



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **EICB s. r. o.**, se sídlem Hodějovická 800, Srubec, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 4. 2019, č. j. 50 Af 10/2018 – 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 2. 2018, č. j. 5475/18/5300-22443-607102, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 20. 2. 2017, (a) č. j. 332248/17/2201-51522-307389, a (b) č. j. 332360/17/2201-51522-307389. Posledně uvedenými rozhodnutími správce daně vydal (a) platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015, kterým byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve výši 13 638 Kč; a (b) dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015, kterým byla doměřena tato daň ve výši 12 173 Kč, a zároveň sdělil žalobkyni výši příslušného penále.

[2] Důvodem výše uvedených rozhodnutí bylo, že správce daně dospěl k závěru, že určitá zdanitelná plnění přijatá žalobkyní (zejména koupě osobního automobilu Mercedes-Benz ML 360 BlueTEC 4M, plateb za naftu, internet a telefony, a vnitřní vybavení nemovitosti), žalobkyně nepoužila v rámci své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 29. 4. 2019, č. j. 50 Af 10/2018 – 50, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Pro účely řízení o kasační stížnosti jsou významné tyto úvahy krajského soudu: žalobkyně namítala, že správce daně zvolil chybný postup, pokud nejprve provedl u žalobkyně místní šetření. Krajský soud tento postup aproboval. Uvedl, že účelem místního šetření bylo pouze převzetí dokladů k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015. Jeho účelem tedy nebylo odstranění vzniklých pochybností, ale pouze obstarání podkladů. Podle krajského soudu přitom není důvodu, aby tyto podklady nemohly sloužit jako důkazní prostředek v daňovém řízení.

[5] Žalobkyně dále namítala, že orgány finanční správy požadovaly prokázat okamžitou spojitost přijatých plnění s plněními na výstupu. Krajský soud připustil, že daňový subjekt může po určitou dobu vynakládat finanční prostředky v naději na dosažení budoucího zisku bez toho, aby vykazoval konkrétní příjmy, které by těmto nákladům odpovídaly. Poté soud poukázal na to, že správci daně bylo známo pouze to, že žalobkyně vystavila (příjmové) daňové doklady několika společnostem, personálně provázaným s jejím jednatelem za „služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy“. Poukaz žalobkyně na potenciální obchod se singapurskou společností SB Lushbury Singapore Pte. Ltd. (dále jen „singapurská společnost“) krajský soud shodně s žalovaným hodnotil jako nedostatečný. Uvedl, že orgány finanční správy po žalobci doložení okamžité spojitosti mezi užitím přijatých zdanitelných plnění ve vztahu s konkrétními plněními na výstupu nevyžadovaly. Žalobkyně však neprokázala užití přijatých plnění v rámci své konkrétní ekonomické činnosti a omezila se jen na obecná a vágní tvrzení o ekonomické spolupráci na zahraničních projektech a poskytování služeb „VIP klientele“.

[6] Žalobkyně přiložila k žalobě faktury ze dne 15. 12. 2017, jimiž chtěla prokázat prodej některých přijatých plnění (vnitřního vybavení). Krajský soud k tomu uvedl, že k těmto dokladům nelze přihlídnout s ohledem na § 75 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Krajský soud též shledal nedůvodné námitky ohledně dokazování v daňovém řízení. Nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že si měl správce daně vyžádat podklady od singapurského správce daně ohledně singapurské společnosti. Soud k tomu uvedl, že existenci této ekonomické činnosti byla povinna v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat sama žalobkyně.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve „způsobu vypořádání jednotlivých žalobních námitek krajským soudem, a to i v kontextu argumentace orgánů finanční správy“.

[10] Poté uvádí, že krajský soud fakticky potvrdil nezákonnost postupu správce daně, která spočívala v konání místního šetření namísto toho, aby správce daně zvolil kontrolní postup, předvídaný zákonem (tj. daňovou kontrolu nebo vytýkácí řízení). Cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž místní šetření není samostatným kontrolním postupem a jeho extenzivním užíváním nesmí být vyprazdňovány vlastní kontrolní mechanismy.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud zpochybňoval ekonomickou činnost stěžovatelky, ačkoli žalovaný existenci takové činnosti připouštěl ve svém rozhodnutí. Pokud měl krajský soud za to, že stěžovatelka ekonomickou činnost nevykonávala, nemohl odepřít provedení důkazů navržených stěžovatelkou v soudním řízení, tj. daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 a faktur z roku 2017 za prodej nábytku, jehož pořízení orgány finanční správy rozporovaly. Odůvodnění, proč krajský soud tyto důkazy neprovedl (s odkazem na § 75 s. ř. s.), neobstojí oproti judikатурním závěrům Nejvyššího správního soudu (zde stěžovatelka odkazuje na rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91).

[12] Stěžovatelka dále označuje dokazování v daňovém řízení za „matoucí“. Konkrétně brojí proti tomu, jak krajský soud hodnotil žalobní námitku ohledně knihy jízd vedené stěžovatelkou. Vytýká krajskému soudu, že „nepřímo tvrdí“, že co platí pro daň z příjmu (pro níž byla kniha jízd dostačující), neplatí pro DPH. Je též toho názoru, že krajský soud nesprávně potvrdil „nečinnost správce daně“ ohledně jejího návrhu, aby si vyžádal podklady singapurských daňových orgánů ohledně singapurské společnosti.

[13] Závěrem stěžovatelka tvrdí, že z nepřímých důkazů vyplývá využití přijatých plnění k její ekonomické činnosti. Orgány finanční správy (spolu s krajským soudem) spíše hledaly důvody, jak nárok na odpočet daně zpochybnit. Stěžovatelka má „dojem“, že orgány finanční správy a krajský soud požadují prokázat veškeré skutečnosti s absolutní jistotou, což je však v rozporu se zákonem.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Podle žalovaného je kasační stížnost v podstatě jen opakováním žalobních námitek s tím, že stěžovatelka také vyjadřuje obecný nesouhlas se závěry krajského soudu.

[15] Co se týče kasační námitky, podle níž správce daně nesprávně užil místního šetření, žalovaný obecně souhlasí se stěžovatelkou, že místní šetření není určeno ke komplexnímu zjišťování a prověřování daňových povinností daňových subjektů, a že se jedná o prostředek sloužící zejména k opatření prvotních zjištění a důkazů. Na rozdíl od žalobkyně však žalovaný tvrdí, že právě k takovému účelu byl daný prostředek

v projednávané věci využít. Za „*manipulativní*“ pak označuje tvrzení stěžovatelky, že správce daně nezahájil postup k odstranění či daňovou kontrolu. Zdůrazňuje, že správce daně sice dne 15. 5. 2015 provedl místní šetření, v jehož rámci mu byly předloženy daňové doklady, evidence pro daňové účely a byly získány informace ohledně ekonomické činnosti stěžovatelky, dne 22. 5. 2015 však správce daně zahájil výzvou postup k odstranění pochybností, a dne 2. 9. 2015 daňovou kontrolu za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2015.

[16] Žalovaný též popírá, že by orgány finanční správy požadovaly prokázání okamžité návaznosti přijatých plnění na konkrétní plnění na výstupu. Jádrem sporu byla otázka splnění zákonné podmínky dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, tedy zda stěžovatelka užila přijaté plnění v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) téhož ustanovení zákona. V tomto ohledu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno.

[17] Závěrem svého vyjádření žalovaný též vyjadřuje svůj nesouhlas s námitkami stěžovatelky ohledně dokazování v daňovém řízení. Upozorňuje, že tyto námitky jsou nekonkrétní a stěžovatelka neuvádí, v čem žalovaný pochybil. K námitce neprovedeního dožádání singapurského správce daně uvádí, že v této otázce nese důkazní břemeno stěžovatelka. Stěžovatelkou odkazovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu považuje žalovaný za nepřipadnou pro projednávanou věc, neboť tato judikatura se týká daňových podvodů, kde důkazní břemeno nese na prvním místě správce daně.

[18] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud v prvé řadě musel posoudit, zda napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Bylo by totiž z povahy věci vyloučené, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Kasační soud se s argumentací stěžovatelky ohledně nepřezkoumatelnosti rozsudku neztotožňuje, a to z důvodů uvedených níže.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti neuvedla, v jakém konkrétním ohledu spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. V kasační stížnosti se omezila na obecné tvrzení, že nepřezkoumatelnost spatřuje ve „*způsobu vypořádání jednotlivých žalobních námitek krajským soudem, a to i v kontextu argumentace orgánů finanční správy*“; neozřejmila tedy, v čem konkrétně napadený rozsudek nedostatečně vypořádal její žalobní námitky, zda byl zatížen vnitřní rozporností či jinými vadami.

[22] Nejvyšší správní soud si je vědom, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je vadou, kterou je povinen zkoumat z úřední povinnosti. Napadený rozsudek však

takovou vadou netrpí: krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku řádně a srozumitelně odpověděl na podstatné žalobní námitky, a i jinak je jeho odůvodnění logické a vnitřně konzistentní.

[23] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou, která vytyká správci daně konání místního šetření (a krajskému soudu a žalovanému, že tento postup aprobovali) s tím, že toto místní šetření mělo nezákonně nahradit kontrolní postupy předvídané daňovým řádem. Předně mezi stranami není sporu o tom, že na činnost správce daně dopadá judikaturou dovozený princip, podle něhož prováděním místního šetření nelze nahrazovat kontrolní postupy – tomuto poukazu stěžovatelky v obecnosti přisvědčil i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti. V tomto ohledu lze odkázat na setrvalou judikaturu zdejšího soudu, například na rozsudek ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017 – 36, podle jehož právní věty „[p]okud správce daně prověřuje plnění daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá daňový subjekt k předložení kompletního účetnictví a evidence pro daňové účely pro příslušné zdaňovací období, je povinen zahájit daňovou kontrolu podle § 85 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a nemůže institut daňové kontroly obcházet fingovaným místním šetřením dle § 80 téhož zákona v rámci vyhledávací činnosti.“

[24] V projednávané věci správce daně provedl místní šetření dne 15. 5. 2015, při němž pořídil kopie účetních dokladů za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 a dne 2. 9. 2015 zahájil daňovou kontrolu stěžovatelky za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2015. Výsledkem daňové kontroly byla zpráva o daňové kontrole č. j. 243665/17/2201-61561-307327, která byla se stěžovatelkou projednána dne 8. 2. 2017.

[25] Stěžovatelka tedy v kasační stížnosti líčí význam místního šetření v „jejím“ daňovém řízení poněkud zavádějícím způsobem, protože opomíjí, že správce daně o několik měsíců později zahájil daňovou kontrolu, v jejímž rámci stěžovatelka mohla uplatnit (a také uplatňovala) svá procesní práva. Stěžovatelka v provedení místního šetření spatřuje procesní vadu, přitom však neuvádí, jakým způsobem se taková vada projevila či mohla projevit v jejím procesním postavení, či jak jinak se takový postup správce daně nepříznivě promítl do jejích práv. Nejvyšší správní soud obecně připouští, že by bylo vhodnější, kdyby správce daně nejprve zahájil daňovou kontrolu a teprve v jejím rámci činil další úkony. Nicméně i kdyby tak v projednávané věci postupoval, výsledek řízení by byl stejný.

[26] Pokud tedy správce daně postupoval do jisté míry „opačně“ (tedy nejprve konal místní šetření a poté zahájil daňovou kontrolu), takový postup je chybný, avšak neměl vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně a krajský soud nepochybil, pokud jej v napadeném rozsudku aproboval. K obdobným závěrům dospěl tento soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019 - 53, kde uvedl, že „[d]oktrínu tzv. 'ovoce z otráveného stromu' nelze mechanicky aplikovat na případy dílčích nezákonností uvnitř daňové kontroly, ze které posléze vzešla napadená rozhodnutí orgánů daňové správy. V některých případech lze skutečnosti zjištěné v rámci daňové kontroly, byť byla zahájena či vedena v rozporu se zákonem, později použít za účelem vydání platebního výměru, tzn. rozhodnutí ve věci samé. [...] Obecně platí, že vada řízení neohrozila zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i pokud by k vadě nedošlo. Procesní pochybení může mít alespoň

teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li vztah mezi pochybením a výsledkem řízení.“ Uvedené lze vztáhnout i na „dílní nezákonnosti“, k nimž došlo ještě před zahájením daňové kontroly. S přihlédnutím k závěrům v citovaném rozhodnutí lze uzavřít, že vztah mezi tvrzeným pochybením a výsledkem řízení ani v projednávaném případě není patrný a – jak je uvedeno výše – stěžovatelka jeho existenci ani konkrétně netvrdí.

[27] Stěžovatelka má dále za nedostatečné odůvodnění krajského soudu ohledně neprovedení jí navržených důkazů (toliko odkazem na § 75 s. ř. s.), a trvá na tom, že soud tyto důkazy provést měl.

[28] Stěžovatelka k této otázce cituje z rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, podle něž *„[k]rajský soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci však nestačí poukázat na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., nýbrž vždy je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto.“* K tomu je vhodné dodat, že citovaný rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09. Zrušovací důvody Ústavního soudu se však netýkaly této části argumentace. Ačkoli závěry rozsudku č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, nemohou být – vzhledem k uvedenému zrušení rozsudku ze strany Ústavního soudu – judikaturně závazné, Nejvyšší správní soud tyto závěry převzal i do pozdějšího rozsudku ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009 – 124, jenž byl vydán po vydání nálezu Ústavního soudu. Proto z nich lze vycházet i při posouzení nyní projednávané věci.

[29] Stěžovatelka sice cituje z rozsudku č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, věrně, nicméně v kasační stížnosti již neuvádí, že tehdy Nejvyšší správní soud příslušnou námitku ohledně neprovedení důkazů nakonec hodnotil jako nedůvodnou, protože dospěl k závěru, že opomenutí krajského soudu ohledně podrobnějšího odůvodnění nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Uvedl, že *„[n]a provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud (1.) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení (...) a (2.) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).“* Soud tehdy dodal, že žádná z uvedených podmínek v projednávané věci nebyla splněna, neboť tehdejší stěžovatel (žalobce – daňový subjekt) mohl své důkazní návrhy uplatnit v daňovém řízení: *„Jakkoliv tedy zdejší soud nepopírá, že k závěru o odmítnutí provedení výsledku obou svědků měl krajský soud dospět na základě jiné argumentace, než – značně zkratkovitě – učinil v daném případě, nelze přehlédnout, že předmětné důkazy měly pouze potvrdit argumentaci stěžovatele, kterou prezentoval v průběhu celého daňového řízení, a kdy takto v podstatě jen 'doháněl' důkazní břemeno, které měl od počátku daňového řízení ze strany správce daně zcela jasně vytýčeno.“*

[30] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud z textu žaloby a jejích příloh ověřil, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem předkládala (a) svoje přiznání k dani

z příjmu právnických osob za období 1. 1. 2015 až 31. 12. 2015 (ze dne 30. 8. 2016); a (b) tři faktury, všechny vystavené dne 15. 12. 2017 společnosti MONTA, s. r. o., za prodej nábytku. K listině sub (a) v žalobě stěžovatelka uvedla, že v roce 2015 vytvářela v rámci své ekonomické činnosti zisk a že správce daně ekonomickou činnost ve vztahu k tomuto daňovému přiznání nijak nerozporoval. K důkaznímu návrhu sub (b) v žalobě uvedla, že správce daně disponuje z úřední činnosti těmito doklady prokazujícími prodej vnitřního vybavení jinému subjektu, přesto je nezákonně nezohlednil při svém rozhodování.

[31] Krajský soud k daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015 [viz listina sub (a) výše] uvedl, že skutečnosti zde uvedené z povahy věci nemohou nijak napomoci ke zjištění naplnění podmínek dle § 72 odst. 1 zákona o DPH u konkrétních přijatých plnění, a proto se obsahem této listiny blíže nezabýval (srovnej odstavec 73 rozsudku krajského soudu). Co se týče předložených faktur [viz sub (b) výše], tyto důkazy odmítl provést s poukazem na § 75 s. ř. s. (viz odstavec 84 rozsudku krajského soudu); podle prvního odstavce tohoto ustanovení *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*.

[32] Krajskému soud je nutno vytknout, že neprovedení navrhovaných důkazů neodůvodnil širěji a v souladu s judikturními principy, uvedenými v odstavcích [28] až [29] výše. Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že (stejně jako v judikovaném případě sp. zn. 2 Afs 35/2009) tato dílčí vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku z následujících důvodů.

[33] Předně není mezi stranami sporu a též listiny založené ve správním spisu osvědčují, že stěžovatelka měla řadu možností, jak uplatnit tyto svoje důkazní návrhy a vyjádření v daňovém řízení, zejména v řízení před správcem daně (například v rámci vyjádření ke kontrolním zjištěním správce daně ze dne 31. 10. 2016, které je založené ve veřejné části kontrolního spisu správce daně na č. l. 56 a 57, a to včetně všech příloh doložených stěžovatelkou), respektive s ohledem na data vyhotovení těchto písemností (faktury z prosince 2017) nejpozději v rámci odvolacího řízení, které bylo pravomocně skončeno dne 12. 2. 2018. Této možnosti však nevyužila, ačkoli například dne 4. 12. 2017 nahlížela do daňového spisu (viz protokol č. j. 52126/17/5300-22443-607102, založený na č. l. 7 spisu žalovaného), a ještě dne 7. 2. 2018 se zástupce stěžovatelky dotazoval na stav odvolacího řízení. V jeho průběhu však stěžovatelka dotčené dokumenty nepředložila ani na jejich existenci výslovně nepoukázala. Ostatně sama ani v žalobě výslovně provedení důkazů v řízení před krajským soudem nenavrhovala: z textu žaloby je totiž patrné, že příslušné listiny předkládala „pouze“ v souvislosti se svým tvrzením, že o těchto skutečnostech (které osvědčují předkládané dokumenty) měl správce daně vědět „z úřední povinnosti“; výslovný návrh na provedení těchto důkazů v žalobě není obsažen. Nutno též dodat, že žalovaný v řízení před krajským soudem existenci těchto listin a skutečností tam uvedených nespороval, pouze ve vztahu k listinám sub (b) – fakturám vystaveným stěžovatelkou – upozorňoval, že stěžovatelka ke dni rozhodnutí žalovaného oprávněnost uplatněného odpočtu DPH z pořízení vnitřního vybavení neprokázala, a dále pak odkázal na § 75 s. ř. s. Kasační námitka týkající se neprovedení důkazů v řízení před krajským soudem tak není důvodná.

[34] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu, že postavil odůvodnění na tom, že nebyla prokázána ekonomická činnost stěžovatelky u listiny sub (a) – přiznání k dani z příjmu za rok 2015. Není však zřejmé, jakou skutečnost tím chtěla stěžovatelka prokázat, neboť samotný fakt, že během roku 2015 mohla vykázat ze svého podnikání zisk, nebyl předmětem rozhodnutí orgánů finanční správy. Tato okolnost nebyla ze strany orgánů finanční správy i krajského soudu zpochybňována (viz i odstavec [31] výše). Co se týče jak listin sub (a), tak i listin sub (b), nic nebránilo stěžovateli, aby tyto důkazní návrhy uplatnila v rámci odvolacího řízení, neboť jí musely být známy dříve, než žalovaný ve věci rozhodl (tj. do dne 6. 2. 2018). Pokud tak neučinila, nemůže svoji procesní pasivitu „dohánět“ až v řízení před krajským soudem.

[35] Stěžovatelka též namítá, že krajský soud zpochybňoval existenci její ekonomické činnosti. I tato kasační námitka je však prezentována zavádějícím způsobem: krajský soud pochopitelně netvrdil, že by stěžovatelka **vůbec nevykonávala žádnou ekonomickou činnost**. Pouze aproboval úvahu žalovaného, opřenou o provedené dokazování a podklady ve správním spisu, podle níž stěžovatelka nesplnila podmínky pro odpočet DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které *v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování* vyjmenovaných plnění. Klíčovou otázkou pro posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného tedy nebylo, zda stěžovatelka vůbec vykonává nějakou ekonomickou činnost, ale zda uplatněný odpočet DPH *v rámci svých ekonomických činností* použila *pro účely uskutečňování* jiných (přijatých) plnění. Správce daně dokazování cílil právě tímto směrem, a stejně tak i stěžovatelka v rámci daňové kontroly předkládala svoje vyjádření ve snaze prokázat splnění uvedených zákonných podmínek.

[36] Stručně řečeno, správce daně relevantním způsobem zpochybnil ekonomickou činnost stěžovatelky právě ve vztahu ke konkrétním přijatým plněním a stěžovatelce se nepodařilo předložit dostatečná tvrzení a důkazy, aby tyto pochybnosti vyvrátila.

[37] Pokud stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že „nepřímo tvrdí“, že co platí pro daň z příjmu (pro níž byla kniha jízd dostačující), neplatí pro DPH, takové tvrzení napadený rozsudek neobsahuje, a to ani implicitně. Ani tato kasační námitka proto není důvodná.

[38] Jako důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku stěžovatelky, kterou poukazuje na údajnou účelovou nečinnost správce daně ohledně vyžádání podkladů od singapurského správce daně. Zatímco od jiných subjektů si správce daně různé dokumenty vyžádal, ohledně singapurské společnosti nevyvinul žádnou aktivitu, přitom tím mohla být potvrzena další ekonomická činnost stěžovatelky.

[39] Kasační soud se ztotožňuje s tím, jak toto tvrzení vypořádal krajský soud, potažmo žalovaný. S ohledem na to, že stěžovatelka nebyla schopna ekonomickou spolupráci se singapurskou společností blíže doložit, a ani v rámci daňové kontroly nebylo zjištěno, že by od ní obdržela nějaké peněžité plnění (srovnej odstavec 43 rozsudku krajského soudu a též str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole č. j. 243665/17/2201-61561-307327), krajský soud správně podotknul, že existenci této konkrétní ekonomické činnosti byla povinna prokázat sama stěžovatelka. To se jí však nepodařilo, neboť uvedla toliko vágní a obecná

tvrzení o spolupráci na zahraničních projektech a poskytování služeb údajně „VIP klientele“ (viz odstavec 75 a 76 rozsudku krajského soudu). Po stěžovateli bylo možné požadovat, aby svá tvrzení ohledně obchodní spolupráce se singapurskou společností odpovídajícím způsobem doložila, což se nestalo. Za této situace správce daně nepochybil, pokud se neobrátil na příslušné singapurské orgány. Lze dodat, že ani v kasační stížnosti stěžovatelka v tomto směru neuvádí nic konkrétního, její argumentace zůstává v rovině prostého tvrzení o pochybení, respektive účelové nečinnosti ze strany správce daně, aniž by však stěžovatelka předeštlá ohledně spolupráce se singapurskou společností cokoli hmatatelného, respektive aniž by blíže specifikovala, co měl správce daně u singapurských daňových orgánů vlastně zjišťovat či ověřovat.

[40] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatelky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty s. ř. s. zamítl.

[41] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 11. března 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu