



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **GMC Trade s.r.o.**
sídlem Baška 540, 739 01 Baška
zastoupeného advokátem Mgr. Janem Tomsem
sídlem Emila Filly 296/13, 709 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2022, č. j. 2176/22/5300-21441-708995,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 28. 3. 2023 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský

kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 1. 2021, jimiž správce daně částečně vyměřil a částečně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), a to:

- platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 66637/21/3207-51522-805127, za zdaňovací období srpen 2017, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 105 226 Kč,
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 65694/21/3207-51522-805127, za zdaňovací období září 2017, jímž byla žalobci doměřena daň ve výši 121 542 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 29 204 Kč,
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 65710/21/3207-51522-805127, za zdaňovací období říjen 2017, jímž byla žalobci vyměřena daň ve výši 198 891 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 39 778 Kč.
2. Podle správce daně žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Správce daně zpochybnil, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak žalobce deklaroval, tedy že byla fakticky přijata v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů AVERNAU abcd, s.r.o. (dále jen „AVERNAU“), Stavon servis s.r.o. (dále jen „Stavon“) a VP – PRAHA s.r.o. (dále jen „VP – PRAHA“), a že byla použita pro účely uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu.

II. Žalobní body

3. Žalobce namítl, že:
- 1) Žalobci dodnes nebyly řádně doručeny platební výměr a dodatečné platební výměry k rukám jeho zástupce.
 - 2) Daňová kontrola byla ukončena nezákonně, neboť žalobce nebyl seznámen se změnou kontrolního zjištění správce daně.
 - 3) Unesl důkazní břemeno stran přijetí deklarovaného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaných dodavatelů. Žalobce předložil mimo formálních dokumentů celou řadu důkazů, na jejichž základě má přijatá plnění za prokázaná. Žalovaný ani správce daně neuvedl, jaký jiný subjekt by mohl zboží žalobci dodat. Všechny důkazy ve vzájemném spojení prokazují, že předmětná plnění žalobce obdržel od deklarovaných dodavatelů. Z tvrzení žalovaného není zřejmé, že deklarovaní dodavatelé neuhradili DPH. Žalobce nesouhlasí se závěrem o nepravdivosti dodaných prohlášení, stejně jako s hodnocením výtisků ze systému CESR. Obsah deníků otce, předložených žalobcem, je nutno hodnotit ve spojení s dalšími důkazy jako přesvědčivý důkaz. Výpovědi jednatelů žalobcem deklarovaných dodavatelů nevyvrací dodání plnění, naopak ve spojení s dalšími důkazy jej potvrzují. K absenci internetových stránek jeho dodavatelů žalobce uvedl, že ani on jimi nedisponuje a internetové stránky společnosti Avernau byly v době obchodní spolupráce se žalobcem dohledatelné. Dle žalobce dále neexistuje žádná indicie, že by měl zdanitelné plnění mohl poskytnout jiný subjekt, než deklarovaní 3 dodavatelé.
 4. Žalobce konstatoval, že žalovaný neuvedl, zda kalkuluje s tím, že si zboží mohl vyrobit daňový subjekt sám. K tomuto by žalobce navrhnul důkazy, které z procesní opatrnosti navrhuje v žalobě. Žalobce navrhl výslech svědků F. K. – mistr výroby u společnosti GMC tech s.r.o., D. Ž. – kontrolor u společnosti GMC tech s.r.o., O. P. – obchodní referent u společnosti GMC tech s.r.o. Dále uvedl, že všichni tito svědci budou schopni vypovídat k tomu, že žalobce není a nikdy nebyl výrobní firmou, že nemá personální ani výrobní

kapacity. Všichni přitom budou schopni dosvědčit, že žalobce s deklarovanými dodavateli spolupracoval a budou schopni se též vyjádřit k jednotlivým fakturovaným položkám. Z procesní opatrnosti žalobce též navrhl důkaz prohlášením těchto svědků.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, k jednotlivým žalobním bodům uvedl:

Ad 1) Žalobce udělil plnou moc svému zástupci pouze „ve všech věcech týkajících se daňové kontroly“, nikoli do navazujících postupů a řízení. Žalobce se nadto s rozhodnutími správce daně fakticky seznámil a tyto lze považovat za doručené. V daném případě to byl zástupce žalobce, kdo podal odvolání.

Ad 2) Ke změně kontrolního zjištění v cca 20 % vyměřované daně došlo ve prospěch žalobce a z důvodu, že správce daně plně uznal žalobci nárok na odpočet daně z plnění od společností GMC tech s.r.o. a REPRONIS s.r.o. Povinnost seznámit žalobce s touto změnou by byla přepjatým formalismem a v rozporu se zásadou procesní ekonomie řízení.

Ad 3) Z předložených důkazních prostředků vyplynuly pochybnosti stran předmětu plnění (zda mělo být dodáváno zboží nebo opracováván materiál poskytnutý za tímto účelem odběrateli žalobce či přímo žalobcem), přepravy, předání a převzetí předmětného materiálu, výrobků, ceně plnění i úhradám. Nebylo doloženo předání výkresů nezbytných ke zhotovení předmětných plnění. Žalobce nepředložil objednávky, dodací listy (vyjma jednoho bez identifikace konkrétních osob, jež měly předat zboží), evidenci obchodního majetku, ze které by vyplývalo vyskladnění materiálu a nskladnění hotových výrobků či zboží. Deklarovaní dodavatelé poté vykazovali shodné nestandardní znaky, nedisponovali materiálně technickým ani personálním zázemím k realizaci předmětných plnění, na výzvy správce daně k součinnosti nereagovali a daň za předmětné období neuhradili. Tyto pochybnosti nebyly vyvráceny žalobcem ani výsledkem jednání deklarovaných dodavatelů.

6. Žalovaný dále uvedl, že závěry napadeného rozhodnutí obstojí i po rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Kemwater. Ze správního spisu ani žalobcových tvrzení nevyplývá, že žalobci zboží či služby dodal jiný skutečný dodavatel, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce DPH. Jednalo se také o plnění, která mohla být poskytnuta více osobami. Sám žalobce uvádí, že neexistuje žádná indicie, že by měly být zboží a služby nakoupeny od jiného subjektu než deklarovaných tří dodavatelů, žalobce tedy jiného dodavatele vylučuje. Deklarovaní dodavatelé však neměli personální ani výrobní kapacity k tomu, aby zboží a služby dodali, protože zůstává nejasné, kdo mu ho ve skutečnosti (nikoliv jen „papírově“) dodal a kolik takových dodavatelů bylo. Za této situace, kdy ze skutkových okolností případu není možné zjistit skutečného dodavatele s postavením osoby povinné k dani, je dle rozsudku Kemwater nutno daňovému subjektu nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu odeprít.

IV. Zjištěný skutkový stav

7. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně i žalovaný zpochybňují přijetí zdanitelných plnění deklarovaných žalobcem na daňových dokladech od společnosti AVERNAU za zdaňovací období srpen až říjen 2017 v celkové hodnotě základu daně ve výši 923 250 Kč a DPH ve výši 193 882,50 Kč, od společnosti Stavon za zdaňovací období říjen 2017 v celkové hodnotě základu daně ve výši 362 200 Kč a DPH ve výši 76 062 Kč a společnosti VP – PRAHA za zdaňovací období srpen až říjen 2017 ve výši základu daně 834 600 Kč a DPH ve výši 175

266 Kč s předmětem plnění např. „*branol 1-M-17 352, rám 2-M-17 360/a, píst 1-56 232, bridel 2-M-17 340, kovová stěrka toneru, hliníkový optický válec, spojka spodní 2-31 469, těleso válce, víko válce, kroužek pístu, doraz HV*“.

8. Z předložených důkazních prostředků správci daně i žalovanému vyplynuly pochybnosti stran předmětu plnění (zda mělo být dodáváno zboží nebo opracováván materiál poskytnutý za tímto účelem odběrateli žalobce či přímo žalobcem), přepravy, předání a převzetí předmětného materiálu a výrobků. Žalobce nedoložil předání příslušných výkresů nezbytných ke zhotovení předmětných plnění ani dodací listy (vyjma dodacího listu k jednomu plnění od společnosti VP – PRAHA, kdy v tomto dodacím listu nebyla uvedena identifikace konkrétních osob, které vyjmenované zboží fakticky předali, ani údaje o místě či čase předání). Žalobce nepředložil ani evidenci obchodního majetku, ze které by vyplývalo vyskladnění materiálu a naskladnění hotových výrobků či zboží. Na daňových dokladech přijatých od dodavatelů žalobce a vydaných pro odběratele žalobce jsou uvedena shodná plnění ve shodném množství, přičemž docházelo pouze k přefakturaci s navýšením ceny.
9. Pochybnosti správce daně byly podpořeny zjištěními ohledně deklarovaných dodavatelů, kteří vykazují shodné nestandardní znaky, neboť nedisponovali materiálně technickým, ani personálním zázemím k realizaci předmětných plnění. V období před navázáním spolupráce došlo ke změně jednatelů a také po ukončení obchodní spolupráce docházelo ke změnám jednatelů, a to na osoby s bydlištěm v cizině. V případě společnosti Stavon a VP – PRAHA se jednalo o totožnou osobu pana V. L. Na zaslané výzvy správce daně k poskytnutí údajů dodavatelé nereagovali, resp. likvidátor společnosti AVERNAU nedisponoval žádnými podklady. Dodavatelé podali daňová přiznání (společnost Stavon za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 daňové přiznání nepodala, podala pouze kontrolní hlášení za jednotlivé měsíce) a kontrolní hlášení za předmětná zdaňovací období, avšak následně vyměřenou, resp. doměřenou, daň neuhradili.
10. Dále byly v odvolacím řízení provedeny výslechy svědků, kteří v době, kdy se měly uskutečnit předmětná plnění, byli jednateli žalobcem deklarovaných dodavatelů.
11. Svědek Miroslav Žouželka (původní jednatel společnosti VP – PRAHA) byl v rámci svého výslechu schopen identifikovat osobu jednatele žalobce a obecně s ním potvrdil obchodní spolupráci, avšak sdělil, že se osobně obchodního případu porízení zboží od žalobce nikdy nezúčastnil. Svědek uvedl, že v rámci obchodního vztahu se žalobcem byl odběratelem a fungoval jako zprostředkovatel. Svě postavení dodavatele žalobce potvrdil až po předložení příslušných faktur. Dále uvedl, že podpis na fakturách není jeho a nebyl schopen identifikovat osobu, jíž by měl patřit.
12. Svědek Stanislav Ondráček (původní jednatel společnosti Stavon) sdělil, že ve společnosti Stavon figuroval jako bílý kuň, za což mu byla hrazena pravidelná měsíční odměna a jsou vůči němu vedena trestní řízení. Osobně se žádných obchodních případů nezúčastnil. Ke společnosti žalobce sdělil, že: „*za to proběhl soud ve Znojmě, kde jsem byl odsouzen a stále probíhá v Ostravě (...)*“.
13. Svědek Luděk Kvasnica (původní jednatel společnosti AVERNAU) obecně potvrdil spolupráci se žalobcem, kterému měl dodávat strojní a hutní materiál. Zároveň uvedl, že tomu moc nerozumí a byl přepravcem. Svědek nedokázal identifikovat své dodavatele, dodání materiálu mělo vesměs probíhat u zimního stadionu v Přerově na parkovišti, kde bylo zboží přeloženo do dodávky, se kterou následně svědek odjel k žalobci.

V. Právní posouzení

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), 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 není důvodná. Krajský soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
15. K první a druhé žalobní námitce krajský soud uvádí, že tyto nemohou být důvodné za situace, kdy žalobce ani netvrdí, jaký má potenciálně nezákonný postup správce daně vliv na výsledek řízení, tedy na závěr o neuznání nároku žalobce (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59). V případě první námitky bylo soudem ze spisu ověřeno, že odvolání byly prostřednictvím zástupce žalobce podány řádně v odvolací lhůtě dne 16. 2. 2021, a dále na výzvu správce daně doplněny dne 10. 3. 2021. Vzhledem k této skutečnosti je bezpředmětné hodnotit obsah plné moci, neboť žalobce, potažmo jeho právní zástupce, se s platebními výměry seznámil a byla mu ze strany daňových orgánů poskytnuta dostatečná lhůta k uplatnění odvolacích námitek. Obdobně i v případě námitky druhé není soudem zřejmé, jak se neseznámení se změnou výsledku kontrolního zjištění, jenž plně vyhovuje žalobci stran uznání plnění dvěma deklarovanými dodavateli (viz str. 46 zprávy o daňové kontrole a bod 67 napadeného rozhodnutí), dotýká v konečném důsledku jeho práv. Závěry správce daně, které žalobce rozporuje, zůstaly nezměněny a žalobce měl dostatečný prostor k nim uplatnit vlastní argumentaci a navrhnout důkazy, čehož ostatně také využil. Za této situace není možné těmto námitkám vyhovět, neboť nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
16. Krajský soud se dále shoduje s žalovaným v otázce aplikace judikatury ve věci „*Kemwater ProChemie*“. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208: „(...) *postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. (...) (Z)a určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.*“ Z daňových dokladů, tvrzení žalobce ani obsahu správních spisů nevyplývalo, že by zde existovala jiná osoba (plátce DPH), jenž by plnění uskutečnila. Žalobce nadto sám výslovně v žalobě uvedl, že neexistuje žádná indicie, že by předmětné zboží a služby měl dodat jiný subjekt než jím deklarovaní tři dodavatelé.
17. Krajský soud zároveň odkazuje na ustálenou judikaturu k otázce rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, kterou shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016–38, tak, že: „*daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše*

popsaným skutečností, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.“

18. Co se týká námitky třetí, tedy otázky samotného unesení důkazního břemene, odkazuje krajský soud na výše uvedené shrnutí ze správních spisů a závěry napadeného rozhodnutí (zejména body 27 až 63). Vzhledem k vyjádřeným pochybnostem bylo na žalobce přeneseno důkazní břemeno a následně už podle spisu nebyly provedeny žádné důkazní prostředky, jež by zásadně svědčily jeho tvrzení a přesvědčily rozhodující orgány o jeho pravdivosti, právě naopak. Krajský soud neshledal, že by orgány finanční správy při dokazování kladly na žalobce nepřiměřené nároky či nebraly v potaz důkazy hovořící v jeho prospěch, jež předložil. Orgány finanční správy ve svém rozhodnutí srozumitelně vysvětlily, proč důkazy hovořící pro žalobce považují za nedostatečné, resp. proč důkazy hovořící v jeho neprospěch považují za důkazně silnější (přesvědčivější), krajský soud se shoduje se žalovaným i v otázce hodnocení výpovědi svědků, tj. bývalých jednatelů deklarováných dodavatelů (viz bod 51 až 58 napadeného rozhodnutí). Závěr žalobce, že správce daně je povinen prokázat skutečného dodavatele, je mylný. Povinností správce daně bylo prokázat důvodné pochybnosti o tom, že žalobce nepřijal plnění od jím deklarováných dodavatelů, čemuž správce daně dostal. Důkazní břemeno tak přešlo zpět na žalobce, který neuvedl žádné skutečnosti ani nepředložil důkazy, jež by byly způsobilé tento závěr změnit. Už jen tato skutečnost postačí k odepření nároku žalobce ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH.
19. Krajský soud neprovedl žalobcem navržené důkazy, tj. výsledky zaměstnanců společnosti GMC tech s.r.o. či důkaz jejich prohlášením, které byly poprvé navrženy až v žalobě. Řízení před soudem nemůže, a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a žalobce nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. Žalobce nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností, je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud žalobce tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91).
20. Dále nelze přehlédnout, že žalobce navrhl výslech svědků, potažmo důkaz jejich prohlášením, ve vztahu k prokázání skutečnosti, že si nemohl předmětné zboží vyrobit sám. Tato otázka však není v tomto případě relevantní, neboť jak bylo výše uvedeno, nebylo za nastalé situace povinností finančních orgánů prokázat, kdo skutečně vyrobil předmětné zboží. Pokud se jedná o schopnost svědků „dovědět, že žalobce s deklarovánými dodavateli spolupracoval“, krajský soud konstatuje, že ve světle takových pochybností, jenž správce daně a žalovaný shromáždili a představili ve svých rozhodnutích (vyplývajících také a zejména z výslechů jednatelů žalobcem deklarováných dodavatelů), nemůže jejich výpověď vyvrátit závěr o tom, že žalobcem deklarování dodavatelé předmětné zboží nedodali.

VI. Závěr a náklady řízení

21. S ohledem na výše uvedené soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.

22. Procesně úspěšnému žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) nevznikly v řízení žádné náklady převyšující jeho běžnou činnost, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

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

Ostrava 3. srpna 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu