ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **Žlutý kov a.s. v likvidaci**, se sídlem V celnici 1031/4, Praha 1, zast. Mgr. Ing. Jiřím Šimečkem, LL.M., advokátem se sídlem Pařížská 204/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2016, č. j. 19743/16/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2018, č. j. 3 Af 44/2016 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně za zdaňovací období prosinec 2012, únor 2013 a březen 2013 uplatnila nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ze zdanitelných plnění, kterými byl materiál s obsahem drahých kovů (stříbra) přijatý od společnosti Inovační technologické centrum – VÚK (dále „ITC“), a přeprava stříbra společností Custexus plus s. r. o. (dále „Custexus“). Specializovaný finanční úřad (dále „správce daně“) nárok na odpočet daně neuznal, neboť žalobkyně neprokázala existenci zdanitelného (stříbra), a proto ani jeho přeprava nemohla být službou související s uskutečňováním ekonomické činnosti žalobkyně. Dále neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění – dodání stříbra do jiného členského státu, konkrétně na Slovensko – podle § 64 zákona o DPH, a to společnosti AA GOLD Company s. r. o. (dále „AA GOLD“), a uskutečnění zdanitelného plnění – dodání zlata v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92b zákona o DPH společnosti VÚK – Čisté kovy, s. r. o. Platebními výměry proto správce daně vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 11 400 Kč (prosinec 2012), 525 Kč (únor 2013) a 525 Kč (březen 2013), čímž snížil nárokovaný nadměrný odpočet za zmíněná zdaňovací období o 1 186 245 Kč, 973 423 Kč a 973 247 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání proti platebním výměrům zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze (dále „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, avšak zároveň je zapotřebí, aby byl stav formálně-právní v souladu se stavem skutečným. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, že došlo k odběru zboží od deklarovaných dodavatelů a že došlo k jeho dodání deklarovaným odběratelům tak, jak je uvedeno na předložených dokladech. To se jí však nepodařilo. Z žalobkyní předložené skladové evidence vyplynulo, že žádné drahé kovy před 14. 5. 2013 nepřijala, přestože podle daňových dokladů měla ITC žalobkyni dodat stříbro již před tímto datem. Žalobkyně nepředložila ani analýzu dodaného stříbra a odkázala na dodavatele. ITC a insolvenční správce této společnosti však předložili pouze zcela formální doklady neprokazující existenci plnění, nikoli analýzu, což svědčí o účelovosti tvrzení o její existenci. Stejné povahy bylo rovněž tvrzení, že insolvenční správce ITC o existenci analýzy lhal.

[3] Svědecké výpovědi řidičů, podle kterých přeprava stříbra začala v sídle společnosti Custexus a končila v Bratislavě, byly v rozporu s daňovými doklady, které deklarovaly zastávku v Panenských Břežanech. Knihy jízd nemohly nijak prokázat, co bylo předmětem přepravy, podle svědeckých výpovědí nadto nebylo přepravované zboží kontrolováno ani před přepravou, ani po předání. Výslechem řidičů proto správce daně dostatečně zjistil skutkový stav ve vztahu k dopravě zboží. Zejména s ohledem na chybějící analýzu stříbra nemohla existenci stříbra, jeho množství a kvalitu prokázat ani tvrzení žalobkyně o skrytém doprovodu při dopravě, ani výslechy zaměstnanců Custexus, kteří přebírali zboží, které proto byly nadbytečné.

[4] Faktické uskutečnění deklarovaného plnění dále zpochybňuje, že podle odběratele mělo mít stříbro formu granulátu či slitků, ačkoliv v zásilkách doručených do Turecka byly stříbrné tyče a v průběhu přepravy nemohlo dojít ke změně formy stříbra. Rovněž tvrzení žalobkyně, že výše marže, která nemohla pokrýt veškeré náklady, byla stanovena s ohledem na zkušební charakter prováděných plnění, bylo vyvráceno. Žalobkyně totiž neprokázala, že by prováděla vyšší počet transakcí a v úhrnu vykazovala zisk, ve skutečnosti nevykazovala plnění, ale pouze nárok na odpočet v milionových hodnotách. Přeprava stříbra společností Custexus, ani zapůjčení vozidla od ITC, tak s ohledem na uvedené nemohly vytvořit auditní stopu dokazující dopravu zboží od žalobkyně k odběrateli a uskutečnění zdanitelného plnění. Správní orgány proto dostatečným způsobem vyvrátily věrohodnost tvrzení žalobkyně o uskutečnění zdanitelného plnění a žalobkyni se následně nepodařilo žádným způsobem prokázat opak.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Městský soud nevypořádal žalobní námitku, že neuznáním nároku na odpočet u přijatých plnění byl narušen princip neutrality DPH. Důkazní prostředky provedené v daňovém řízení, zejména výslech jednatelky AA Gold, jednoznačně prokazují existenci stříbra nakoupeného od ITC a dodaného AA Gold, jeho přepravu na Slovensko, jakož i užití přepravních služeb společnosti Custexus pro účely stěžovatelčiny ekonomické činnosti. Tatáž svědkyně potvrdila, že kontrola zboží byla provedena při převzetí spektrometrem přes obal, a proto je nesprávný závěr žalovaného, že ke kontrolám zboží nedocházelo. Žalovaný a městský soud měli provést navrhované výpovědi zaměstnanců společnosti Custexus a O. Č., jejichž výpověď mohla posloužit k prokázání existence zboží, avšak bez relevantního zdůvodnění tak neučinili, čímž mohli stěžovatelce znemožnit unesení důkazního břemene. Skladová evidence není způsobilá sama o sobě prokázat nebo vyvrátit existenci zboží, z případných nedostatků evidence proto nelze dovozovat jeho neexistenci a neuskutečnění plnění.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podstata sporu a všechny žalobní námitky se týkaly splnění podmínek vzniku nároku na odpočet DPH, které vyplývají z principu neutrality DPH, krajský soud se proto s touto námitkou přinejmenším implicitně vypořádal. Skladová evidence je při řádném vedení způsobilá podpořit údaje tvrzené daňovým subjektem v daňovém přiznání. Z doložené skladové evidence však uskutečnění zdanitelného plnění nevyplývá, přičemž tato skutečnost byla posuzována v souvislosti s dalšími zjištěnými skutečnostmi. Námitku nesprávného hodnocení svědecké výpovědi jednatelky AA Gold stěžovatelka vznesla v kasační stížnosti poprvé, přičemž tato svědecká výpověď nebyla v kontextu logického řetězce skutkových zjištění způsobilá vyvrátit pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, neboť svědkyně neuvedla konkrétní skutečnosti k existenci zboží, ale pouze to, že se mělo jednat o slitky či granulát, a vyjádřila se pouze obecně o průběhu obchodování s daným zbožím. Z dalších zjištění pak vyplynulo, že do Turecka měly být přepravovány stříbrné tyče, přičemž v průběhu přeprodávání stříbra nemohlo dojít ke změně formy stříbra. Zmíněná svědecká výpověď proto pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění nevyvrátila, ale jen prohloubila. Neprovedení dalších svědeckých výpovědí bylo řádně odůvodněno tím, že v kontextu zjištěných skutečností a absence relevantních důkazů o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění by byly nadbytečné. Žalovaný proto navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Městský soud podle stěžovatelky nevypořádal námitku narušení principu neutrality DPH, resp. nereagoval na její tvrzení v závěru žaloby, že neuznáním nároku na odpočet byl porušen princip neutrality. Podle principu daňové neutrality je plátce DPH osvobozen od konečného zatížení daní, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářské činnosti, která sama podléhá DPH (např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 23. listopadu 2017 ve věci C-246/16, *Enzo Di Maura*, bod 23 a judikatura tam citovaná). V praxi je proto plátce sice povinen zaplatit daň na výstupu, avšak za splnění určitých podmínek si může nárokovat odpočet daně na vstupu, a získat tak od státu zpátky daň, kterou na vstupu zaplatil dodavateli. Podstatou projednávaného případu je právě posouzení, zda stěžovatelka splnila podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Městský soud všechny konkrétní žalobní námitky vypořádal a dospěl k závěru, že stěžovatelka tyto podmínky nesplnila a odpočet jí nebyl uznán v souladu se zákonem, otázku daňové neutrality proto fakticky vypořádal. Nepřezkoumatelnost rozsudku nelze dovozovat pouze z toho, že městský soud konkrétní závěry o nesplnění podmínek nároku na odpočet DPH nedoplnil také obecným odkazem na princip daňové neutrality, jako to udělala stěžovatelka v žalobě. Stěžovatelka dále odkázala na judikaturu týkající se přiznání nároku na odpočet DPH i při nesplnění určitých formálních podmínek. K tomu je však nutné dodat, že i v takovém případě je nutné nárok prokázat jiným způsobem (viz rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79), což stěžovatelka podle žalovaného a krajského soudu neučinila.

[11] Stěžovatelka dále obecně namítá, že důkazní prostředky předložené v daňovém řízení prokazují existenci zdanitelného plnění, což měla doložit zejména výpověď jednatelky AA Gold, na kterou podrobně odkazuje. V prvé řadě je nutno uvést, že stěžovatelka svědeckou výpověď jednatelky AA Gold výslovně učinila součástí své argumentace poprvé až v kasační stížnosti, a proto k ní soud v souladu s § 104 odst. 4 s. ř. s. nemůže přihlížet. Dále soud podotýká,

že míře obecnosti námitky odpovídá také míra obecnosti jejího vypořádání, neboť soud není oprávněn domýšlet za stěžovatele argumenty (viz rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 As 208/2017 - 20, a judikatura tam citovaná). K obecné námitce, že stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelného plnění, proto soud toliko obecně uvádí, že z napadených rozhodnutí a spisového materiálu naopak vyplývá, že správce daně a žalovaný relevantním a přesvědčivým způsobem zpochybnili celou řadu formálních a nepřímých důkazů, které měly o existenci zdanitelného plnění svědčit, a proto důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, přešlo zpět na stěžovatelku. Ta pak žádný přímý důkaz faktického přijetí zdanitelného plnění nepředložila, a proto se soud ztotožňuje se závěrem, že nesplnila podmínky uznání nároku na odpočet DPH.

[12] Městský soud a žalovaný měli dále pochybit neprovedením svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti Custexus a O. Č. Městský soud výslechy dalších zaměstnanců společnosti Custexus shledal nadbytečnými, neboť v kontextu absence stěžejních důkazů by samy o sobě nemohly prokázat existenci zdanitelného plnění. Ze stejného důvodu, a rovněž s přihlédnutím k tomu, že již v daňovém řízení zcela účelově odmítl vypovídat, městský soud neprovedl ani výslech O. Č. Z judikatury vyplývá, že správní orgány a soudy nemusí provést navržený důkaz, pokud není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2015, č. j. 5 As 203/2014 - 34). Jak bylo uvedeno výše, správce daně a žalovaný dostatečně zpochybnili řadu předložených důkazů, jež měly svědčit o existenci zdanitelného plnění. Stěžovatelka pak v reakci na přenesení důkazního břemene nebyla schopna předložit analýzu stříbra ani jiný rozhodující důkaz, který by mohl bez pochybností osvědčit existenci zdanitelného plnění. Za takové situace nelze za nezákonné považovat řádně odůvodněné neprovedení dalších svědeckých výpovědí, které by jen stěží mohly být takovým rozhodujícím důkazem. Ani tuto námitku proto neshledal soud důvodnou.

[13] K námitce týkající se skladové evidence NSS uvádí, že z případných nedostatků skladové evidence skutečně nemusí bez dalšího vyplývat neexistence zdanitelného plnění. Pro správce daně a žalovaného však skutečnost, že stěžovatelka deklarovaná zdanitelná plnění nevedla ve skladové evidenci, ačkoliv měla, představovala pouze jednu z řady indicií zavdávajících pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění a jeho následné přepravy. Bylo pak na ní, aby prokázala, že nehledě na vadnou skladovou evidenci k faktickému přijetí zdanitelného plnění a jeho přepravy došlo, což však neučinila. Ani tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[15] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. července 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu