



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Michala Bobka, soudce JUDr. Radana Malíka a soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Filius & investment SE**, se sídlem Dandova 2619/13, Praha 9, zast. JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem se sídlem Pujmanové 882/25, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2021, č. j. 35413/21/5300-21443-707161, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2023, č. j. 10 Af 23/2021-66,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Předmětem sporu v nyní projednávané věci je otázka, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno v daňovém řízení, a je tedy oprávněna k odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupu u přijatého zdanitelného plnění ve smyslu § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

[2] Žalobkyně v daňovém přiznání za 1. čtvrtletí vykázala základ daně při pořízení zboží z jiného státu ve výši 204 874 Kč a nevykázala žádné plnění na řádku dovoz zboží ze třetích zemí. Celkově vykázala daňovou povinnost ve výši 483 Kč. Na základě dat od Celní správy ČR, podle kterých žalobkyně dovezla zboží ze třetích zemí v celkové hodnotě 148 524 Kč, zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) postup k odstranění pochybností. Žalobkyně k výzvě sdělila správci daně identitu dodavatele, od kterého zboží ze třetí země pořídila, a také označila několik dodavatelů z jiných členských států.

[3] Platebním výměrem ze dne 17. 10. 2019, 8063940/19/2012-50523-111383 vyměřil správce daně žalobkyni DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2018 ve výši 129 774 Kč. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně v záhlaví označeným rozhodnutím, které žalobkyně

napadla žalobou u Městského soudu v Praze. Ten se v napadeném rozsudku zabýval třemi žalobními okruhy: 1) dodávky zboží (textilií) z jiných členských států Evropské unie, 2) dodávky zboží (mincí a šperků) z třetích zemí a 3) nájem bezpečnostních skladů. Pro řízení o kasační stížnosti je relevantní posouzení prvního, a zejména pak druhého okruhu (tzn. dodávky zboží z jiných členských států a z třetích zemí). Mimoto žalobkyně v řízení před soudem navrhla důkaz protokolem o výsledku své účetní a dřívější zástupkyně v rámci kontrolních postupů Mgr. Ing. K. a M. H., svého provozního ředitele.

[4] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Připomněl, že je starostí každého subjektu vstupujícího do obchodních vztahů zachovat náležitou míru obezřetnosti a zajistit si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Daňové řízení je „záležitostí primárně dokladovou“, přičemž daňový subjekt obtížený důkazním břemenem prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. V případě důvodných pochybností správce daně je pak rovněž úkolem daňového subjektu prokázat s dostatečnou mírou jistoty faktické použití přijatého zdanitelného plnění k dosažení příjmu. Žalobkyně proto byla v první řadě povinna „v každém jednotlivém případě pořízeného plnění prokázat jeho použití pro svou ekonomickou činnost“.

[5] Není spor o to, zda žalobkyně provozuje e-shop, na němž nabízí zboží stejného typu, jako dodaná plnění. Žalobkyně však neprokázala, že na e-shopu nabízí právě to zboží, z něhož chtěla uplatnit odpočet DPH. Ohledně dodávek zboží (mincí a šperků) z třetích zemí žalobkyně prokázala pouze jejich pořízení od společnosti American Precious Metal Exchange, USA (dále jen „AMPEX“). Co se poté dělo se zbožím, které od této společnosti žalobkyně obdržela v březnu 2018, však z předložených dokladů již není zřejmé. K dodávkám zboží (textilií) z jiných členských států žalobkyně nepředložila v daňovém řízení žádnou dokumentaci. Nebylo tak jasné ani jaké konkrétní zboží pořídila, natož zda bylo užito k její ekonomické činnosti. Podle názoru městského soudu tedy žalobkyně celkově neunesla důkazní břemeno k otázce použití plnění přijatých z jiných členských států nebo z třetích zemí ke své ekonomické činnosti.

[6] Městský soud rovněž neshledal důvod pro provedení žalobkyní navrhovaného důkazu protokolem o výsledku. Dospěl k závěru, že provedení navrhovaného důkazu by bylo v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a koncentrační zásadou ovládající daňového řízení. Žalobkyně mohla důkaz navrhnout již v daňovém řízení, nemůže však v řízení před správním soudem „napravit vlastní liknavost“ a neunesení důkazního břemene před orgány správy daní.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá kasační stížností rozsudek městského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Napadený rozsudek navrhuje zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka předně namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku prokázání použití přijatého plnění pro její ekonomickou činnost. Je přesvědčena, že jí náleží právo na uznání odpočtu DPH, jelikož prokázala *souvislost* pořizovaného zboží se svojí prodejní činností alespoň *v rovině dostatečné*. Městský soud (a dříve i žalovaný) pro prokázání přímé souvislosti přijatého plnění s ekonomickou činností stěžovatelky vyžaduje prokázání toho, kdy byla jaká sběratelská mince prodána a nabízena. Nezhledňuje však obecnou souvislost

pokračování

pořizovaného zboží se zbožím prodávaným, čímž se dostává do rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie, kterou stěžovatelka v kasační stížnosti cituje.

[9] Stěžovatelka rovněž namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v „*nezohlednění předloženého protokolu o výsledku účetní a finančního ředitele stěžovatelky, jelikož tyto důkazy osvědčují stav v době vynesení žalovaného rozhodnutí, a současně jsou v souladu s tvrzenými skutečnostmi.*“

[10] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Na stěžovatelčinu námitku reaguje vyjasněním, že rozhodně není nutně třeba každou konkrétní minci párovat na konkrétní plnění na výstupu ve shodném zdaňovacím období. Stěžovatelka by však měla být schopna prokázat, že všechno přijaté zboží bylo buď použito k účelům uvedeným v § 72 odst. 1 ZDPH, nebo je zaevidováno v zásobách. V proběhlém daňovém řízení však stěžovatelka nepředložila žádný důkazní prostředek, z něhož by bylo zřejmé použití zkoumaného přijatého plnění k její ekonomické činnosti, nebo by byl zřejmý jednoznačný záměr přijaté plnění k ekonomické činnosti použít. Dále žalovaný zpochybňuje souvislost jednotlivých stěžovatelkou vzpomínaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie s nyní posuzovanou otázkou; odkazy na judikaturu k obecným či paušálním výdajům považuje za nepřiléhavou. K nezohlednění protokolu o výsledku předloženého v řízení před městským soudem žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka zcela opomíjí stěžejní důvod odmítnutí provedení tohoto důkazního prostředku v řízení před správním soudem (tj. porušení koncentrační zásady) a nijak proti němu nebrojí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) posoudil formální náležitosti kasační stížnosti. Shledal, že byla podána včas oprávněnou osobou, proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených stěžovatelkou v kasační stížnosti. Přihlížel při tom k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] Jádrem kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky se závěrem městského soudu (potažmo žalovaného), že neunesla důkazní břemeno v otázce prokázání použití přijatého plnění pro svou ekonomickou činnost. Stěžovatelka s odkazem na rozličnou judikaturu NSS a Soudního dvora Evropské unie tvrdí, že pouhý fakt, že provozuje e-shop s určitým druhem zboží, postačuje k prokázání využití dodaného zboží stejného druhu zboží k její ekonomické činnosti. Takový názor je však s ohledem na logiku § 72 a 73 ZDPH nesprávný.

[14] Jak správně vyložil městský soud, z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a z konstantní judikatury NSS i Ústavního soudu plyne povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb., nebo rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2018,

č. j. 7 Afs 238/2017-25). Bylo proto úkolem stěžovatelky prokázat, že přijaté plnění použila nebo použije ke své ekonomické činnosti. Stěžovatelka k unesení svého důkazního břemene ve vztahu k plněním z třetích zemí (tedy ke zboží pořízenému od společnosti AMPEX) předložila toliko 4 faktury. Označení zboží na fakturách neodpovídá označení zboží přijatého od společnosti AMPEX, jak je uvedeno v podkladech prokazujících dodání zboží stěžovatelce. Jediné, co tedy stěžovatelka fakturami prokázala, je, že skutečně obchoduje se zbožím stejného druhu.

[15] Stěžovatelkou předkládaná judikatura není pro tuto věc přílehavá. Závěry skutkově zásadně odlišného rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, nelze vztáhnout na prokázání použití přijatého plnění v podobě dovezeného zboží pro účely uskutečňování ekonomické činnosti stěžovatelky. Rozsudky Soudního dvora ze dne 21. 3. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*, ze dne 22. 10. 2015, C-126/14, *Sveda UAB* a ze dne 10. 11. 2016, C-432/15, *Pavčina Baštová*, směřují k obecným výdajům, které se podílejí na ceně plnění poskytovaných subjektem, který si chce uplatnit nadměrný odpočet DPH. V nyní posuzované věci se samotné dodané zboží mělo stát přímo plněním na výstupu, nikoli jen dodatečnou vedlejší položkou zvyšující cenu hlavního poskytovaného plnění.

[16] Další stěžovatelkou předložené rozsudky Soudního dvora EU se týkají formálních nedostatků dokladů, jimiž má být prokázán nárok daňového subjektu na odpočet daně. Ani tyto rozsudky nejsou přílehavé, jelikož městský soud (a dříve žalovaný) stěžovatelce nevytýkají toliko vady jí předložených dokladů, ale jejich úplnou absenci. A nakonec, ke stěžovatelkou citované judikatuře NSS (rozsudky NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, 12/2005 Sb. NSS, a ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017-38) kasační soud konstatuje snad jen to, že jistě platí, že k prokázání určitých skutečností může postačovat i řetězec nepřímých důkazů. Ty však musí rovněž poukazovat k tvrzené skutečnosti. Obecná existence e-shopu se stejným druhem zboží a faktury prokazující transakce se stejným druhem zboží takový ucelený řetězec jistě nezakládají, a i kdyby ano, prokazují pouze existenci ekonomické činnosti stěžovatelky, nikoli konkrétní zboží nebo prostředky, které k ní využívá.

[17] Ani námitka neprovedení důkazu protokolem o výsledku v řízení před městským soudem není důvodná. Stěžovatelka v kasační stížnosti především vyjadřuje svůj nesouhlas se závěrem městského soudu, který neshledal důvod pro provedení důkazu v řízení před soudem. Městský soud svůj závěr dostatečně odůvodnil v bodech 80. až 84. napadeného rozsudku s odkazem na judikaturu NSS. Stěžovatelka s touto argumentací v kasační stížnosti nijak nepolemizuje. NSS proto nevidí důvodu znovu opakovat správné závěry městského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[19] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla. Nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení

pokračování

nad rámec běžné úřední činnosti o kasační stížnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 17. června 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu