



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila v právní věci

žalobkyně **FlintCast s.r.o.**
IČO 07475608
sídlem Roháčova 145/14, 130 00 Praha 3
zastoupena společností poskytující daňové poradenství UNTAX, s.r.o.
IČO 25260537
sídlem U Továren 256/14, 102 00 Praha 10

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2022, č. j. 28596/22/5300-22441-708656,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- I. Předmět sporu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

1. Žalobkyně se podanou žalobu domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2022, č. j. 28596/22/5300-22441-708656, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 12. 7. 2021, č. j. 5858830/21/2003-52521-111146, kterým Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2020 ve výši 41 413 Kč a současně jí uložil uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 8 282 Kč.
2. Předmětem sporu je otázka, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet DPH v souvislosti s plněními (službami), která přijala před tím, než se stala plátcem DPH.

II. Řízení předcházející podané žalobě a napadená rozhodnutí

3. Žalobkyně provozuje seznamovací aplikace v internetových obchodech Google Play a Apple Store. Ke dni 6. 6. 2020 se stala plátcem DPH a za zdaňovací období červen roku 2022 podala dodatečné daňové přiznání k DPH, v němž uplatnila nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých v době před registrací k DPH. Přijatá plnění spočívala v internetových reklamních službách a ve službách souvisejících s provozem webových stránek. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně prvního stupně) měl pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, a proto žalobkyni vyzval k odstranění těchto pochybností.
4. Jelikož žalobkyně tyto pochybnosti neodstranila, vydal správce daně prvního stupně dodatečný platební výměr ze dne 12. 7. 2021, č. j. 5858830/21/2003-52521-111146, kterým žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období měsíce června roku 2020 ve výši 41 413 Kč a současně jí uložil uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 8 282 Kč.
5. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný svým rozhodnutím uvedeným v záhlaví zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně prvního stupně. V odůvodnění vyšel žalovaný z toho, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že by se deklarovaná přijatá plnění stala součástí jejího obchodního majetku, jak požaduje § 79 odst. 1 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zároveň je možné, že se přijaté služby staly součástí dlouhodobého majetku podle § 79 odst. 2 zákona o DPH, pro přiznání nároku na odpočet DPH by však i tento dlouhodobý majetek musel být součástí obchodního majetku, což se žalobkyni nepodařilo prokázat.
6. Současně pro nárok na odpočet DPH musí být splněna podmínka uvedená v § 79 odst. 5 ve spojení s § 72 odst. 1 zákona o DPH – přijatá zdanitelná plnění musí být dále použita pro uskutečnění zdanitelných plnění. Podle judikatury musí existovat mezi přijatým plněním na vstupu a uskutečněnými plněními na výstupu přímá a bezprostřední souvislost, případně musí být tato plnění součástí obecných výdajů osoby povinné k dani a být prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb [viz rozsudek Soudního dvora EU („SDEU“) ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*].
7. Ačkoliv žalovaný vyzval žalobkyni, aby prokázala, že přijatá plnění jsou součástí jejího obchodního majetku, příp. že některá plnění vstoupila do ceny obchodního majetku žalobkyně, a dále aby prokázala, že přijatá plnění byla použita k uskutečňování ekonomické činnosti vyjmenované v § 72 písm. a) až e) zákona o DPH, nepodařilo se nic z toho žalobkyni prokázat.
8. Jelikož žalobkyně neprokázala, že by přijatá plnění byla součástí žalobkynina obchodního majetku, vchází žalovaný z předpokladu, že tato zdanitelná plnění byla ke dni registrace

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

spotřebována. Je pak nerozhodné, zda byla tato spotřebovaná plnění použita k ekonomické činnosti, neboť by se jednalo o ekonomickou činnost osoby identifikované k dani, která nemá povinnost ze svých tuzemských plnění odvést daň na výstupu a nárok na odpočet daně ze souvisejících přijatých plnění jí logicky nevzniká.

III. Žaloba

9. Výhrady žalobkyně proti napadenému rozhodnutí lze rozdělit do dvou žalobních bodů.
10. V prvním z nich žalobkyně namítá, že správci daně porušují neuznáním nároku na odpočet DPH zásadu neutrality DPH. To je v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice“) a judikaturou SDEU.
11. Nárok na odpočet DPH lze odepřít pouze tehdy, pokud by v důsledku přiznání tohoto nároku došlo k narušení neutrality DPH (např. rozsudek SDEU ze dne 1. 3. 2012 ve věci C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Gramatowicz, M. Wasiewicz*, rozsudek SDEU ze dne 22. 3. 2012 ve věci C-153/11, *Klub*). Pro uznání nároku na odpočet je podstatné, aby nárok byl uplatněn pouze z fakticky realizovaných plnění zatížených daní, která je podle čl. 168 písm. a) směrnice splatná nebo byla odvedena na výstupu. Odmítnutí nároku na odpočet DPH je přípustné, pouze byl-li nárok na odpočet uplatněn zneužívajícím způsobem, např. v souvislosti s podvodem na DPH (viz např. rozsudek SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Oprigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond Systems Ltd*). Z plnění žalobkyně odvedla daň na výstupu v režimu *reverse-charge*.
12. Pro nárok na odpočet je dále nutné zodpovědět otázku, zda byla plnění použita pro účely zdanitelných plnění uskutečněných žalobkyní (viz např. rozsudek SDEU ze dne 8. 6. 2000 ve věci C-98/98, *Midland Bank*). Správci daně nijak nepochybnily, že by žalobkyně přijatá plnění nepoužila k dosažení obratu za uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu, proto je tato podmínka splněna. Jsou proto splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH a podle čl. 168 písm. a) směrnice.
13. Žalobkyně však nijak nepopírá existenci právní úpravy, která omezuje nárok na odpočet DPH před registrací žalobkyně coby plátce DPH.
14. Zde je zásadní otázka, zda zákon umožňuje odpočet DPH nejen ze zboží pořízeného přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala registrovaným plátcem DPH, ale i ze služeb. Podle žalobkyně lze nepochybně nárokovat odpočet DPH i z přijatých služeb. Opačný závěr by byl v rozporu se směrnicí. Ačkoliv § 79 zákona o DPH dnes již neobsahuje výslovnou zmínku o službách, novela, která tuto zmínku odstranila (zákon č. 502/2012 Sb.), pouze formulačně zpřesňovala text a neměla cíl měnit obsah právní úpravy. Možnost nárokovat odpočet na DPH i za služby, a nejen za zboží, proto není vyloučena.
15. Dále žalobkyně odkazovala na judikaturu SDEU týkající se zásady neutrality DPH, podle níž je nutné přiznat nárok na odpočet DPH na vstupu, jsou-li proto splněny hmotněprávní podmínky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Opatření, jež mohou členské státy přijmout k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmí zpochybnit neutralitu DPH (rozsudek SDEU ze dne 21. 10. 2010 ve věci C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV*). Směrnice brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž se nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla zaplacená na vstupu za zboží nebo služby použité pro účely zdanitelných plnění, odepře osobě povinné k dani, která má však povinnost odvést

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

daň, kterou měla vybrat, pouze z důvodu, že nebyla v době, kdy uskutečňovala tato plnění, zaregistrovaná pro účely DPH (rozsudek SDEU ze dne 9. 7. 2015 ve věci C-183/14, *Radu Florin Salomie a Nicolae Vasile Oltean*).

16. Z judikatury SDEU podle žalobkyně plyne, že ukládání omezení nad rámec podmínek stanovených v čl. 168 písm. a) směrnice je v rozporu se zásadou neutrality DPH, vyjma opatření sledujících za cíl zamezení podvodného či zneužívajícího jednání. Podle této judikatury tak nelze ukládat žádné další podmínky nad rámec čl. 168 písm. a) směrnice omezující nárok na odpočet DPH.
17. Požadavek stanovený v čl. 192 směrnice (přechodem do zvláštního režimu DPH nebo opačně nesmí být dotčena osoba povinná k dani neoprávněně zvýhodněna ani poškozena) je nutno vyložit tak, že tato osoba se důsledkem změny režimu uplatňování DPH nesmí ocitnout v takovém postavení, které by ji přinášelo výhody či nevýhody v hospodářské soutěži. Tento požadavek je nutno vykládat v souvislosti se zásadou neutrality DPH, tzn., že změna režimu uplatňování DPH na základě vnitrostátního práva nesmí narušit daňovou neutralitu.
18. Ačkoliv se judikatura citovaná žalobkyní týkající se daňové neutrality DPH nedotýká čl. 192 směrnice, který je transponován ustanovením § 79 odst. 1 zákona o DPH, týká se tato judikatura obecných principů, které je nutné aplikovat i na čl. 192 směrnice.
19. Žalovaný se ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval čl. 192 směrnice a tím, zda je § 79 odst. 1 zákona o DPH jeho náležitou transpozicí.
20. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že „[p]rincip neutrality daně nebyl porušen, ba právě naopak by porušen byl, pokud by si odvolatel mohl uplatnit nárok na odpočet daně ze služeb, které spotřeboval jako osoba identifikovaná k dani, tedy by z nich či z výrobků a služeb, do nichž tyto spadají, uplatnil nárok na odpočet daně, aniž by z nich následně musel odvést daň na výstupu“. Provedené dokazování neposkytuje žádnou oporu pro to, že by se jednalo o služby, které by žalobkyně spotřebovala jako osoba identifikovaná k dani, tedy v době před registrací k DPH.
21. Žalovaný opomíjí princip přednosti práva EU a bezprostřední aplikovatelnosti, když tvrdí, že nemusí zkoumat podmínky stanovené v § 72 odst. 1 zákona o DPH, protože § 79 odst. 1 definuje, že až u nespotřebovaných plnění ke dni registrace lze zkoumat, zda byly použity k ekonomické činnosti.
22. Podle argumentace uvedené ve druhém žalobním bodě se značná část plnění ke dni registrace žalobkyně k DPH stala součástí obchodního majetku žalobkyně podle § 79 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, ačkoliv správci daně tvrdí opak.
23. Obchodní majetek vymezený v § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH není pouze souhrnem věcí, ale i pohledávek a jiných práv a hodnot ocenitelných penězi sloužících k uskutečňování ekonomických činností osobou povinnou k dani. Žalobkyní přijaté služby související s provozem webových stránek, s provozem aplikací nabízených odvolatelem a poplatky za prodej jsou nepochybně součástí obchodního majetku. Proto žalobkyně splnila podmínku stanovenou v § 79 odst. 1 písm. b) a nárok na odpočet DPH jí náleží.
24. Žalovaný nesprávně zužuje obsah pojmu obchodní majetek pouze na hmotný či nehmotný dlouhodobý majetek. Proto se zakládá na mylných východiscích závěr žalovaného, že žalobkyně nepředložila evidenci dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a neprokázala tak splnění podmínky podle § 79 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Stejně mylný

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

je závěr, že žalobkyně neprokázala, že přijaté služby vstoupily do ceny obchodního majetku žalobkyně evidovaného k datu registrace k DPH.

25. Ze všech těchto důvodů žalobkyně navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně prvního stupně a věc vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

26. Žalovaný na úvod svého vyjádření zdůraznil, že žalobkynin nárok na odpočet DPH byl posouzen jako neoprávněný nikoli proto, že by byl *a priori* vyloučen, ale proto, že žalobkyně v tomto konkrétním případě neprokázala splnění podmínek pro odpočet.
27. V reakci na první žalobní bod nejprve žalovaný popsal princip neutrality DPH. Ten podle něj zjednodušeně řečeno spočívá v tom, že DPH má zatěžovat pouze konečného spotřebitele, takže pouze jakoby „protéká“ skrze plátce daně, aniž by ovlivnila jejich náklady a výnosy.
28. Česká republika využila čl. 287 směrnice a zavedla institut plátce, čímž provedla diferenciaci osob povinných k dani – plná práva a povinnosti ze směrnice a zákona o DPH (včetně nároku na odpočet daně) dopadají pouze na osoby s postavením plátce. Pakliže tedy žalobkyně přijala zdanitelná plnění v době, kdy nebyla plátcem a neuskutečňovala plnění podléhající DPH, nacházela se v postavení osoby, kterou měla tato daň zatěžovat. Pokud tedy žalobkyně nezdaňovala vlastní plnění daní na výstupu, neměla nárok na odpočet daně na vstupu, neboť daň přes žalobkyni již „neprotékala“ k nějakému dalšímu konečnému spotřebiteli. Tímto konečným spotřebitelem byla totiž z hlediska daně právě žalobkyně, neboť přijatá plnění spotřebovala k jiným účelům než poskytování vlastních zdanitelných plnění.
29. Pokud by byl žalobkyni přiznán odpočet, byla by jí vrácena daň, kterou uhradila za přijatá zdanitelná plnění, ačkoliv neměla povinnost uhradit žádnou daň z jí uskutečněných plnění. V takovém případě by daň z jí přijatých zdanitelných plnění neuhradil nikdo. Právě proto by bylo narušením principu neutrality daně přiznání nároku na odpočet daně v souvislosti s takovými plněními.
30. Na to nemá vliv skutečnost, že žalobkyně uhradila daň z přijatých plnění v postavení osoby identifikované k dani za svého dodavatele. Podstatou přenesení daňové povinnosti je pouze to, že namísto dodavatele zdanitelného plnění odvede daň jeho příjemce. Příjemce zdanitelného plnění tak nehradí daň v ceně plnění dodavateli, ale přímo správci daně. Žalobkyně v režimu *reverse charge* nehradila vlastní daň na výstupu z jí uskutečněných plnění, ale daň na výstupu z plnění uskutečněných jejím dodavatelem. Ve vztahu k žalobkyni se jednalo o daň na vstupu.
31. Takže žalobkyně nemůže být dále od pravdy, když tvrdí, že „*použití předmětných plnění pro účely zdanitelných plnění uskutečněných žalobkyní prvostupňový správce daně potažmo žalovaný ani nezpochybnil*“, protože právě tato otázka je hlavním předmětem sporu.
32. Žalobkyní citovaná judikatura není na věc použitelná. Nebylo v ní totiž předmětem sporu, že přijatá plnění byla využita pro uskutečnění buď zdanitelného plnění, nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně.
33. Navzdory tomu existovala možnost, že by žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně. Podmínky pro to jsou stanoveny v § 79 zákona o DPH. Žalovaný nijak nezpochybňuje, že tyto podmínky mohou dopadat i na přijaté služby. Žalobkyně se mohla pokusit prokázat,

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

že např. prostřednictvím přijatých reklamních služeb propagovala služby, které představovaly zdanitelná plnění uskutečňovaná žalobkyní. Např. přijaté služby ve vztahu k aplikacím či webovým stránkám mohly mít nějaký vztah k jejich využití i v době, kdy jejich prostřednictvím žalobkyně uskutečňovala nějaká zdanitelná plnění. To však žalobkyně neprokázala.

34. Ačkoliv se žalobkyně snaží navodit dojem, že podmínka obsažená v § 79 odst. 1 písm. b) zákona o DPH obsahuje nepřipustné omezení nároku na odpočet, jedná se o základní pravidlo pro posouzení, zda určité plnění mohlo být využito k uskutečňování zdanitelných plnění plátcem daně (kritérium přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu). Pokud se totiž přijatá plnění nijak neprojevovala v majetkové sféře žalobkyně poté, co se stala plátcem daně z přidané hodnoty, stěžní mohla žalobkyně použít tato plnění pro účely uskutečňování vlastních zdanitelných plnění.
35. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že sama žalobkyně konstatovala, že se sporná plnění nestala součástí žalobkynina obchodního majetku ke dni, kdy se stala plátcem daně (žalobkynina odpověď na výzvu k prokázání skutečností zaevidovaná dne 15. 4. 2021 pod č. j. 3033216/21). V žalobě tedy žalobkyně změnila svá tvrzení.
36. Není pravda, že by žalovaný zúžil pojem obchodní majetek na dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek. Žalovaný pouze považuje za vyloučené, aby nárok na odpočet daně zakládaly pouze ty služby, které byly přijaty před datem, kdy se žalobkyně stala plátcem, a které se před tímto datem spotřebovaly.
37. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by přijatá plnění použila k uskutečňování zdanitelných plnění.
38. Žalobkyně se mýlí, že by neměl oporu v provedeném dokazování závěr žalovaného o tom, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých služeb, která byla spotřebována ještě předtím, než se žalobkyně stala plátcem daně. Žalobkyně pouze neprokázala, že by plnění byla součástí obchodního majetku podle § 79 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a tudíž vycházel žalovaný z předpokladu, že tato zdanitelná plnění byla ke dni registrace spotřebována. V daňovém řízení je to žalobkyně, kdo je povinen prokazovat, že přijatá plnění byla součástí jejího obchodního majetku.
39. Soud by měl žalobu zamítnout.
40. Žalobkyně ve své replice upozornila, že pro zajištění neutrality DPH není rozhodné, v jakém postavení se příjemce zdanitelného plnění nalézá – zda je plátcem DPH, osobou identifikovanou k dani, osobou povinnou k dani, která není plátcem DPH, nebo spotřebitelem. Pro zajištění neutrality DPH je podstatné, aby si žalobkyně mohla odečíst DPH na vstupu ode všech plnění, která žalobkyně zatěžuje daní na výstupu. Není ani rozhodné, že žalobkyně přijala posuzovaná plnění v době, kdy nebyla plátcem DPH. Nárok na odpočet DPH je podmíněn pouze vznikem povinnosti přiznat daň na výstupu. I když byla žalobkyně osobou identifikovanou k dani (tedy neplátcem DPH), byl konečnou daní zatížen spotřebitel.
41. Žalobkyně trvá na tom, že správci daně vůbec nezpochybnili, že by žalobkyně nepoužila přijatá plnění k uskutečňování své ekonomické činnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

42. Žalovaný opírá svou argumentaci ohledně absence nároku na odpočet DPH o § 79 odst. 1 zákona o DPH, ale zároveň i o § 72 odst. 1 zákona o DPH, aniž by vysvětlil, jaký je mezi těmito ustanoveními vztah.
43. Lze souhlasit s tvrzením žalovaného, že „u některých služeb, které se ihned spotřebují (poradenství, nájem apod.), budou-li přijaty před datem, kdy se daná osoba stala plátcem, nárok na odpočet při změně režimu uplatnit nelze“. K žádnému spotřebování poskytnutých plnění však nedošlo.
44. Žalovanému se tak ve vyjádření k žalobě nepodařilo vyvrátit argumentaci uvedenou v žalobě.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

45. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez nařízení ústního jednání, neboť žalobkyně i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas a soud ani neprováděl dokazování podle § 77 odst. 1 s. ř. s.
46. Žaloba není důvodná.
47. Uplatnění nároku na odpočet daně v případě plnění přijatých před tím, než se osoba povinná k dani stala plátcem daně, upravuje § 79 zákona o DPH. Podle jeho odst. 5 věty první se nárok na odpočet daně podle odstavců 1 až 4 § 79 uplatní způsobem, v rozsahu a za podmínek stanovených v § 72 až 78d.
48. Z judikatury SDEU vyplývá, že cílem režimu odpočtů stanoveného směrnicí je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH má zajistit neutralitu daňové zátěže všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledek za podmínky, že tyto činnosti samy podléhají DPH (rozsudky ze dne 22. 3. 2012, *Klub*, C-153/11, bod 35, a ze dne 4. 10. 2012, *PIGI*, C-550/11, bod 21).
49. Základní zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Jakmile má tedy správce daně k dispozici údaje potřebné k tomu, aby stanovil, že osoba povinná k dani je jakožto příjemce dotčených plnění povinná odvést DPH, nemůže ukládat, pokud jde o nárok uvedené osoby povinné k dani na odpočet této daně, další podmínky, které by mohly vést k tomu, že by tento nárok nebylo možné uplatnit (rozsudek SDEU ze dne 21. 10. 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV*).
50. Tyto hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH jsou obsaženy v čl. 168 a násl. směrnice, které do českého právního řádu transponuje odkazovaný § 72 zákona o DPH.
51. Podle čl. 168 směrnice má osoba povinná k dani nárok na odpočet od daně, pokud přijaté zboží a služby použije pro účely zdaněných plnění. Směrnice tak stejně jako § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně požaduje, aby přijatá plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelných plnění.
52. Nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudky SDEU ze dne 8. 6. 2000, *Midland Bank*, C-98/98, a ze dne 22. 2. 2001, *Abbey National*, C-408/98). Nárok na odpočet lze přiznat i bez přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady totiž mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou situací osoby povinné k dani (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2013, *Becker*, C-104/12).

53. V prvním i druhém případě existence přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení plnění na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích hospodářských činností (rozsudek SDEU ze dne 29. 10. 2009, *SKF*, C-29/08, bod 60, rozsudek SDEU ze dne 16. 2. 2012, *Eon Aset Menidjunt*, C-118/11).
54. Právě popsaný mechanismus se odráží i v § 72 odst. 1 zákona o DPH, který opravňuje plátce k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely ekonomické činnosti uvedené pod písmeny a) až e).
55. Ačkoliv se žalobkyně věnuje v žalobě odůvodnění svého právního názoru, že mezi zdanitelná plnění lze řadit nejen zboží, ale i služby, není tato otázka mezi účastníky sporná. Sám žalovaný uznává, že zdanitelným plněním může být i služba, pouze popírá, že žalobkyně v tomto konkrétním případě splnila podmínky pro odpočet daně. Soud se proto touto námitkou žalobkyně blíže nezabývá a nadále považuje za možná zdanitelná plnění rovněž služby.
56. Lze souhlasit s žalovaným, že žalobkyně neprokázala, že by přijatá plnění použila k uskutečňování této ekonomické činnosti, tedy že by existovala vazba mezi přijatými plněními na vstupu a plněními na výstupu učiněnými žalobkyní. Žalobkyně se obsáhle zabírá obecnými podmínkami, za nichž má plátce nárok na odpočet daně, ale nepoukazuje na žádná konkrétní plnění na výstupu, která by měla souvislost s plněními na vstupu. Sama žalobkyně přitom uvádí např. v replice k žalobě, že pro zajištění neutrality DPH je podstatné, aby si žalobkyně mohla odečíst DPH na vstupu ode všech plnění, která žalobkyně zatěžuje daní na výstupu. Žalobkyně však neprokázala uskutečnění žádných plnění zatížených daní na výstupu.
57. Požadavek této přímé souvislosti mezi plněními je dále vyjádřen i v § 79, který upravuje nárok na odpočet daně v případě plnění přijatých před tím, než se osoba povinná k dani stala plátcem daně. Podle § 79 odst. 1 odpočet daně na vstupu lze uplatnit pouze u zdanitelných plnění pořízených v období 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, za podmínky, že přijatá plnění jsou součástí jejího obchodního majetku ke dni, kdy se stala plátcem.
58. Podmínky stanovené v § 79 nejsou nepřípustným omezením nároku na odpočet nebo pouhou formální podmínkou pro nárok na odpočet, ale podmínkami sledujícími, aby existoval přímý vztah mezi plněními přijatými a poskytnutými, tedy že přijatá plnění vedla k uskutečňování vlastní ekonomické činnosti podléhající dani (uskutečňování zdanitelných plnění). Zákon tak v § 79 sleduje dodržení zásady neutrality DPH a neukládá žádné podmínky, které by dodržení této zásady omezovaly. Tyto podmínky proto nejsou v rozporu s čl. 168 směrnice a popsanou judikaturou SDEU.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

59. Ani zde však žalobkyně nijak neprokazuje, že přijatá plnění jsou součástí jejího obchodního majetku, tj. že mohou nalézat svůj odraz v ekonomické činnosti žalobkyně poté, co se stala plátcem daně, ačkoliv tato plnění přijala ještě před tím. Sama žalobkyně v průběhu daňového řízení uvedla, že se přijatá plnění nestala součástí jejího obchodního majetku (žalobkyněna odpověď na výzvu k prokázání skutečností zaevidovaná dne 15. 4. 2021 pod č. j. 3033216/21). Zároveň žalobkyně nepředložila evidenci obchodního majetku, ač k tomu byla vyzvána.
60. Soud obecně souhlasí se žalobkyní, že přijaté služby se mohou stát součástí obchodního majetku (s tím ostatně souhlasí i žalovaný, viz bod 25 napadeného rozhodnutí), žalobkyně však tuto skutečnost neprokázala.
61. Žalobkyně ani neprokazovala skutečnosti, které by jí založily nárok na odpočet daně podle dalších odstavců § 79 zákona o DPH. Tedy že by např. přijatá plnění použila k vývozu zboží, který je osvobozen od daně (§ 79 odst. 3) nebo že by měla u přijatého plnění nárok na vrácení daně podle § 82a nebo 83, který nemohla uplatnit, neboť pro podání žádosti o vrácení daně nesplnila podmínku minimální délky období pro uplatnění vrácení daně (§ 79 odst. 4).
62. Je to přitom právě žalobkyně, kdo je podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, povinna prokazovat všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Žalobkyně se omezuje na prokázání přijetí těchto plnění, ale rezignuje na prokázání, že tato plnění nachází svůj odraz ve zdanitelných plněních na výstupu a že se staly součástí jejího obchodního majetku, ačkoliv ji v tomto ohledu tíží břemeno tvrzení i důkazní.
63. Pokud by se prosadil žalobkynin výklad, že má nárok na odpočet DPH u sporných přijatých plnění, byla by z hlediska žalobkyně uhrazena daň pouze na vstupu (uhrazena v režimu *reverse-charge* žalobkyní za přijetí služeb), ale nebyla by uhrazena daň na výstupu, protože žalobkyně neprokázala provedení žádných konkrétních ekonomických činností, za něž by se hradila daň na výstupu. Žalobkyně by tedy měla nárok na odpočet daně, kterou zaplatila, ačkoliv by na výstupu žádnou daň od dalších poplatníků nevybrala.
64. V tomto schématu „protékání“ daně nelze shledat porušení zásady neutrality DPH, jak namítá žalobkyně. Právě naopak lze souhlasit se žalovaným, že popsany postup by popíral fungování mechanismu DPH, jelikož by daň, za níž si žalobkyně nárokuje odpočet, nakonec nikdo neuhradil a daň by se v řetězci vytratila.
65. S žalobkyní nelze souhlasit, že daní na výstupu by měla být daň, kterou žalobkyně uhradila v režimu *reverse-charge* za přijetí zdanitelných služeb. Tato daň je totiž z hlediska žalobkyně daní na vstupu, pouze ji v režimu přenesené daňové povinnosti hradila žalobkyně přímo správci daně, a nikoliv svému dodavateli jakou součást ceny za přijaté služby. Tato daň je daní na výstupu pouze z hlediska žalobkynina dodavatele.
66. Žalobkyně nemá pravdu ani v tom, že by správci daně nezpochybnili použití přijatých plnění pro účely zdanitelných plnění uskutečněných žalobkyní. Jak správně tvrdí žalovaný a jak soud výše popsal, tato sporná otázka je jádrem celého řízení. Žalovaný se jí věnoval zejm. v bodech 26 až 34 napadeného rozhodnutí a výslovně uváděl, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, v jakých konkrétních ekonomických činnostech provedených žalobkyní nalezly svůj odraz přijaté služby, za něž si žalobkyně nárokuje odpočet DPH.
67. V rámci této části odůvodnění (viz bod 29) rovněž žalovaný popsal vztah mezi § 72 a § 79 zákona o DPH. Tedy že pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 79 odst. 1 až odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

4 je nutné splnit hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72, jak stanoví § 79 odst. 5. Není tak důvodná námitka žalobkyně, že žalovaný nevysvětlil vztah mezi těmito ustanoveními.

68. Lze tak uzavřít, že žalobkyně nesplnila podmínky pro nárok na odpočet DPH, neboť neprokázala, že by přijatá plnění na vstupu použila k uskutečňování svých zdanitelných plnění na výstupu (§ 72 odst. 1 zákona o DPH a čl. 168 směrnice), a dále neprokázala, že by se přijatá plnění stala součástí jejího obchodního majetku (§ 79 odst. 1 zákona o DPH).
69. V neuznání nároku na odpočet daně nelze shledat ani porušení čl. 192 směrnice, podle něhož přejde-li osoba povinná k dani z běžného režimu DPH do některého zvláštního režimu nebo opačně, mohou členské státy přijmout veškerá opatření nezbytná k zajištění toho, že tato osoba povinná k dani není neoprávněně zvýhodněna ani poškozena. Česká republika využila tohoto oprávnění a stanovila podmínky v již popsaném § 79 zákona o DPH. Ty podle názoru soudu nijak nepoškozují ani neznevýhodňují žalobkyni přechodem do režimu plátcovství. Jak už soud výše popsal – tyto podmínky zajišťují, že plnění přijatá osobou povinnou k dani před tím, než se stala plátcem daně, mohou zakládat nárok na odpočet daně, ale musí být vztah mezi nimi a zdanitelnými plněními, která osoba povinná k dani činí poté, co se stala plátcem daně. Směrnice a zákon tak nejsou v rozporu a žalovaný se nemusel zabývat tím, zda je § 79 zákona o DPH náležitou transpozicí čl. 192 směrnice.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

70. Soud se ztotožnil se závěry správců daně, že žalobkyně neprokázala, že by přijatá zdanitelná plnění použila k uskutečňování zdanitelných plnění na výstupu a že se přijatá plnění stala součástí jejího obchodního majetku ke dni, kdy se žalobkyně stala plátcem DPH.
71. Obecně má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, pokud splní několik podmínek. Žalobkyně však nesplnila podmínku, že tato přijatá plnění použila k uskutečňování plnění na výstupu, která podléhají dani. Za takové plnění na výstupu nelze považovat, že žalobkyně zaplatila daň za přijetí zdanitelných plnění v režimu *reverse-charge*. V tom případě totiž žalobkyně platila daň na vstupu. O daň na výstupu se jedná pouze z pohledu žalobkynina dodavatele. Žalobkyně dále nesplnila podmínku, že se přijatá zdanitelná plnění stala součástí žalobkynina obchodního majetku ke dni, kdy se žalobkyně stala plátcem daně.
72. Ohledně splnění obou těchto podmínek tíží žalobkyni v daňovém řízení důkazní břemeno, které žalobkyně neunesla.
73. Soud nepřisvědčil žádné z žalobních námitek, a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
74. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Právo na náhradu nákladů proto nemá ani jeden z nich.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-li poslední den 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 15. července 2024

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.