



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **Stradium DC, s. r. o., v likvidaci** (dříve Invictus solutions, s. r. o.), se sídlem Sokolovská 668/136d, Praha 8 (dříve Stýblova 2352/30a, Praha 4), zastoupená Mgr. Ing. Michalem Hanychem, LL.M., advokátem se sídlem Bubenská 1158/17, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15.12.2020, čj. 47553/20/5300-22444-702525, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2023, čj. 30 Af 15/2021-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně tvrdila, že v rozhodném období nakupovala komponenty, z nichž sestavovala servery, které prodávala či pronajímala třetím stranám a poskytovala následnou péči o provoz těchto serverů za měsíční poplatek.

[2] Za zdaňovací období prosinec 2017 žalobkyně uplatnila u Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále „správce daně“) nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) v celkové výši 466 705 Kč. Odpočet si nárokovala z plnění přijatých od dodavatelů ELGA, s. r. o., (dodávka elektrická energie), NWT, a. s., (dodávka elektroinstalačních prací na serverech)

a CReativeMages, s. r. o., (záloha k daňovému dokladu, jehož předmětem jsou komponenty k serverům).

[3] Dále žalobkyně uplatnila u správce daně nárok na odpočet DPH za zdaňovací období leden 2018 v celkové výši 1 069 173 Kč. Odpočet si nárokovala z plnění přijatých od dodavatelů ATComputers, a. s., (zálohy k daňovým dokladům, jejichž předmětem jsou komponenty k serverům) a Compuny Corporation, s. r. o., (text na faktuře: redukce aktivní).

[4] Správce daně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností neuznal žalobkyni tyto nároky, neboť žalobkyně neprokázala, že plnění se uskutečnila, byla uskutečněna plátcem a že byla použita pro účely ekonomické činnosti žalobkyně. Platebním výměrem z 5. 4. 2018, čj. 667062/18/2901-50521-707462, vyměřil správce daně žalobkyni za zdaňovací období prosinec 2017 daň ve výši 534 191 Kč. Platebním výměrem z 18. 5. 2018, čj. 1063925/18/2901-50521-707462, vyměřil správce daně žalobkyni za zdaňovací období leden 2018 daň ve výši 1 147 533 Kč.

[5] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání částečně vyhověl a platební výměry změnil, neboť uznal žalobkyni nárok na odpočet DPH odpovídající plněním přijatým od dodavatelů ELGA, s. r. o., NWT, a. s., (zdaňovací období prosinec 2017) a ATComputers, a. s., (zdaňovací období leden 2018). Žalovaný tak snížil vyměřenou daň za zdaňovací období prosinec 2017 na 431 949 Kč a za zdaňovací období leden 2018 na 130 979 Kč.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že daňové orgány aplikovaly rozložení důkazního břemene v souladu se zákonem (§ 92 odst. 3 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) a judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stejně jako žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společností CReativeMages, s. r. o., a Compuny Corporation, s. r. o., a tedy ani jejich následné využití pro ekonomickou činnost. Nárok na odpočet DPH jí tak byl odepřen v souladu se zákonem.

[7] Podle krajského soudu správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o faktickém uskutečnění žalobkyní deklarovaných zdanitelných plněních, čímž unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ohledně plnění ve zdaňovacím období prosinec 2017 od CReativeMages, s. r. o., tak učinil ve výzvě ze 14. 2. 2018, čj. 233702/18, kde jako důvod pochybností uvedl, že z obsahu doložených daňových dokladů a písemností není zřejmé, že přijatá zdanitelná plnění (komponenty k serverům) byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, a tedy zda je nárok na odpočet uplatněn oprávněně. Dále správce daně místním šetřením zjistil, že žalobkyně se nezdržuje na adrese svého sídla, nebylo tam nalezeno žádné označení kanceláře, jiných prostor ani poštovní schránky, přičemž objekt se nejevil, že je obýván. Správce daně i žalovaný tyto důvody v průběhu daňového řízení vyjádřily i v dalších písemnostech adresovaných žalobkyni.

[8] Ve výzvě z 22. 3. 2018, čj. 454699/18, kterou správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností ohledně plnění ve zdaňovacím období leden 2018, podle krajského soudu správce daně pouze popřel skutečnosti tvrzené v daňovém přiznání bez vyjádření konkrétních pochybností. Touto výzvou tak neunesl své důkazní břemeno. Krajský soud

pokračování

nicméně dospěl k závěru, že správce daně své pochybnosti dostatečně vyjádřil ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností z 25. 4. 2018, čj. 891447/18, kde poukázal na (tehdy nové) sídlo žalobkyně v rodinném domě, což neprokazovalo uskutečňování ekonomické činnosti spočívající v nákupu serverů a jejich ziskovém prodeji. Uvedl rovněž, že žalobkyně sice popsala svoji ekonomickou činnost, nepředložila ale žádné daňové doklady prokazující její tvrzení o prodeji serverů. Žalovaný již na základě žalobkyniných doložených důkazních prostředků nepochybněval samotný výkon ekonomické činnosti, ale že se žalobkyni dosud nepodařilo rozptýlit pochybnosti ohledně přijetí konkrétního zboží a jeho použití pro ekonomickou činnost a plnění na výstupu, přičemž poukázal na auditní stopu. Žalobkyně tak byla dostatečně seznámena s pochybnostmi ohledně daňových dokladů a měla prostor na ně reagovat.

[9] Z obsahu daňového spisu podle krajského soudu jednoznačně plyne, že ač byla žalobkyně opakovaně vyzvána k prokázání jí deklarováných skutečností, nepředložila takové důkazní prostředky, které by její nárok na odpočet daně prokazovaly. Ve spisovém materiálu proto nemá oporu mylná domněnka žalobkyně, že jádrem pochybností daňových orgánů byla jen existence její ekonomické činnosti, a proto toliko postačí ji ozřejmit. Krajský soud dále uvedl, že žalobkyně relevantně nepochybnila závěr žalovaného o tom, že z důvodu neuvedení variabilního symbolu na potvrzení o platbě z bankovního účtu žalobkyně nelze zjistit, ke kterému daňovému dokladu se daná potvrzení vztahují. Krajský soud tak neviděl důvod pro odchýlné posouzení. Pokud žalobkyně uplatnila plný nárok na odpočet DPH z celého přijatého plnění, bylo její povinností prokázat, že veškeré přijaté plnění má vazbu na její ekonomickou činnost, tj. využívá jej výhradně ke zdanitelnému plnění na výstupu. Uvedené není prokázáno doložením jednoho demonstrativního případu prodeje (panu M.). Nadto, krajský soud souhlasil se závěry žalovaného, že nebylo prokázáno, že panu M. žalobkyně dodala právě komponenty přijaté od deklarováných dodavatelů. Jde zcela k její tíži, nebyla-li z jakýchkoli důvodů schopna prokázat tvrzenou vazbu konkrétních přijatých plnění na konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění.

[10] Krajský soud rovněž vysvětlil, že správce daně i žalovaný uváděli existenci pochybností o tom, zda skutečně došlo k deklarováným plněním, že je dodali deklarování dodavatelé a že tato plnění byla využita k ekonomické činnosti žalobkyně. Stejně tak oba daňové orgány uváděli, že ve vztahu ke CReactiveMages, s. r. o., a Compuny Corporation, s. r. o., se žalobkyni tyto pochybnosti nepodařilo odstranit. Jelikož žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, nemohlo dojít k žalobkyninému namítanému porušení § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu.

[11] Podle krajského soudu jsou pro nyní projednávanou věc bez významu závěry plynoucí z rozsudku Soudního dvora z 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, EU:C:2021:989, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazující judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle nich je pro uznání nároku na odpočet DPH postačující, že plátcem DPH byl skutečný dodavatel, byť nejde o dodavatele deklarováného daňovým subjektem. Je tomu tak proto, že daňové orgány účinně zpochybnily již samu skutečnost, že k deklarováným plněním vůbec došlo a že byla využita v rámci ekonomické činnosti žalobce, nikoliv pouze to, kdo byl jejich dodavatelem. Nadto, v průběhu daňového řízení nevyplývalo, že by žalobkyně přijala plnění od jiného plátce DPH ve smyslu zmíněné judikatury.

II. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jíž navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, případně aby zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] Namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nelogičnost argumentace týkající se nemožnosti užití závěrů rozsudku *Kemwater ProChemie*, resp. nesoulad jednotlivých tvrzení krajského soudu v otázce skutečného dodavatele (body 49 a 50 napadeného rozsudku). V bodu 50 krajský soud na jednu stranu uvedl, že v případě stěžovatelky bylo zpochybněno samotné uskutečnění deklarovaného plnění, a proto je bez významu určení dodavatele. Na druhou stranu zároveň uvedl, že nebylo prokázáno, že stěžovatelkou deklarovaní dodavatelé byli skutečnými dodavateli plnění, a ze skutečností vyplývajících z projednávané věci tak není možno dovodit, že by místo dodavatelů deklarovaných byla plnění fakticky dodána jinými plátcí DPH ve smyslu rozsudku *Kemwater ProChemie*. Nelze prokázat, že zde byl jiný dodavatel, jelikož nejde prokazovat něco, co neexistuje.

[14] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný v odvolacím řízení neporušil § 115 odst. 2 větu druhou daňového řádu, podle níž byl povinen stěžovatelku seznámit s právním názorem odlišným od názoru správce daně. Do značné míry zopakovala svoji žalobní argumentaci, že změna právního názoru mezi prvostupňovým a odvolacím řízením je zjevná. Správce daně totiž založil své pochybnosti, jakož i závěr o nesplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH, na tom, že stěžovatelka vůbec nevykonávala ekonomickou činnost. Naproti tomu žalovaný své pochybnosti i závěr o nesplnění podmínek pro nárok na odpočet založil na tom, že stěžovatelka neprokázala jednak faktické dodání deklarovaného plnění a jednak přímou souvislost mezi přijatým plněním a svým podnikáním. Nově uvedla, že se z uvedených důvodů v prvostupňovém řízení zaměřila na prokázání ekonomické činnosti, jelikož v tu dobu nebyl spor o dodání plnění a jeho následný prodej. Poukázala rovněž na další změnu právního názoru v odvolacím řízení, s níž žalovaný stěžovatelku neseznámil, spočívající v tom, že žalovaný, oproti správci daně, uznal žalobkyni nárok na odpočet DPH odpovídající plnění přijatému od dodavatele ATComputers, a. s. Žalovaný stěžovatelku neseznámil ani s výsledky dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení. Krajský soud uvedené skutečnosti vyhodnotil v rozporu se zákonem.

[15] Dále stěžovatelka namítla, že již prvotním předložením formálně bezvadných daňových dokladů dostatečně prokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH v podobě přijetí plnění, jeho uskutečnění a užití k ekonomické činnosti. Předložený daňový doklad v podobě faktury splňující náležitosti podle § 29 a násl. zákona o DPH obsahuje veškeré potřebné informace potřebné k prokázání podmínek pro uznání nároku na odpočet a má tak schopnost být sám o sobě dostatečným důkazem. V průběhu řízení nebylo uvedeno, co zakládalo pochybnosti o skutečném dodání plnění, aby došlo k přesunu důkazního břemene opět na stěžovatelku.

[16] Stěžovatelka rovněž napadla úvahu krajského soudu v bodu 30 napadeného rozsudku, že pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění logicky plynou jednak z toho, že se nezdržovala na adrese sídla, což bylo zjištěno místním šetřením, a jednak z nejasností

pokračování

v její účetní evidenci, z níž nebylo zřejmé využití zdanitelných plnění k ekonomické činnosti. Jde-li o samotné pochybnosti, stěžovatelka namítla, že nezdržování se na adrese sídla nemá žádný význam z hlediska uskutečnění plnění, jelikož v podnikání je běžné, že sídlo nemusí být totožné s provozovnou podnikatele. Navíc, místní šetření ztratilo význam poté, co stěžovatelka žalovanému prokázala výkon své ekonomické činnosti. Pochybnosti o samotném přijetí zdanitelných plnění nelze dovozovat ani z jejich případného nevyužití k ekonomické činnosti, jak plyne z ustálené judikatury Soudního dvora (rozsudky z 22. 3. 2012 ve věci C-153/11, EU:C:2012:163, *Klub OOD*, a z 29. 2. 1996 ve věci C-110/94, EU:C:1996:67, *INZO*).

[17] I kdyby však daňové orgány zpochybnily předložené daňové doklady, je stěžovatelka přesvědčena, že své důkazní břemeno unesla. Na výzvu totiž doplnila důkazní materiál například o výpis z banky, kterým prokazovala platbu v celé výši jednomu z dodavatelů, jenž jí vystavil daňový doklad, nebo modelový příklad klienta dokládající výstup zdanitelného plnění za účelem prokázání, že zdanitelné plnění využívá k výkonu ekonomické činnosti. Jde-li o výpis z banky (potvrzení o platbě z bankovního účtu), podle stěžovatelky by mělo být logické, že odpovídající částka poukázaná na účet stěžovatelky z účtu jednoho z dodavatelů, byla poskytnuta za sjednané plnění a není tak třeba variabilního symbolu. Stejně tak v případě modelového případu prodeje (panu M.) prokazujícího zdanitelné plnění na výstupu je zřejmé, že stěžovatelka poskytnuté plnění od dodavatelů používá k ekonomické činnosti v souladu se splněním podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Z rozsudku Soudního dvora *Klub OOD* plyne, že pro uznání odpočtu v plné výši za zdanitelné plnění, které bylo předmětem daňového dokladu, není třeba, aby bylo celé toto plnění okamžitě zpracováno na výstupu, jelikož postačuje, že stěžovatelka má v plánu veškeré plnění užít k ekonomické činnosti.

[18] Důkazy uvedené stěžovatelkou tak mají sílu nepřímých důkazů (ve smyslu rozsudku NSS ze 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS), které samostatně mají nedostatky, ale na základě jejich logického řetězení a navázání jednoho důkazu na druhý tvoří celek, který dostatečně prokazuje v návaznosti na judikaturu Soudního dvora, že k danému plnění došlo a bylo užito k ekonomické činnosti. Nelze proto souhlasit s tvrzením krajského soudu v bodu 50 napadeného rozsudku, že orgány finanční správy účinně zpochybnily splnění hmotněprávních podmínek.

III. Vyjádření žalovaného

[19] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, kterou mu vytýká stěžovatelka. Krajský soud se v bodech 49 a 50 napadeného rozsudku dodatečně neopíral o skutečnost neprokázání jiného skutečného dodavatele, jak tvrdí stěžovatelka. Krajský soud pouze na okraj poznamenal, že v daném řízení stěžovatelka vůbec neprokázala samotné přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a jejich použití k ekonomické činnosti. Nešlo tedy o to, že by přijetí prokázala, nikoli však od deklarovaného dodavatele.

[20] Ohledně tvrzeného porušení § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu stěžovatelka podle žalovaného jen zopakovala žalobní argumentaci, s níž se vypořádal již krajský soud. Mimoto je žalovaný přesvědčený, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo ke změně právního názoru. Pochybnosti daňových orgánů byly po celou dobu řízení, tedy v prvním i

druhém stupni, totožné, a proto žalovaný neměl povinnost seznamovat stěžovatelku podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Stěžovatelka si byla vědoma, že správce daně má pochybnosti nejen o tom, zda stěžovatelka vykonává ekonomickou činnost, ale i zda fakticky přijala deklarovaná plnění a použila je ke své ekonomické činnosti. Vždyť se také v průběhu celého řízení aktivně snažila prokázat přijetí plnění od společnosti ATComputers, a. s. Kasační námitka o porušení rovněž věty první uvedeného ustanovení je nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti nepředložila náležitou názorovou oponenturu proti komplexně odůvodněnému závěru krajského soudu, že daňové orgány dostatečně zpochybnily prvotní daňové doklady předložené stěžovatelkou. Její argumentace je v rovině pouhého nesouhlasu.

[22] Po zpochybnění daňových dokladů bylo na stěžovatelce, aby pochybnosti odstranila, což je jí však ve vztahu ke společnostem CReativeMages, s. r. o., a Compuny Corporation, s. r. o., nepodařilo. Pochybnosti správce daně ohledně uskutečňování ekonomické činnosti a skutečného přijetí deklarovaných plnění nerozptýlilo ani místní šetření v objektu bioplynové stanice v Pěčině u Trhových Svinů. Vzhledem k chybějícímu označení této stanice (obchodní firmou stěžovatelky či informací, že jde o její provozovnu) totiž správce daně nemohl posoudit, zda skutečně veškeré servery umístěné v daném objektu byly sestaveny stěžovatelkou a její ekonomická činnost probíhá tak, jak tvrdila. Stěžovatelka tak své důkazní břemeno neunesla, a to navzdory skutečnosti, že jí byly pochybnosti správce daně a žalovaného dobře známy.

[23] Stěžovatelkou citovaná judikatura Soudního dvora podle žalovaného nezakládá bez dalšího vznik nároku na odpočet, pokud daňový subjekt prokáže na příkladu, že určitá zdanitelná plnění použil pro svoji ekonomickou činnost. Naopak, k tomuto závěru je s ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu z 26. 1. 2023, čj. 4 Afs 174/2022-40 možno dojít až teprve poté, co daňový subjekt unese své důkazní břemeno ohledně využití zdanitelných plnění, což se ale stěžovatelce nepovedlo. Použití rozsudku *Klub OOD* by mohlo připadat v úvahu tehdy, pokud by stěžovatelka předložila skladovou evidenci, jak po ní požadoval správce daně. Podle žalovaného v případě stěžovatelky neexistuje žádný řetězec nepřímých důkazů, který by prokazoval její tvrzení. Naopak, podle všech zjištění je zde řetězec důkazů osvědčujících verzi žalovaného, neboť stěžovatelka nebyla schopna věrohodným způsobem doložit faktické přijetí zdanitelných plnění.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[24] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. O této otázce si ostatně musí učinit úsudek i bez uplatněné námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[26] Má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj

pokračování

odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek NSS ze 4. 3. 2022, čj. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura).

[27] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku stěžovatelka spatřuje v nesouladu jednotlivých tvrzení krajského soudu v bodech 49 a 50 ohledně skutečného dodavatele.

[28] Nejvyšší správní soud v uvedené pasáži napadeného rozsudku žádný nesoulad, resp. nelogičnost neshledal. Krajský soud v bodu 50 zopakoval svůj předchozí závěr učiněný v bodu 46 napadeného rozsudku, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění od společností CReativeMages, s. r. o., a Compuny Corporation, s. r. o., a tedy ani jejich následné využití pro svoji ekonomickou činnost. To bylo podle krajského soudu důvodem pro nemožnost aplikace závěrů rozsudku *Kemwater ProChemie* na nyní projednávanou věc. S uvedeným tvrzením není v rozporu ani v (logickém) nesouladu následující tvrzení krajského soudu, navíc učiněné toliko na okraj, že nebylo prokázáno, že stěžovatelkou deklarovaní dodavatelé byli skutečnými dodavateli plnění, a že ze skutečností vyplývajících z projednávané věci není možno dovést, že by místo dodavatelů deklarovaných byla plnění fakticky dodána jinými plátcí DPH. Krajský soud tím neřekl, že stěžovatelka přijetí plnění prokázala, jen se jí nepodařilo prokázat, že to bylo od deklarovaných dodavatelů. Krajský soud pouze (na okraj) poukázal na to, že podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH by v případě stěžovatelky nebyly splněny ani tehdy, pokud by okolnosti nyní projednávané věci hypoteticky umožňovaly aplikaci závěrů rozsudku *Kemwater ProChemie*. Nejde tedy o nelogická, resp. vzájemně nesouladná tvrzení, nýbrž o úvahy vzájemně se doplňující, resp. jednu navazující na druhou.

[29] Nelogičnost nespočívá ani v tom, že by krajský soud vyzýval k prokazování neexistující skutečnosti. Pouze obecně poukázal na možnost prokázat, že přijaté plnění bylo dodáno jinými než deklarovanými dodavateli, což stručně řečeno odpovídá závěrům rozsudku *Kemwater ProChemie*.

IV.B Prokázání pochybností daňovými orgány

[30] Stěžovatelka odmítla úvahu krajského soudu, že pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění logicky plynou jednak z toho, že se nezdržovala na adrese sídla, což bylo zjištěno místním šetřením, a jednak z nejasností v její účetní evidenci, z níž nebylo zřejmé využití zdanitelných plnění k ekonomické činnosti.

[31] Stěžovatelka konkrétně namítla, že nezdržování se na adrese sídla nemá žádný význam z hlediska uskutečnění plnění, jelikož v podnikání je běžné, že sídlo nemusí být totožné s provozovnou podnikatele.

[32] To je však podle Nejvyššího správního soudu pro účely vzniku pochybností správce daně v nyní projednávané věci bez významu. Správce daně zjistil, že oficiální sídlo

stěžovatelky vůbec nevykazovalo žádné propojení se stěžovatelkou, jelikož tam nebylo nalezeno žádné označení kanceláře či jiných prostor a ani poštovní schránky, jak uvedl krajský soud v bodu 26 napadeného rozsudku. Toto zjištění ani jím založené pochybnosti o samotné existenci ekonomické činnosti stěžovatelka nikterak nespороvala. Naopak, v bodu 30 žaloby zjištění z místního šetření i z toho vzniklé pochybnosti výslovně uznala, avšak považovala je za vyvrácené mj. tím, že sdělila novou adresu svého sídla. Podle Nejvyššího správního soudu pak nelze považovat za iracionální či nelogickou myšlenkovou úvahu krajského soudu, že uvedené zjištění z místního šetření založilo pochybnost správce daně o reálném výkonu podnikatelské činnosti stěžovatelkou, a tedy i o tom, zda deklarovaná zdanitelná plnění byla skutečně přijata a zda byla použita pro ekonomickou činnost. Nedostatek poznatků správce daně o místě výkonu ekonomické činnosti, a tedy o uskutečňování ekonomické činnosti daňového subjektu může vést k pochybnostem o tom, zda taková ekonomická činnost vůbec existuje, zda ji daňový subjekt skutečně vykonává. Jelikož výkon ekonomické činnosti běžně spočívá v nákupu a následném prodeji zboží, je logické, že pohledem krajského soudu jsou součástí pochybností o reálném uskutečňování ekonomické činnosti současně pochybnosti o přijetí zboží (plnění) a jejich následné užití pro ekonomickou činnost (zde prodej či pronájem).

[33] Stěžovatelka dále poukázala na to, že uvedené místní šetření na adrese jejího sídla ztratilo význam poté, co prokázala výkon své ekonomické činnosti. Podle Nejvyššího správního soudu zde však stěžovatelka nepřipustně zaměňuje, resp. prolíná dvě rozdílné a oddělené fáze procesu dokazování v daňovém řízení. Nelze totiž zaměňovat vznik důvodných pochybností správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu na jedné straně, a případné vyvrácení vzniklých pochybností. Následné vyvrácení dříve vzniklé pochybnosti automaticky neznamená, že taková pochybnost vůbec nevznikla. Stěžovatelka nemůže popírat vznik výše popsaných pochybností správce daně pouze tím, že se jí později podařilo doložit skutečný výkon ekonomické činnosti.

[34] Pro vznik pochybností o samotném uskutečnění plnění je rovněž irelevantní to, že daňový subjekt má nárok na odpočet i v případě, že ekonomická činnost nakonec ani není realizována. Závěry stěžovatelkou citované judikatury Soudního dvora se týkají samotného naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH ve specifických situacích, nikoli otázky pochybností správce daně. Jinými slovy, závěry Soudního dvora nevylučují vznik pochybností správce daně ohledně využití zdanitelných plnění k ekonomické činnosti, neboť ze závěrů „toliko“ plyne, že nárok na odpočet může vzniknout i tehdy, není-li přijaté plnění nakonec ekonomicky využito.

IV.C Rozsudky Soudního dvora Klub OOD a INZO

[35] Stěžovatelka namítla, že doložila modelový příklad klienta dokládající výstup zdanitelného plnění za účelem prokázání, že zdanitelné plnění využívá k výkonu ekonomické činnosti. V této souvislosti odkázala na rozsudek Soudního dvora *Klub OOD*, z nějž podle ní plyne, že pro uznání odpočtu v plné výši za zdanitelné plnění, které bylo předmětem daňového dokladu, není třeba, aby bylo celé toto plnění okamžitě zpracováno na výstupu, jelikož postačuje, že stěžovatelka má v plánu veškeré plnění užít k ekonomické činnosti.

pokračování

[36] Nejvyšší správní soud k tomu odkazuje na svou judikaturu, v níž se zabýval aplikovatelností závěrů rozsudků *Klub OOD* a *INZO*, a jejíž závěry dopadají i na nyní projednávanou věc.

[37] Předně v rozsudku z 20. 2. 2024, čj. 7 Afs 94/2022-49, bodu 28, uvedl, že unijní právo, ze kterého vychází i český zákon o DPH jednoznačně stanoví, že nárok na odpočet daně má být zachován i ve vztahu k případné zamýšlené ekonomické činnosti. Po daňových subjektech je však možné požadovat objektivní důkaz o jejich obchodním záměru a budoucím použití plnění (přijaté zboží a služeb i investiční povahy), který určuje rozsah počátečního odpočtu. Je proto nutné najít průsečík mezi právem na široce formulovaný nárok na odpočet daně daňového subjektu a právem státu na zachování úzké a bezprostřední vazby uplatňovaného odpočtu (přijaté zboží a služeb) s ekonomickou činností.

[38] Shodně jako v rozsudku NSS čj. 4 Afs 174/2022-40, bodech 25 až 27, na nějž poukázal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, lze i nyní stěžovatelce přisvědčit v tom, že akvizice obchodního majetku, který není ihned používán k podnikatelským účelům, s ohledem na rozsudek *Klub OOD* obecně nebrání uplatnění nároku na odpočet DPH ve zdaňovacím období, kdy byl tento majetek pořízen. Je však v kompetenci vnitrostátních orgánů, aby posoudily, zda byl takový majetek povinnou osobou pořízen a využit pro potřeby její ekonomické činnosti, a případně aby též posoudily možnost zneužití uplatněného odpočtu DPH. V podstatě shodně jako v odkazované věci se i nyní stěžovatelka v průběhu daňového řízení kontinuálně snažila prokázat využití zdanitelného plnění k výkonu své ekonomické činnosti. Správce daně ani žalovaný však nepovažovali tvrzení stěžovatelky ani předložené důkazy za věrohodné. S ohledem na tuto skutečnost nelze v posuzovaném případě akceptovat konstrukci předestřenou stěžovatelkou, že není podstatné, že zdanitelné plnění nebylo ihned využíváno k její ekonomické činnosti. Stěžovatelka totiž sama takové využití daného plnění tvrdila a prokazovala, ale podle kasační stížností řádně nezpochybněného závěru krajského soudu (bod [47] dále) důkazní břemeno v tomto směru neunesla. Situaci v posuzovaném případě je tedy třeba odlišit od situace, v níž by stěžovatelka konzistentně tvrdila, že zdanitelné plnění aktuálně k ekonomické činnosti neuvžívá, popřípadě k žádnému prodeji ani pronájmu serveru zatím nedošlo. Rozhodující je neunesení důkazního břemene stěžovatelkou ve vztahu k prokázání ekonomického využití zdanitelného plnění.

[39] Rovněž v rozsudku ze 7. 11. 2023, čj. 10 Afs 195/2021-149, bodu 90, Nejvyšší správní soud řešil situaci obdobnou té nyní projednávané, neboť i tehdy byla předmětem sporu vazba mezi přijatými plněními, z nichž daňový subjekt nárokuje odpočty, a následnými zdanitelnými plněními, tj. zda nebo do jaké míry měla být přijatá plnění použita (též) na plnění zdanitelná (v nyní věci bylo navíc sporu již o samotném přijetí plnění). Nejvyšší správní soud k tomu tehdy uvedl, že lze pouze obecně souhlasit s žalobkyní v tom, že není nezbytné prokázat uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu v daném zdaňovacím období, ale může být tvrzeno a prokázáno, že plnění na vstupu bylo pořízeno s pevným jasně daným záměrem, byť se plnění na výstupu uskutečnilo až v následujícím zdaňovacím období. Stejně jako v odkazované věci však ani nyní stěžovatelka taková konkrétní tvrzení v daňovém řízení nepředestřela.

[40] Nadto, pokud k využití přijaté zdanitelného plnění v případě stěžovatelky mělo snad dojít později, mohla si i později uplatnit nárok na odpočet (rozsudky NSS z

23. 10. 2014, čj. 9 Afs 86/2013-34, bod 35, a na něj navazující z 25. 4. 2024, čj. 3 Afs 318/2022-68, bod 34).

IV.D Nepřípustné námitky

[41] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[42] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (rozsudky NSS z 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikatura tam citovaná). Z těchto důvodů kasační námitky, které v podstatě jen opakuje žalobní tvrzení a alespoň v minimální míře nereagují na argumentaci krajského (městského) soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. (usnesení NSS z 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, body 5, 12 a 13).

[43] Kasační námitka, že žalovaný v odvolacím řízení porušil § 115 odst. 2 větu druhou daňového řádu, neboť stěžovatelku neseznámil s právním názorem odlišným od názoru správce daně, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Zčásti je tomu tak proto, že stěžovatelka doslova zopakovala část své žalobní argumentace (body 3 až 6 kasační stížnosti se shodují s body 15, 16, 19 a 20 žaloby), na niž krajský soud dostatečně reagoval v bodech 47 a 48 napadeného rozsudku. Vzhledem k tomu, že krajský soud žalobní námitky vypořádal „originárně“, tedy nikoli přebráním odůvodnění žalovaného ani pouhým odkazem na něj, nelze v jejich pouhém zopakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu. Úkolem Nejvyššího správního soudu totiž není opětovné projednání správní žaloby, ale přezkoumání správnosti postupu krajského (městského) soudu (usnesení ÚS z 22. 11. 2022, sp. zn. II. ÚS 1852/22 a nález ÚS ze 14. 5. 2024, sp. zn. IV. ÚS 623/23, bod 17).

[44] Nad rámec zopakované žalobní argumentace stěžovatelka uvedla pouze to, že se v prvostupňovém řízení zaměřila na prokázání ekonomické činnosti, jelikož v tu dobu nebyl spor o dodání plnění a jeho následném prodeji. Tato argumentace se však v části míjí s rozhodovacím důvodem krajského soudu, jehož závěry se netýkají zaměření dokazování, ale neexistence změny právního názoru v odvolacím řízení oproti řízení prvostupňovému. Především však krajský soud dospěl k závěru, že ke změně právního názoru nedošlo, protože již správce daně v prvostupňovém řízení měl pochybnosti o tom, zda skutečně došlo k deklarovaným plněním, že je dodali deklarovaní dodavatelé a že tato plnění byla využita k ekonomické činnosti žalobce. Tento závěr krajského soudu však stěžovatelka kvalifikovaně nezpochybnila, neboť pouze tvrdí, že tomu tak nebylo.

[45] Stěžovatelka též namítla, že další změna právního názoru v odvolacím řízení spočívala v tom, že žalovaný, oproti správci daně, uznal žalobkyni nárok na odpočet DPH

pokračování

odpovídající plnění přijatému od dodavatele ATComputers, a. s. Námitka je však nepřijatelná, jelikož ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla. Ze stejného důvodu je nepřijatelná i námitka, že žalovaný stěžovatelku neseznámil ani s výsledky dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení ve smyslu § 115 odst. 2 věty první daňového řádu (poslední věta bodu 47 napadeného rozsudku).

[46] Přípustná není ani námitka, že stěžovatelka již prvotním předložením formálně bezvadných daňových dokladů dostatečně prokázala splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH v podobě přijetí plnění, jeho uskutečnění a užití k ekonomické činnosti. Předložený daňový doklad v podobě faktury splňující náležitosti podle § 29 a násl. zákona o DPH totiž podle stěžovatelky obsahuje veškeré potřebné informace potřebné k prokázání podmínek pro uznání nároku na odpočet a má tak schopnost být sám o sobě dostatečným důkazem. Krajský soud v bodech 23 a 44 stěžovatelce srozumitelně vysvětlil mimo jiné i princip dokazování v daňovém řízení spočívající v tom, že v případě pochybností daňových orgánů není ani formálně úplný daňový doklad (tj. se všemi požadovanými náležitostmi) dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH. Proti těmto důvodům krajského soudu však stěžovatelka v kasační stížnosti nepostavila žádnou argumentaci a její tvrzení tak zůstalo v rovině prostého nesouhlasu, resp. pouhého tvrzení opaku.

[47] Ohledně prokázání svého důkazního břemena stěžovatelka namítla, že v reakci na výzvu doplnila důkazní materiál. Konkrétně poukázala na výpis z banky, kterým prokazovala platbu v celé výši jednomu z dodavatelů, jenž jí vystavil daňový doklad, přičemž uvedla, že by mělo být logické, že odpovídající částka poukázaná na účet stěžovatelky z účtu jednoho z dodavatelů, byla poskytnuta za sjednané plnění a není tak třeba variabilního symbolu. K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že sporná byla platba mířící od stěžovatelky jejímu dodavateli CReativeMages, s. r. o., nikoli opačným směrem. Stěžejní však je, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila v žalobě, ač tak učinit mohla. K argumentaci v bodu 35 žaloby o předložení výpisu z banky krajský soud v bodu 39 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka závěry žalovaného stran chybějícího variabilního symbolu na tomto výpisu, a tedy nemožnosti spárování platby s daňovým dokladem, relevantně nezpochybnila, nepodrobila jakékoli polemice. Žalobní námitka spočívající v pouhém tvrzení, že doložila výpis potvrzující zaplacení částky ve výši 2 100 000 Kč, tak podle krajského soudu nepředstavovala náležitou názorovou oponenturu k hodnocení daného důkazu ze strany správce daně, resp. žalovaného (bod [9] výše). Námitku o nepotřebnosti variabilního symbolu, tj. reakci na hodnocení předloženého výpisu žalovaným, tak stěžovatelka poprvé uplatnila až v kasační stížnosti, a proto je nepřijatelná.

[48] Stejně tak nepřijatelná je i námitka, že doplněné důkazní materiály tvoří řetězec nepřímých důkazů prokazujících, že k danému plnění došlo a bylo užito k ekonomické činnosti, neboť ani tu stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač jí v tom nic nebránilo.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[50] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 20. června 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu