



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Kratochvíla a Martina Bobáka ve věci

žalobkyně

Filius & investments SE, IČO: 29261082
sídlem K dolům 13, Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D.
sídlem Pujmanové 25, Praha 4

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37285/22/5300-21443-707161,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

I.

Vymezení věci a obsah správního spisu

1. Žalobkyně ve zdaňovacích obdobích 1. čtvrtletí 2017 a 3. čtvrtletí 2019 mimo jiné nakoupila sběratelské mince z jiných členských států a třetích zemí a telefonní kupony. Žalobkyně u těchto plnění požadovala odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Žalovaný doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 ve výši 158 112 Kč a současně jí uložil penále ve výši 31 622 Kč, dále žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 ve výši 103 045 Kč. Městský soud rozhodl, že žalobkyně neměla nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala přímou souvislost mezi nákupem a prodejem mincí, ani okamžik expirace telefonních kuponů.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Správce daně zahájil dne 10. 12. 2019 u žalobkyně kontrolu DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017. Správce daně na základě zprávy o daňové kontrole vydal dne 24. 3. 2021 dodatečný platební výměr č. j. 2148609/21/2012-50523-111913 (dodatečný platební výměr), jímž žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 ve výši 188 124 Kč a současně uložil penále ve výši 37 624 Kč. Žalobkyně se odvolala.
4. Žalobkyně podala řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 a dne 31. 1. 2020 dodatečné daňové přiznání za totéž období. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a ve věci dodatečného daňového přiznání zastavil řízení dle § 141 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (daňový řád). Žalobkyně navrhla další důkazy k provedení, avšak správce daně je neprovedl, protože neshledal důvod pro pokračování v dokazování. Správce daně ukončil dne 4. 6. 2020 postup k odstranění pochybností vydáním platebního výměru č. j. 4698198/20/2012-50523-111383 (platební výměr), kterým vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 ve výši 367 829 Kč. Žalobkyně se odvolala.
5. Žalovaný nařídil správci daně doplnit nalézací řízení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 o další dokazování, protože průběh postupu k odstranění pochybností nasvědčoval pokračování v dokazování v rámci daňové kontroly. Žalovaný po doplnění dokazování seznámil žalobkyni s hodnocením nově navržených a předložených důkazních prostředků za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 a 3. čtvrtletí 2019 a vyzval ji, aby se k věci vyjádřila. Žalobkyně se vyjádřila, přičemž navrhla provedení dalších důkazů.
6. Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH na vstupu ve výši 93 213 Kč za pořízení sběratelských mincí z jiného členského státu za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019. Žalovaný uvedl, že existence e-shopu a výpovědi pana M. H. (provozního ředitele žalobkyně) a účetní žalobkyně paní Mgr. Ing. M. K. neprokázaly přímou souvislost konkrétního zboží pořízeného z jiného členského státu s ekonomickou činností žalobkyně. Žalovaný neověřoval povahu zboží u dodavatelů žalobkyně, protože pořízení zboží z jiného členského státu nebylo sporné. Žalovaný nevyslechl osoby zajišťující provoz žalobkyně, neboť výpovědi nebyly s to ověřit, že žalobkyně určité zboží získané z jiného členského státu použila pro svou hospodářskou činnost.
7. Žalovaný uznal nárok žalobkyně na odpočet daně při dovozu zboží ve výši 30 810 Kč za 3. čtvrtletí 2019, protože žalobkyně předložila skladovou evidenci, z níž vyplývalo, že určité zboží bylo evidováno k dalšímu prodeji.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

8. Žalovaný přikročil k přezkumu zdanitelných plnění uskutečněných ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí roku 2017. Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet daně ve výši 11 037 Kč za dovoz zboží ze třetí země. Důvody byly totožné jako v případě pořízení zboží z jiného členského státu ve 3. čtvrtletí 2019.
9. Žalovaný nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH ve výši 141 732 Kč za nákup dobíjecích kuponů mobilních operátorů O2, Twist a Vodafone, protože neprokázala použití plnění v rámci své ekonomické činnosti. Žalobkyně tvrdila, že kupony neprodala v e-shopu kvůli jejich expiraci, kterou však neprokázala. Žalovaný nevyslechl pana M. H. z důvodu nadbytečnosti výpovědi.
10. Žalovaný se dále věnoval odvolacím námitkám. Žalobkyně nesouhlasila s neuznáním nároku na odpočet DPH při dovozu zboží z jiného členského státu. Žalovaný shrnul svou předchozí úvahu: neměl pochyb, že zboží bylo pořízeno z jiného členského státu, avšak žalobkyně nepředložila žádný důkaz spojující konkrétní přijatá plnění s uskutečněnou hospodářskou činností. Za této situace nebyly navržené svědecké výpovědi samy o sobě způsobilé prokázat, že žalobkyně použila určitá přijatá plnění prostřednictvím e-shopu při prodeji zatíženém DPH na výstupu. Správce daně mohl požadovat prokázání prodeje každé jednotlivé položky.
11. Žalobkyně požadovala u mincí stanovení daně pomocí institutu esenciálních výdajů. Žalovaný vysvětlil, že tento institut se uplatní při výpočtu daně z příjmů, nikoli DPH. Pro vznik nároku na odpočet DPH je nezbytné znát řetězec plátců DPH, tj. komu bylo plněno, co, a v jaké výši byla daň přiznána. Žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od plátce DPH.
12. Žalovaný vyhověl některým odvolacím námitkám žalobkyně, a proto dne 7. 10. 2022 vydal rozhodnutí č. j. 37285/22/5300-21443-707161 (napadené rozhodnutí), kterým změnil částku doměřené daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 z 188 124 Kč na 158 112 Kč a penále z částky 37 624 Kč na 31 622 Kč, a částku vlastní daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 z 367 829 Kč na 103 045 Kč.

II.

Argumentace účastníků

13. Žalobkyně uplatnila tři žalobní body:

1) Žalobkyně poříдила sběratelské mince z jiných členských států nebo ze třetích zemí, které poté dodávala odběratelům v ČR. S ohledem na doklady vystavené dodavateli žalobkyně, obsah jejího e-shopu a výpovědi paní Mgr. Ing. K. a pana M. H. je zřejmé, že žalobkyně zboží poříдила za účelem jeho dalšího prodeje. Žalobkyně neměla, vinou své bývalé účetní, skladovou evidenci, z níž by vyplývalo, kdy přesně a komu byla ta která mince prodána v e-shopu. Tato okolnost však nestojí v cestě odpočtu DPH dle § 72 zákona o DPH, neboť žalobkyně ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2019 prokázala skladovou evidenci užití totožného zboží od totožného dodavatele jako ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2017 pro svou ekonomickou činnost. V tomto případě žalovaný nepožadoval prokázání, kdy byla ta která položka prodána, postačovalo mu pouhé zanesení do evidence. Z ničeho nevyplývalo, že by žalobkyně nakládala s totožným zbožím pořízeným od totožných dodavatelů ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2017 jinak než ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2019. Stříbrné mince nešlo využít jinak než k dalšímu prodeji. Žalovaný přesto požadoval po žalobkyni za 1. čtvrtletí 2017 prokázání prodeje každé dílčí položky

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

pořízeného zboží. K unesení prvotního důkazního břemene však stačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, rozsudky Soudního dvora EU ve věci C-104/12, *Wolfram Becker*, ve věci C-465/03, *Kretztechnik*, ve věci C-126/14, *Sveda UAB*, nebo ve věci C-432/15 *Pavčina Baštová*, a další). Žalovaný sice tvrdil, že žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávní podmínky § 72 zákona o DPH, ve skutečnosti však odepřel odpočet pouze kvůli chybějící skladové evidenci. Nárok na odpočet DPH lze prokázat nepřímými důkazy, nikoli výlučně jednotlivým konkrétním důkazem (rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 13/2005 a sp. zn. 4 Afs 93/2017). Ačkoli žalobkyně nebyla s to přímým důkazem doložit, že na e-shopu prodávala pouze zboží pořízené v zahraničí, z jejího účetnictví a evidence DPH neplyne jiný zdroj zboží. Nemluvě o tom, že na základě zásady uplatnění a uznání esenciálních nákladů lze uznat daňovou výhodu i z transakce, k níž má daňový subjekt pouze vadné doklady. Žalobkyně prodávala na e-shopu mince, které musela někde nakoupit, objektivně vynaložila výdaj nutný k dosažení příjmu.

2) Žalovaný nevyslechl žalobkyní navržené osoby, které se účastnily obchodní činnosti žalobkyně a mohly potvrdit jak povahu dodávaného zboží, tak skutečnost, že jej žalobkyně prodávala na e-shopu. Žalovaný měl za to, že svědecké výpovědi samy o sobě nemohly osvědčit žalobkyní tvrzené skutečnosti. Výpovědi by dle žalovaného měly vypovídací hodnotu pouze společně s listinnými důkazními prostředky. Svědecká výpověď je však rozhodným důkazem sama o sobě. Pokud svědek potvrdí určitou okolnost, kterou vnímal vlastními smysly, pak se jedná o přímo použitelný samostatný důkaz. Žalobkyní navržené osoby se podílely na provozu jejího e-shopu, měly povědomí o tom, jaké zboží žalobkyně prodávala a kde toto zboží nakupovala, proč mohly prokázat, že žalobkyně použila zboží dovážené ze třetích zemí a jiných členských států v rámci své ekonomické činnosti. Žalovaný předjímal obsah svědeckých výpovědí, aniž je provedl.

3) Žalobkyně nakoupila kupony telefonních operátorů, které chtěla prodat svému odběrateli. Odběratel však od objednávky odstoupil. Žalobkyně proto chtěla kupony prodat prostřednictvím svého e-shopu. K tomuto prodeji nedošlo kvůli expiraci kuponů. Žalobkyně měla v okamžiku nákupu kuponů zajištěný jejich prodej, což bylo rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalovaný tuto skutečnost nezpochybnil. Žalobkyně nemusela prokazovat expiraci jednotlivých kuponů, protože dle judikatury Soudního dvora EU je nutné daňovému subjektu zaručit nárok na odpočet daně i v případě pořízení plnění pro plánovanou ekonomickou činnost, k níž následně nedojde, je-li prokázán úmysl při pořízení plnění uskutečnit tuto ekonomickou činnost. Splnění podmínek odpočtu daně je nutné posuzovat k okamžiku pořízení zboží, jeho následná expirace není rozhodná. Požadavek žalovaného na prokázání expirace kuponů proto nebyl zákonný. Nemluvě o tom, že žalovaný odmítl vyslechnout provozního ředitele žalobkyně, pana M. H., který se obchodu účastnil a mohl doložit expiraci kuponů. Také v tomto případě žalovaný předjímal nadbytečnost svědecké výpovědi, aniž by ji provedl.

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zvláště se vyjádřil k žalobním bodům. Dle Soudního dvora EU lze nárok na odpočet DPH přiznat bez prokázání souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu v případě nákladů tvořících součást obecných výdajů spoluurčujících cenu zboží nebo služeb na výstupu. Typicky půjde o paušální výdaje, které se nevážou k jednotlivému plnění na výstupu, ale týkají se všech plnění na výstupu, např. nájem provozovny, energie atd. Tato výjimka se však netýká pořízení mincí, u něhož lze vždy prokázat počet nakoupených a prodaných

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

kusů, jakož i kusů připravených k prodeji. Žalobkyně u žádného plnění přijatého z jiného členského státu nebo ze třetí země neprokázala, která konkrétní plnění dodala svým odběratelům a která nadále nabízí ve svém e-shopu a stále má právo nakládat s nimi jako vlastník. Žalobkyně sice v e-shopu nabízela zboží shodného druhu, to však nezaručilo, že veškeré pořízené zboží použila ke své hospodářské činnosti. Žalobkyně prodávala druhově určené zboží, pročez ze samotné nabídky nebylo možné spolehlivě ověřit, zdali se jednalo o všechny nakoupené mince, nebo jen o některé. Z téhož důvodu nemohly svědecké výpovědi osvědčit prodej konkrétních mincí.

15. Žalovaný upozornil, že jeho požadavky na dokazování nebyly nepřiměřené, neboť žalobkyně unesla své důkazní břemeno ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2019 předložením skladové evidence. Žalobkyně byla povinna si opatřit všechny rozhodné dokumenty k unesení svého důkazního břemene. Poukázání na pochybení její účetní při vedení evidence proto bylo bez významu. Žalobkyně nemohla své důkazní břemeno za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 unést ani s odkazem na zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019, neboť se jednalo o odlišná zdaňovací období (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013-63).
16. Dle žalovaného nebyl případný odkaz žalobkyně na rozsudek Soudního dvora EU C-465/03, protože se týká odlišné otázky, a to posuzování, zdali jsou služby učiněné v rámci vydání akcií součástí obecných výdajů spoluurčujících cenu zboží. Rozsudek C-104/12 se týká obecných výdajů, o které v případě žalobkyně nešlo. Totéž platí pro rozsudky C-126/14 a C-432/15. Závěr rozsudku C-18/13 se v nynější věci neuplatní, protože se týkal vedení účetnictví dodavatelem, nikoli daňovým subjektem. Rozsudky C-518/14 a C-516/16 nejsou přílehlavé, neboť v nich šlo o formální náležitosti dokladů, nikoli o nesplnění hmotněprávní podmínky přiznání nároku na odpočet DPH.
17. Žalovaný vysvětlil, že skladová evidence byla po obsahové stránce tvrzením žalobkyně o tom, jak bylo naloženo se zbožím. Žalobkyně neuplatnila v daňovém řízení žádné tvrzení, které by odpovídalo obsahu skladové evidence, pročez výsledkům svědků neměl co osvědčit.
18. Žalovaný připomněl, že v daňovém řízení nebylo sporné, že žalobkyně nakoupila telefonní kupony s cílem jejich dalšího prodeje, ke kterému nedošlo kvůli odstoupení od objednávky. Žalobkyně neprokázala, jak s telefonními kupony následně naložila. Kromě prvotního úmyslu použít kupony k ekonomické činnosti je podstatné též faktické naložení s kupony poté, co sešlo z jejich původního využití. Žalobkyně neprokázala datum expirace kuponů, pročez nebylo možné ověřit, zda k ní došlo v době, kdy s kupony žalobkyně nakládala jako vlastník. Žalobkyně navrhla výsledkům svědka, který měl prokázat obecné tvrzení o expiraci kuponů. Tvrzení žalobkyně nebylo nijak konkretizováno a nevyplývalo z žádného přímého důkazního prostředku. Tento nedostatek nebylo možné překlenout výpovědí svědka, který nemá povědomí o celkovém objemu zdanitelných plnění uskutečněných žalobkyní (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, body 43 a 44; a ze dne 12. 12. 2019, č. j. 10 Afs 253/2019-39, bod 40).
19. Žalobkyně v replice setrvala na své žalobní argumentaci. Žalobkyně tvrdila, že rozhodné skutečnosti prokázala svědeckými výpověďmi (zejména paní Mgr. Ing. K., která účtovala veškeré pořízené zboží), přesto po ní žalovaný požadoval předložení konkrétního důkazu (skladové evidence). Žalovaný nevyslechl žalobkyní navržené svědky kvůli tomu, že měli prokázat nespornou okolnost (pořízení zboží z ciziny). Žalobkyně však svědky navrhla k prokázání, že zboží použila pro svou ekonomickou činnost. Svědci nebyli nadbyteční.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

20. Žalobkyně se též vyjádřila k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, z nějž dle žalovaného vyplývá, že chybějící evidence nelze nahrazovat svědeckou výpovědí. Postavení žalobkyně bylo odlišné, protože v jejím případě nešlo o neprokázání daňové povinnosti na výstupu (kolik zásob bylo vskutku prodáno). Žalovaný zpochybňoval, že žalobkyně prodala zboží. Nejvyšší správní soud navíc nevyslovil obecný závěr, že evidenci nelze nahradit výsledkem svědka.
21. Žalobkyně uvedla, že žalovaný uznal pořízení telefonních kuponů v důsledku příslibu jejich prodeje, ke kterému nedošlo pro odstoupení od smlouvy. Žalovaný přesto požadoval pro přiznání odpočtu daně prokázání expirace kuponů, která však nastala později v jiném zdaňovacím období. Dle judikatury Soudního dvora EU je nutné přiznat odpočet DPH i za tzv. přípravné investice, tedy vstupy nakupované za účelem budoucího výkonu ekonomické činnosti (v době pořízení vstupů a uplatnění odpočtů DPH teprve připravované), pokud neexistuje podezření správce daně, že plánovaná ekonomická činnost směřuje k získání neoprávněného odpočtu DPH. Pokud existoval nárok na odpočet DPH v době pořízení plnění, pak následné odpadnutí obchodní příležitosti nemůže jít k tíži žalobkyně formou odepření nároku na přiznání DPH (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 3. 2012, věc C-153/11, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 115/2021-43).
22. Žalovaný v duplice konstatoval, že k prokázání použití zdanitelného plnění k ekonomické činnosti nepostačí, aby stejný druh zboží byl žalobkyní prodáván prostřednictvím jejího e-shopu. Žalovaný nepožadoval po žalobkyni prokázání skutkového stavu s absolutní jistotou, ale toliko předložení důkazního prostředku, kterým by unesla své primární důkazní břemeno o použití pořízeného zboží k ekonomické činnosti, aby bylo možné konstatovat, že žalobkyně jednotlivé kusy zboží prodala v rámci ekonomické činnosti, nebo je dosud nabízela k prodeji.
23. Žalovaný uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, se liší od nynější věci v důsledku spojeném s chybějící evidencí (stanovení daně podle pomůcek oproti odepření nároku na odpočet daně žalobkyni). Tento rozdíl však nijak neovlivňuje obecný závěr Nejvyššího správního soudu, podle něhož nelze stěžejní důkaz, který by disponoval vypovídací hodnotou o použití konkrétních předmětných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, zcela nahradit návrhem na provedení výsledku svědka.
24. Žalovaný nevyčítal žalobkyni nepřesný popis toho, co chtěla prokázat navrženými svědeckými výpověďmi, jak je zřejmé z bodů 70 a 71 napadeného rozhodnutí. Žalovaný nepřistoupil k provedení dokazování navrženými výsledky svědků, jelikož navrhované svědecké výpovědi nebyly samy o sobě způsobilé prokázat tvrzení žalobkyně, která v rámci daňového řízení nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH prokázala návaznost konkrétních přijatých plnění na plnění uskutečněná.
25. Žalovaný uznal počáteční úmysl žalobkyně použít telefonní kupony k ekonomické činnosti, ale odmítl, že by v takovém případě již nebylo možné nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřít. Počáteční úmysl totiž nedokládá, že následně skutečně dojde k využití předmětného plnění způsobem, který je podle zákona o DPH spojen s nárokem na odpočet daně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 115/2021-43, nevyplývá, že by prokázaný počáteční úmysl použít přijaté plnění k

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

ekonomické činnosti byl pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty určující do té míry, že by z následného nakládání s předmětným plněním učinil skutečnost z hlediska nároku na odpočet daně zcela bez významu. V situaci, kdy žalobkyně daným plněním již nedisponovala, bylo zcela legitimní požadovat prokázání způsobu naložení s plněním, aby bylo možné vyloučit, že žalobkyně plnění využila způsobem neumožňujícím přiznání nároku na odpočet DPH (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 3. 2012, ve věci C-153/11, bod 46). Žalovaný považoval faktické nakládání se zdanitelným plněním za skutečnost přinejmenším stejně významnou jako úmysl použít plnění k ekonomické činnosti, jelikož mohlo vyloučit nárok na odpočet daně.

III.

Posouzení žaloby

26. Městský soud ověřil, že žalobu podala včas a po vyčerpání řádných opravných prostředků osoba k tomu oprávněná, a žaloba splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Městský soud na základě žaloby a v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 soudního řádu správního), přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního).
27. Dne 10. 1. 2024 se ve věci konalo jednání před soudem, při kterém žalobkyně i žalovaný setrvali na své argumentaci z písemných podání.

III.1 Žalobkyně neprokázala bezprostřední souvislost plnění na vstupu s plněním na výstupu

28. Spor mezi účastníky soudního řízení správního spočíval v posouzení, zdali žalobkyně prokázala splnění podmínek pro odpočet DPH na vstupu za mince pořízené v zahraničí ve zdaňovacích obdobích 1. čtvrtletí 2017 a 3. čtvrtletí 2019. Žalobkyně tvrdila, že doklady vystavené jejími dodavateli, obsah jejího e-shopu a výpovědi paní Mgr. Ing. K. a pana M. H. ve svém souhrnu dokládají, že žalobkyně zboží pořídila za účelem jeho dalšího prodeje. Žalovaný měl naproti tomu za to, že žalobkyně nedoložila, kdy a komu byla ta která mince pomocí e-shopu prodána.
29. Městský soud ve stručnosti shrnuje právní rámec případu. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Tyto okolnosti je daňový subjekt povinen nejen tvrdit, ale také prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu).
30. Je však otázkou, jakou souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním na vstupu a uskutečněným plněním na výstupu musí žalobkyně prokázat. Důkazním břemenem daňového subjektu se již zabýval Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*, body 19 a 22 (podtrženo městským soudem): „[...] podle rozhodnutí Soudního dvora je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku. [...] z judikatury Soudního dvora vyplývá, že při použití kritéria přímé souvislosti, což přísluší daňovým orgánům a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zoblednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění [...]

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

a přihlídnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.“

31. Žalobkyně musí prokázat přímou a objektivní souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu. Přímá souvislost v tomto případě znamená, že žalobkyně nakoupila určité mince v zahraničí a tytéž mince následně prodala v tuzemsku. Je zcela na uvážení žalobkyně, jaké důkazní prostředky za tímto účelem předloží správci daně. Nemusí se jednat výhradně o důkazy přímé, k unesení důkazního břemene postačí soubor důkazů vytvářejících ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, z nichž spolehlivě vyplývá pouze jediný závěr.
32. Městský soud je přesvědčen, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno týkající se přímé souvislosti mezi plněním na vstupu a na výstupu. Daňové doklady vystavené dodavateli žalobkyně osvědčují, že žalobkyně zakoupila určité mince. Z e-shopu žalobkyně vyplývá, že žalobkyně prodávala mince jeho prostřednictvím. Výpovědi paní Mgr. Ing. K. a pana H. se netýkaly zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2019, nýbrž 1. a 2. čtvrtletí 2019, a svědci navíc nevypovídali o konkrétních mincích. Tyto nepřímé důkazy ve svém souhrnu spolehlivě prokazují pouze to, že žalobkyně nakoupila mince za účelem jejich prodeje. Z těchto důkazů nevyplývá, které konkrétní zakoupené mince žalobkyně následně prodala, ani to, zdali na svém e-shopu nabízela všechny zakoupené mince. Žalobkyně prokázala pouze nepřímý vztah mezi zdanitelným plněním na vstupu a na výstupu v podobě shodného druhu zakoupeného a nabízeného zboží. Aby žalobkyně prokázala své tvrzení, musela by kromě shodné druhové skladby zboží doložit, že prodávala právě konkrétní mince zakoupené v cizině, např. pomocí skladové evidence. To však žalobkyně neučinila. Tvrzení žalobkyně, že v její daňové evidenci nebyl dohledatelný jiný zdroj mincí, a proto na e-shopu musela nabízet výhradně mince zakoupené v cizině, neobstojí, neboť nedokládá bezprostřední spojitost mezi konkrétními zakoupenými a nabízenými mincemi. Ze souhrnu těchto důkazů přesvědčivě nevyplývá, že žalobkyně prodávala na e-shopu právě ty mince, které zakoupila od svých dodavatelů.
33. Skutečnost, že žalovaný uznal část tvrzení žalobkyně za 3. čtvrtletí 2019 (body 73 až 76 napadeného rozhodnutí) kvůli dodatečně doložené skladové evidenci za období od 7. 2. 2019 do 15. 1. 2020, neznamená, že žalobkyně unesla důkazní břemeno za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017. Není pochyb o tom, že žalobkyně v 1. čtvrtletí 2017 obchodovala s mincemi. Skladová evidence se však týkala jiného zdaňovacího období, protože její obsah nemohl hodnověrně doložit nakládání se zdanitelným plněním v 1. čtvrtletí 2017. Pokud žalobkyně nakládala určitým způsobem s mincemi v roce 2019, bez dalšího to neznamená, že v roce 2017 nakládala s týmiž mincemi shodným způsobem. Pouhá shoda ve druhovém určení zboží napříč zdaňovacími obdobími nedostačuje k prokázání daňového tvrzení.
34. Žalovaný nepožadoval po žalobkyni prokázání jejích tvrzení s absolutní jistotou, nebo pomocí jednoho konkrétního důkazního prostředku. Žalovaný měl za to, že žalobkyní předložené důkazní prostředky ve svém souhrnu nad důvodnou pochybnost neprokázaly použití nakoupených mincí k její hospodářské činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný uvedl, že skladová evidence osvědčila přímý vztah mezi nakoupeným a prodávaným zbožím. To však neznamená, že žalobkyně musela své tvrzení prokázat výlučně skladovou evidencí.
35. Žalobkyně odkázala na celou řadu soudních rozhodnutí. Soud opakuje, že žalovaný nepožadoval po žalobkyni prokázání jejích tvrzení s naprostou jistotou, ani předložení Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

konkrétního důkazního prostředku v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uvedenou na str. 8 a 10 žaloby. Žalovaný připustil prokázání daňového tvrzení nepřímými důkazy, ale nepovažoval provedené důkazy v souhrnu za přesvědčivé. Rozsudky Nejvyššího správního soudu uvedené na str. 12 a 13 žaloby nejsou přiléhavé, protože se týkají esenciálních výdajů při stanovení daně z příjmů. Jde o situaci, kdy daňový subjekt prokazatelně dosáhl příjmů podrobených dani, ale panují neshody ohledně výdajů vynaložených na jejich dosažení a udržení. V tomto případě je nezbytné zjistit výdaje, které daňový subjekt musel přinejmenším vynaložit k dosažení svých příjmů. Institut esenciálních výdajů se však neuplatní při určování DPH. Pro odpočet DPH je nutné prokázat, komu bylo plněno, co, a v jaké výši byla daň přiznána. Bez prokázání těchto skutečností nemůže daňovému subjektu vzniknout nárok na odpočet DPH, a to bez ohledu na esenciální povahu výdajů.

36. Rozsudky Soudního dvora EU uvedené na str. 7 a 8 žaloby se týkaly jiného skutkového stavu než v případě nyní posuzované věci. Žalobkyně předně nesprávně vyložila závěr rozsudku Soudního dvora EU C-104/12, *Wolfram Becker*, bod 20, týkající se přiznání nároku na odpočet DPH při neexistenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a na výstupu. K odpočtu DPH v takovém případě nedochází u všech nákladů, jak tvrdí žalobkyně, ale pouze u tzv. obecných výdajů daňového subjektu spoluurčujících cenu jeho zboží nebo služeb, např. ceny za energie, nájmu provozovny atd. Nákup mincí nebyl obecným výdajem; mince se přímo měly stát plněním na výstupu. Žalobkyně proto musela prokázat bezprostřední souvislost mezi mincemi na vstupu a na výstupu. Rozsudek C-465/03, *Kretztechnik*, pouze potvrdil výše popsany obecný závěr na konkrétním případě nákladů za služby spojené s emisí akcií (obdobně rozsudky C-126/14, *Sveda UAB*, a C-432/15, *Pavlína Baštová*). Rozsudek C-18/13, *Marks Pen EOOD*, se věnoval vzniku daňové povinnosti se závěrem, že tento okamžik nemůže být podmíněn zanesením nákladů do účetnictví dodavatelů daňového subjektu. Tento závěr byl zcela mimoběžný s předmětem stávajícího daňového řízení. Totéž platí pro rozsudky C-518/14, *Senatex GmbH*, a C-516/14, *Barlis 06*, z nichž vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít na základě vadné faktury, která však obsahuje údaje nutné k ověření hmotněprávních podmínek odpočtu.
37. Městský soud shrnuje, že žalobkyně nedisponovala přímým důkazem týkajícím se naložení se zakoupenými mincemi, a to kvůli pochybení své účetní. Předložené nepřímé důkazy netvořily řetězec, který by nad důvodnou pochybnost osvědčil, že žalobkyně konkrétní zakoupené mince také prodávala. Mince nejsou obecným výdajem žalobkyně spoluutvářejícím cenu jejího zboží. Mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu v podobě mincí musí existovat bezprostřední souvislost. Žalobkyni tíží důkazní břemeno stran daňového tvrzení a za tímto účelem si musí vést přesvědčivou evidenci svých obchodů. Žalobkyně tak neučinila, a proto jí nebyl přiznán nárok na odpočet DPH.

III.2 Žalovaný nemusel vyslechnout svědky navržené žalobkyní

38. Žalobkyně namítala, že žalovaný nevyslechl navržené osoby, které se účastnily obchodní činnosti žalobkyně a mohly potvrdit jak povahu dodávaného zboží, tak skutečnost, že bylo prodáváno na e-shopu.
39. Městský soud uvádí, že žalovaný nemusí provést důkaz, pokud 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nesouvisí s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; 3) určité tvrzení, k jehož

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno (nález Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01).

40. Žalobkyně zamýšlela navrženými výpověďmi osob podílejících se na provozu e-shopu prokázat povahu dodávaného zboží a jeho prodej prostřednictvím e-shopu. Tyto okolnosti již byly v daňovém řízení prokázány. Jednalo se proto o nadbytečný důkaz.
41. Žalovaný nezpochybňoval, že žalobkyně prodávala mince ve svém e-shopu. Předmět sporu spočíval v prokázání přímé souvislosti mezi konkrétními nakoupenými a prodanými mincemi. Svědecké výpovědi nemohly nahradit podrobnou evidenci prodaných mincí a mincí určených k prodeji; nanejvýš mohly, stejně jako výpovědi paní Mgr. Ing. K. a pana M. H., osvědčit obecnou skutečnost, že žalobkyně zakoupené mince prodávala skrze e-shop. Nejde o umenšení významu svědecké výpovědi při dokazování, ani o hodnocení důkazu bez jeho provedení, nýbrž o úvahu ohledně potřeby vyslechnutí navržených svědků. Důkazní hodnota svědeckých výpovědí byla pochybná s ohledem na nositele důkazu a druh prokazované skutečnosti. Člověk není obvykle s to bezchybně a v úplnosti reprodukovat podrobné informace týkající se nezanedbatelného množství mincí. Z tohoto důvodu nemohly svědecké výpovědi samy o sobě prokázat přímou souvislost plnění na vstupu a na výstupu v podrobnosti požadované zákonem o DPH pro uznání nároku žalobkyně na odpočet daně.
42. Žalovaný nemusel vyslechnout žalobkyní navržené svědky, protože prodej mincí na e-shopu byl již prokázán a svědci nebyli způsobilí prokázat, že žalobkyně prodávala právě mince, které nakoupila v zahraničí.

III.3 Žalobkyně neprokázala expiraci telefonních kuponů

43. Mezi žalobkyní a žalovaným nebylo sporné, že žalobkyně pořídila telefonní kupony s cílem je prodat. Spor spočíval v prokázání nakládání s kupony poté, co předjednaný odběratel žalobkyně odstoupil od smlouvy. Žalobkyně předně tvrdila, že pro posouzení odpočtu DPH na vstupu bylo podstatné pouze zamýšlené naložení s kupony v okamžiku jejich nákupu. Žalobkyně měla nad rámec této argumentace za to, že kupony nemohla prodat, protože v mezidobí skončila jejich platnost. Žalobkyně navrhla k prokázání tohoto tvrzení výpověď svého provozního ředitele, kterou žalovaný neprovedl.
44. Městský soud předesílá, že ke vzniku nároku na odpočet DPH v zásadě nepostačuje pouze úmysl použít plnění k ekonomické činnosti. Neméně podstatné je skutečné naložení se zdanitelným plněním. Odpočet DPH totiž nenáleží za jakékoli použití zdanitelného plnění, ale pouze za uskutečnění plnění podle § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Toto pravidlo je jazykově vyjádřeno souslovím „*plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro*“, pouhý úmysl nestačí. Má-li daňový subjekt úmysl použít zdanitelné plnění ke své ekonomické činnosti, ale tento cíl se nakonec neuskuteční, pak je potřeba posoudit, proč se tak stalo. Jak uvedl Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 22. 3. 2012, C-153/11, *klub OOD*, bod 47: „*[...] nemohla-li osoba povinná k dani použít zboží nebo služby, které vedly k odpočtu v rámci zdanitelných plnění, z důvodu okolností nezávislých na její vůli, vzniklý nárok na odpočet zůstane zachován, jelikož v takovém případě neexistuje žádné riziko daňového úniku nebo zneužití, které by mohlo odůvodňovat pozdější vrácení odpočtených částek [...].*“

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

45. Odběratel žalobkyně sice odstoupil od smlouvy na koupi telefonních kuponů, ale žalobkyně v době vedení daňového řízení již kupony neměla. To znamená, že s nimi musela nějakým způsobem naložit. Žalobkyně tvrdila, že kupony pozbyly platnost, což považovala za okolnost nezávislou na své vůli dle výše citovaného rozsudku Soudního dvora EU. Žalovaný požadoval po žalobkyni prokázání expirace kuponů, aby mohl ověřit existenci objektivního důvodu neuskutečnění prodeje kuponů, tj. aby vyloučil, že žalobkyně s kupony naložila jinak než způsobem podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Požadavek žalovaného byl legitimní a žalobkyně nepředložila žádné přímé důkazy k prokázání svého tvrzení. Podstatné je, že žalobkyně expirované telefonní kupóny nepředložila a ani žádné listinné důkazy, které by o této skutečnosti svědčily. Městský soud souhlasí se žalovaným, že za této situace by výpověď provozního ředitele žalobkyně nebyla sama o sobě způsobila prokázat datum expirace jednotlivých telefonních kuponů. Žalovaný tedy tento důkaz nemusel provést.
46. Soud pro úplnost uvádí, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2023, č. j. 6 Afs 115/2021-43, se týkal jiných skutkových okolností. Nárok stěžovatelky na odpočet daně nebyl oprávněný, protože stěžovatelka neprokázala existenci tvrzeného podnikatelského záměru. Naproti tomu v nynější věci byl podnikatelský záměr žalobkyně zřejmý, otázkou však bylo, proč nebyl uskutečněn. Každým pádem nelze z rozsudku Nejvyššího správního soudu dovodit, že pro vznik nároku na odpočet DPH je rozhodný výhradně počáteční úmysl daňového subjektu použít zdanitelné plnění ke své hospodářské činnosti, zatímco následné naložení s plněním je naprosto bez významu.
47. Pro odpočet DPH nepostačuje, že žalobkyně pořídila kupony za účelem jejich prodeje, k němuž nakonec nedošlo. Podstatné je, co se s kupony následně stalo: zdali je žalobkyně prodala, nebo jí v tom zabránila nějaká objektivní okolnost, anebo s nimi naložila jinak. Žalobkyně neprokázala způsob naložení s telefonními kupony, tudíž nebylo zřejmé, zda je použila k zákonem předpokládanému účelu. Žalovaný po právu nepřiznal žalobkyni nárok na odpočet DPH za nákup kuponů.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

48. Městský soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.
49. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud tedy ve druhém a třetím výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 a 7 soudního řádu správního rozhodl, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. ledna 2024

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.