalobce má dále za to, že správcem daně, potažmo žalovaným vyjevené objektivní okolnosti nejsou s to prokázat existenci podvodu na dani. Žalovaný dále nebral ohled na to, že žalobce je fyzickou osobou se vzděláním instalatéra, který nikdy nebyl angažován jakýmkoli způsobem v právnické osobě. Žalovaný se snažil vybrat daň tam, kde viděl dostatečný majetek na její zaplacení.
9. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž ve vyjádření k žalobě argumentoval shodně s napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. Při přezkumu soud vycházel z obsahu správních spisů s tím, že vůči jejich obsahu nebyly vzneseny ze strany žalobce námitky.

Dodávky od společnosti COMITENAL

11. Krajský soud s ohledem na vznesené žalobní námitky připomíná k otázce důkazního břemene, že splní-li žalobce své primární důkazní břemeno, má správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno o *skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků*. V projednávané věci to pro správce daně znamená, že jej tíží důkazní břemeno o pochybnostech týkajících se dodání předmětného plnění deklarovaným dodavatelem. Tyto pochybnosti přitom musí být natolik vážné a důvodné, že žalobcem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné; je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o natolik vážných a důvodných pochybách vedou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).
12. Pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v dokumentech předložených žalobcem a podaří se mu prokázat, že existuje „pochybnost“, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní

břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by mu daňovou povinnost snížil.

13. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
14. Krajský soud má za to, že pochybnosti, které byly správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 28. 6. 2017 vyjeveny, jsou natolik vážné a důvodné, že žalobci k unesení jeho důkazního břemene nepostačovaly jím primárně předložené účetní doklady. Jakkoliv se totiž mohou jednotlivé výtky ze strany správce daně odděleně jevit jako nepodstatné, ve svém souhrnu vedou k účinnému zpochybnění žalobcem předložených účetních dokladů. Za této situace tak bylo na žalobci, aby prokázal svá tvrzení ohledně předmětných transakcí, zejména tedy, že zboží bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který je plátcem DPH. Krajský soud má přitom ve shodě s žalovaným za to, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a ani v řízení před soudem nevznesl žádné relevantní argumenty, které by byly s to tento závěr zvrátit.
15. Pokud se týče otázky, s kým žalobce jednal ve vztahu k přezkoumávaným transakcím se společností COMITENAL, přisvědčuje krajský soud žalovanému, že žalobce neprokázal, že by jednal s osobou jednatele společnosti. V tomto směru žalovaný správně vycházel z výpovědi bývalého jednatele společnosti COMITENAL p. T. T., který byl jednatelem uvedené společnosti, jak vyplývá z veřejného rejstříku, v době od 20. 6. 2011 do 29. 4. 2014.

I kdyby byl uvedený svědek z funkce jednatele odvolán již dne 11. 4. 2013, jako jednatel byl zapsán až do 29. 4. 2014. Tento svědek vypověděl, že žalobce nezná a není mu známo, že by společnost COMITENAL s žalobcem obchodovala; žalobce kromě tvrzeného odvolání svědka z funkce jednatele ke dni 11. 4. 2013 neuvedl žádný relevantní argument, pro který by měla být výpověď svědka hodnocena jako nevěrohodná.

16. Ostatně, jak vyplývá ze spisu, ani žalobce sám netvrdil, že by s p. T. jednal; podle žalobce tento jednal s p. A. S.; u této osoby však žalobce nepožadoval prokázání oprávnění jednat za dodavatele COMITENAL. Tato skutečnost však musí jít jednoznačně k tíži žalobce, neboť prokázal-li správce daně své důvodné pochybnosti, leželo důkazní břemeno o tvrzeném dodání zboží deklarovaným dodavatelem na žalobci.
17. Pokud se jedná o jednání s následnou jednatelkou společnosti COMITENAL K. T., sdílí krajský soud pochybnosti žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí v bodech [65] až [73]. Tyto pochybnosti přitom vycházejí zejména z tvrzení samotného žalobce v průběhu řízení a dále z vyjádření K. T. a A. S. Z uvedeného je zapotřebí zdůraznit skutečnost, že žalobce neučinil žádné relevantní kroky ke zjištění, zda při jednáních o předmětných transakcích jedná (i prostřednictvím p. S.) s osobou oprávněnou jednat za společnost COMITENAL. Bylo pouze a jediné věcí žalobce, aby zajistil, že při sjednávání transakcí jedná s osobou oprávněnou jednat za COMITENAL a tedy v důsledku, aby měl zajištěno, že zboží objednáva skutečně od uvedené společnosti. Bylo také věcí žalobce, aby si zajistil takové důkazní prostředky, které by byly s to prokázat dodání zboží od deklarovaného dodavatele.
18. Uvedené souvisí také s tím, že žalobce nedisponoval žádnými doklady o přepravě; jakkoli lze žalobci přisvědčit v tom, že dopravu nezajišťoval, nezbavovalo ho to možnosti si tyto doklady (či jiné doklady související s přepravou) zajistit právě pro účely prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem. Shodně lze nahlížet také na úhradu zboží žalobcem v hotovosti; jakkoli tento způsob úhrady není zapovězen, může ve výsledku oslabit schopnost žalobce prokázat jeho tvrzení. Je přitom nutné odmítnout úvahy žalobce, že měl správce daně, potažmo žalovaný ověřovat v bance výběry plateb, které korespondují s úhradami zboží v hotovosti. Takový důkaz měl předložit v rámci své důkazní povinnosti žalobce, nikoliv žalovaný.
19. Krajský soud tedy shrnuje, že žalobní námitky ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně z dodávek od společnosti COMITENAL důvodné neshledal, neboť žalobce v daňovém řízení neprokázal dodání zboží deklarovaným dodavatelem, který je plátcem DPH.

Dodávky od společnosti Bardolino

20. Námitky žalobce směřují v zásadě do nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru o samotné existenci daňového podvodu, dále o účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH a v té souvislosti neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného.
21. Podvod na DPH, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je v zásadě soudní konstrukcí; judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v

likvidaci) a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Zásadní je, že důkazního břemeno ohledně prokázání skutečnosti účasti daňového subjektu (žalobkyně) na řetězci obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH tíží výhradně správce daně.

22. Aby mohl správce daně, resp. žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobkyně dána její subjektivní odpovědnost za účast na daňovém podvodu, musí nejprve zjistit takové skutkové (objektivní) okolnosti, ze kterých vůbec může vyplývat závěr, že se v případě předmětných transakcí jedná o daňový podvod. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48).
23. Základním předpokladem pro závěr o podvodu na DPH a odpovědnost žalobce za účast na daňovém podvodu je především identifikace chybějící daně a dále skutečnosti, z nichž lze dovodit, že došlo k narušení daňové neutrality, že chybějící daň je v příčinné souvislosti s podvodem na DPH.
24. Krajský soud má za to, že žalovaný dostatečným způsobem popsal skutečnosti, které ho vedly k závěru o existenci podvodu na DPH, stejně tak správně identifikoval chybějící daň u dodavatele B., přičemž takto identifikovaná chybějící daň byla v příčinné souvislosti s podvodem na DPH. V této souvislosti krajský soud poukazuje především na zjištění, že za období leden až duben 2013 společnost B. nepřiznala uskutečnění žádného zdanitelného plnění, tedy ani ve vztahu k žalobci a že za zdaňovací období květen 2013 až prosince 2013 nepodala vůbec daňové přiznání k DPH.
25. Shodně s žalovaným shledává také krajský soud za nestandardní, jestliže žalobce vstupuje do obchodního vztahu s pro něj novým obchodním partnerem, přičemž při realizaci transakcí v řádu milionů korun absentují písemné smlouvy. S ohledem na okolnosti zjištěné správcem daně, potažmo žalovaným o dodavateli, se měl žalobce také blíže zajímat o přepravu zboží od dodavatele; jakkoli není na místě trvat na tom, aby žalobce disponoval doklady o přepravě, měl si o ní minimálně zajistit relevantní informace tak, aby přepravu mohl případně kontrolovat. Krajský soud také souhlasí s tím, že se žalobce měl více zajímat o původ zboží; právě původ zboží totiž může vzbudit v odběrateli závažnou pochybnost o dodavateli, resp. transakci. Za zmínku stojí také nižší cena zboží při srovnání s ostatními dodavateli předmětného zboží.
26. Zcela nestandardní se v rámci zjištěných okolností krajskému soudu jeví hotovostní úhrady zboží; také krajský soud hodnotí tuto okolnost za závažnou, neboť hotovostní platby, jakkoli nejsou zapovězeny, vzbuzují zejména s ohledem na hodnotu dodávaného zboží pochybnosti, jsou tzv. rizikovým signálem.
27. Soud dále nesdílí úvahy žalobce stran hromadných sídel právnických osob, ani vkládání účetních závěrek. Jakkoli jistě není protiprávní obchodovat s firmami sídlícími a tzv. virtuální adrese, které nadto nezveřejňují účetní závěrky, lze bezpochyby tyto okolnosti

považovat za ne zcela standardní, přičemž tyto okolnosti měly u žalobce vzbudit pochybnosti o svém dodavateli. Obdobně lze sice souhlasit s žalobcem, že likvidace dodavatele nemá vliv na možnost prodávat dále zboží; opět se však jedná o výrazný signál o solidnosti dodavatele.

28. Krajský soud zdůrazňuje, že veškeré uvedené okolnosti zároveň svědčí také o liknavém přístupu žalobce při sjednávání a provádění předmětných transakcí. Lze proto přisvědčit žalovanému v tom, že žalobce neučinil všechna potřebná opatření k zamezení účasti na podvodu a ve výsledku si tudíž minimálně musel být vědom rizikovosti transakcí, potažmo účasti na podvodu.

Závěr a náklady řízení

29. S ohledem na uvedené skutečnosti tedy soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 3. prosince 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu