



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Naděždy Řehákové a soudce Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **SAMET, s.r.o.**, se sídlem nám. 14. října 1307/2, Praha 5, zast. JUDr. Liborem Nedorostem, Ph.D., advokátem se sídlem Malostranské náměstí 265/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 28. 12. 2011, č. j. 15142/11-1302-708158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 2014, č. j. 30 Af 20/2012-43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla jako nedůvodná zamítnuta její žaloba proti v záhlaví specifikovanému rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2009, č. j. 93690/09/291912701877. Správce daně žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2008 ve výši 1573 Kč. Správce daně vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty odchylně od výše daně uvedené v jejím daňovém přiznání; neuznal jí nárok na nadměrný odpočet v souvislosti s nákupem zboží od dodavatele RHB Trading na základě faktur vystavených tímto dodavatelem, a dále pak v souvislosti s následným

vývozem tohoto zboží do Libye pro odběratele – ALGIMA, tj. plněním osvobozeným od daně podle 66 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Krajský soud rozhodoval v dané věci již podruhé, a to poté, kdy původní rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2010 bylo rozsudkem Krajského soudu v Brně čj. 30 Af 233/2010-79 zrušeno; tehdy krajský soud zavázal žalovaného k tomu, aby se řádně vypořádal s jednotlivými důkazními prostředky. Krajský soud provedené dokazování v daňovém řízení zhodnotil se závěrem, že se žalobkyni nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně o faktickém přijetí zdanitelného plnění způsobem tak, jak deklarovala, a proto jí nemohl být uznán nárok na odpočet daně.

II. Kasační stížnost

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala kasační stížnost v rozsahu výroků I. a II. rozsudku krajského soudu; tyto napadla z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Domnívá se, že rozsudek krajského soudu je nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky, dále prý bylo řízení před žalovaným i před krajským soudem vadné:

1) Namítá, že žalovaný zjevně ignoroval provedené důkazy a jeho závěry jsou postaveny na hledání důvodů, jak stěžovatelce upřít jeho zákonný nárok na odpočet daně. Takový postup je dle stěžovatelky v rozporu se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v § 2 odst. 1 a 3 a nároky na dokazování dle § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků, nyní v rozporu s platnou úpravou dle § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu.

2) Nárok na odpočet daně dovozuje z ust § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a z mechanismu fungování daně z přidané hodnoty s tím, že k tomuto se již vyslovil Evropský soudní dvůr v případě C-437/06 *Securenta* tak, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu fungování daně z přidané hodnoty a nemůže být omezen. Poukazuje na to, že cílem systému odpočtu daně z přidané hodnoty zavedeného Šestou směrnicí je zbavit podnikatele zatížení daní, která je splatná a byla odvedena v rámci hospodářských činností daňového subjektu. Společný systém daně z přidané hodnoty tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže bez ohledu na účel či výsledky takových činností. Stěžovatelka dále z pohledu požadavků § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty a ve vztahu k závěrům žalovaného usuzuje na možnou úvahu žalovaného o tom, že nárok na odpočet daně nelze přiznat z důvodu, že přijatá plnění nepoužila pro uskutečněné ekonomické činnosti.

[4] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti uvedla, že odůvodnění kasační stížnosti ještě blíže doplní a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu v rozsahu napadeném kasační stížností a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Stěžovatelka však již dále svou kasační stížnost nerozhojnila, a to ani poté, co jí bylo vyjádření žalovaného k její kasační stížnosti zasláno na vědomí.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu, že posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně nebylo v dané věci založeno na posouzení bezvadných celních dokladů o vývozu zboží, nýbrž na zjištění, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění, jak bylo stěžovatelkou deklarováno. V daňovém

pokračování

řízení byly v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 7/2006 a sp. zn. 5 Afs 23/2003) posuzovány nejen formální náležitosti daňových dokladů, ale byl hodnocen i skutkový stav, tj. zda stěžovatelka skutečně přijala zdanitelná plnění způsobem jí deklarovaným a zda tato plnění byla uskutečněna v rámci její ekonomické činnosti. Pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění vznikly ohledně místa plnění (skladování zboží), neboť nebylo prokázáno, že se předmětné zboží v místě plnění před dodáním stěžovatelce nacházelo. Okolnosti skladování však byly pouze jedny ze sporných okolností uskutečnění zdanitelného plnění vedle nejednotného vyjádření stěžovatelky a výpovědí svědků o průběhu obchodních transakcí. V řízení nebylo prokázáno předání zboží stěžovatelkou jí deklarovaným způsobem.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uvedených podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Relevantní právní úprava nároku na odpočet daně je obsažena v ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

[9] Protože první kasační námitkou stěžovatelka vytýká žalovanému nezohlednění důkazů s jediným záměrem, upřít jí nárok na odpočet daně, zabýval se Nejvyšší správní soud tím, zda žalovaný své závěry o neoprávněnosti nároku stěžovatelky na odpočet daně založil na provedeném dokazování, na náležitém vyhodnocení důkazů, zda nepostupoval svévolně a zda jím provedené hodnocení důkazů opodstatněně obstálo i při přezkumu krajským soudem.

[10] V rámci uvedeného přezkumu ohledně dokazování se Nejvyšší správní soud zaměřil na zjištění, zda žalovaný respektoval závěry rozsudku Krajského soudu v Brně čj. 30 Af 33/2010-79, kterým bylo zrušeno původní rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2010, vydané v téže věci nároku stěžovatelky na odpočet daně. Krajský soud tehdy ve svém rozsudku vytkl žalovanému, že nehodnotil provedené důkazy tak, aby byly odstraněny rozpory v důkazech o nakládce a odvozu zboží z místa plnění v Šebetově a aby bylo náležitě zhodnoceno, proč žalovaný neuvěřil výpovědi svědka R. H.; vycházel toliko z výpovědi svědka Ď. a jak se vyrovnal s argumentací stěžovatelky v odvolacím řízení, v němž stěžovatelka sama předložila protokoly o výpovědích svědků P. Š., P. H. a J. E. v řízení s daňovým subjektem DUPERG. Krajský soud dále vedl žalovaného k tomu, aby vyjasnil, zda stěžovatelka měla možnost zúčastnit se výslechu paní K. a nebyla tak krácena na svých právech.

[11] Z podkladů správního řízení a ze „*Seznámení daňového subjektu s právním hodnocením zjištěných skutečností dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu*“ ze dne 1. 11. 2011, jakož i z rozhodnutí žalovaného, je zřejmé, že žalovaný v dalším řízení provedl náležité hodnocení zjištěných skutečností. Zabýval se podrobně okolnostmi skladování zboží ve skladu v Šebetově a jeho dovozem stěžovatelce a z výslechu svědků R. H., P. Ď., P. Š., P. H. a J. E. dovodil rozpory v údajích o nakládce zboží, o způsobu dopravy zboží stěžovatelce a o podobě nákladního automobilu. Ohledně místa nakládky zboží žalovaný vyhodnotil výpověď paní K., která bydlí v blízkosti stodoly a která uvedla okolnosti ohledně užívání stodoly. Svědkyně jednoznačně popřela, že by

zboží zde bylo uskladněno, naváženo a odváženo. Žalovaný posuzoval i hodnověrnost svědkyně, okolnosti jejího výslechu, vysvětlil, že svědkyně se dostavila k výslechu dne 9. 12. 2008 v deset hodin, s touto dobou byla seznámena i stěžovatelka, avšak ta se k výslechu v uvedenou hodinu nedostavila. Namítala-li stěžovatelka, že svědkyně nebyla vyslechnuta v hodinu, na kterou byla předvolána (v deset hodin), ale později, žalovaný upřesnil, že svědkyně se dostavila v určenou hodinu, neboť téhož dne byla vyslechnuta 3x ve věci tří různých subjektů v řetězci dodávek. O tom ostatně svědčí protokol o výpovědi svědkyně ze dne 9. 12. 2008 se zahájením jednání v deset hodin. Žalovaný na podkladě rozporů mezi výpověďmi svědků R. H. a P. Ď. ohledně nakládky a dodání zboží stěžovatelce, dále na základě neprokázání místa plnění ve stodole v Šebetově a dalších skutečností obchodní transakce (neověření vzorků zboží, vysokého objemu obchodu, způsobu plateb v hotovosti a obchodu v řetězci dodavatelů v tentýž den), zhodnocených již v původním řízení, dospěl v novém posouzení věci k závěru, že výpovědi svědků ze společnosti DUPERG (P. Š., P. H. a J. E.) byly vyvráceny výpovědi svědkyně K. a nevyvrátily pochybnosti správce daně o přijetí zdanitelného plnění stěžovatelkou. S uvedeným hodnocením byla stěžovatelka seznámena v uvedeném „*Seznámení daňového subjektu s právním hodnocením zjištěných skutečností dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu*“ ze dne 1. 11. 2011. K tomu podala stěžovatelka své vyjádření ze dne 11. 12. 2011 s tvrzeními o nehodnověrnosti svědkyně a způsobu jejího výslechu.

[12] Krajský soud přisvědčil hodnocení důkazů žalovaným. V napadeném rozsudku se zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků a přisvědčil rozporům ve výpovědích svědků, novému, přesvědčivému hodnocení výpovědi svědkyně K., skutečností zpochybňujícím nájem a užívání stodoly a znovu se zabýval některými důkazy (fotografiemi stodoly v Šebetově jako místa plnění), a to přesto, že se s těmito důkazy již závazně vypořádal v původním zrušujícím rozsudku. Krajský soud považoval za nadbytečné zabývat se celními doklady o vývozu zboží do ciziny, které nebyly zpochybněny a dále výpověďmi svědků, kteří se měli vyjadřovat až k následné existenci zboží ve skladu na ulici Soudní v Brně. Uvedl také, že námítky o době a způsobu výslechu svědkyně K. byly stěžovatelem uplatněny až po lhůtě k podání žaloby. Krajský soud se s hodnocením důkazů žalovaným vypořádal i s ohledem na judikaturu správních soudů, zdůrazňující v případě pochybností o přijetí zdanitelného plnění nezbytnost prokázat přijetí zdanitelného plnění nejen formálními doklady, ale i důkazy o faktickém dodání zboží.

[13] Na základě výše uvedených skutečností je Nejvyšší správní soud toho názoru, že žalovaný respektoval pro něj závazné závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2011, neboť učinil zevrubné hodnocení důkazů opatřených v daňovém řízení, logicky a přesvědčivě odůvodnil, z jakých důvodů přisvědčil některým důkazům a jaké považoval za rozporné a vyvracející tvrzení stěžovatelky. Důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, neboť důkazy o místě plnění byly hodnoceny v souvislosti se svědeckými výpověďmi a ostatními zjištěními o obchodní transakci stěžovatelky. Žalovaný se věcí náležitě zabýval, proto mu nelze vytýkat porušení základních zásad daňového řízení a porušení ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Projednání daňové věci stěžovatelky není založeno na libovůli správních orgánů ani není motivováno žádným záměrem poškodit stěžovatelku a upřít jí zákonný nárok na odpočet daně. Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentuje toliko v obecné rovině námitek proti dokazování a v rovině tvrzení o účelovosti postupu žalovaného, přitom tyto své výhrady nikterak blíže neodůvodňuje a nenabízí ani žádné věcné důkazy k podstatě sporu. Neuvádí žádnou právní argumentaci na podporu svých tvrzení o porušení zásad daňového řízení (např. hodnocením důkazů) a nenabízí konkrétní a opodstatněnou argumentaci ani k tvrzení o porušení ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Z výsledků dokazování, z rozhodnutí žalovaného ani z rozsudku krajského soudu nevyplývají skutečnosti, které by mohly založit úvahu stěžovatelky, projevenou v kasační stížnosti, že jí nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nebyl uznán pro nesplnění podmínky použití předmětného

pokračování

zboží k další ekonomické činnosti. Nárok na odpočet daně nebyl stěžovatelce uznán zcela jednoznačně na základě neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele společnosti RHB Trading, tak, jak bylo stěžovatelkou deklarováno; k ověření této skutečnosti vedl správce daně dokazování a jen k pochybnostem v této části řetězce dodávek byly důkazy hodnoceny. Z uvedeného důvodu také krajský soud nepochybil ve svém úsudku, že skutečnosti týkající se skladování zboží v místě plnění pro stěžovatelky nebyly mimo její vůli a zájem, a proto bylo oprávněně požadováno, aby svá tvrzení o nároku na odpočet daně prokázala.

[14] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud považuje kasační námitky stěžovatelky o nezohlednění dokazování a účelovosti postupu správních orgánů za nedůvodné.

[15] Stěžovatelka ani v dalších námitkách, v nichž se obecně dovolává systému fungování daně z přidané hodnoty, neuvádí žádné věcné důvody k podstatě sporu.

[16] Stěžovatelka se mýlí, pokud má za to, že jí nárok na odpočet daně zaručuje pouhé znění ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a systém fungování daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje stěžovatelce v její úvaze o zásadě neutrality daně a o tom, jak je praktikován odpočet daně z přidané hodnoty, nicméně podstatu tohoto systému je třeba vidět v návaznosti plnění plátců daně, která se opravdu uskutečňují. Jen tam může docházet k faktickým a oprávněným platbám za plnění, z jejichž hodnoty se realizuje tzv. odpočet daně.

[17] Podstata neutrality daně z přidané hodnoty spočívá v možnosti odečítat daň na vstupu v daňovém přiznání během části nebo celé doby hospodářské činnosti plátce v řetězci dodavatelů tak, aby daň na vstupu, kterou musí plátce zaplatit u přijatých zdanitelných plnění jinému plátcovi jako součást ceny přijatých plnění, plátce daně nezatěžovala a měl nárok na její vrácení, stejně tak jako jiný plátce, jemuž následně poskytuje přijaté zdanitelné plnění. V uvedeném smyslu daňová povinnost jednoho plátce by měla být následována nárokem na odpočet u druhého plátce tak, aby pozice osob povinných k dani byly neutrální. Princip neutrality je vyjádřen v ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH v tom, že věcnými podmínkami nároku na odpočet daně je přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro další ekonomickou činnost plátce, neboť v návaznosti těchto plnění se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce. To však pouze z plnění, u nichž je prokázáno, že byla přijata, že se uskutečnila, neboť jen taková plnění mohou zakládat reálnou hodnotu pro výpočet daně na výstupu a odpočet daně na vstupu.

[18] V souzené věci stěžovatelka přijetí zdanitelného plnění neprokázala, proto svůj nárok na odpočet daně nemůže oprávněně uplatňovat dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, v systému daně z přidané hodnoty jako vrácení daně, kterou uhradila prodejci za přijatá zdanitelná plnění.

V. Závěr a náklady řízení

[19] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. důvodnými, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s. zamítl.

[20] Ve výrocích o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch,

proto jí nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak, jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. prosince 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu