



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **Filius & investments SE**
se sídlem K dolům 200/13, Praha 4
zastoupen JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem
se sídlem Pujmanové 882/25, Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2023 č. j. 36927/23/5300-21443-707161

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byly k jeho odvolání změněny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

těž „správce daně“), a sice dodatečný platební výměr ze dne 23. 8. 2022, č. j. 7026975/22/2012-50523-111913, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2019 ve výši 313 830 Kč a současně

sděleno penále ve výši 62 766 Kč; a dodatečný platební výměr ze dne 26. 8. 2022, č. j. 7159358/22/2012-50223-111913, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí 2019 ve výši 274 227 Kč a současně sděleno penále ve výši 58 845 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“ nebo „DPV“), způsobem ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí uvedeným. V ostatním zůstaly dodatečné platební výměry beze změny.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že DPV byly vydány po kontrole DPH za předmětná zdaňovací období, jejíž závěry správce daně shrnul ve zprávách o daňové kontrole, a sice za zdaňovací období I. čtvrtletí 2019 ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 22. 8. 2022, č. j. 7000884/22/2012-60563-105308, a za zdaňovací období II. čtvrtletí 2019 ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 23. 8. 2022, č. j. 7034033/22/2012-60563-105308 (dále též „Zprávy o daňových kontrolách“). V rámci daňových kontrol provedl správce daně dokazování, jehož výsledkem bylo mimo jiné doměření daně na výstupu a neuznání nároku žalobce na odpočet daně při pořízení zboží z jiných členských států Evropské unie a ze třetí země (dále též „zahraniční dodavatelé“). Odvolání proti DPV projednal žalovaný v rámci odvolacího řízení, v němž žalobce navrhl jako svědky další osoby, které se dříve účastnily zajišťování jeho provozu. Žalovaný tyto důkazy neprovedl, s důvody jejich neprovedení žalobce seznámil. Žalovaný dále v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně ohledně některých plateb, které správce daně zahrnul ve zdanitelných plnění. Žalovaný proto v tomto rozsahu dodatečné platební výměry změnil ve prospěch žalobce, a to v obou zdaňovacích obdobích. Odvolacím námitkám žalobce ale nevyhověl.

II. Žaloba.

3. Žalobce v podané žalobě popsal skutkový stav. V *prvním žalobním bodu* poukázal na znění ustanovení § 5 odst. 3 a § 72 a § 73 ZDPH, učinil nesporným, že součástí jeho činnosti je e-shop zabývající se prodejem nejen spotřebitelského zboží, ale i prodejem sběratelských stříbrných mincí (dále též „zboží“). Dále popsal zjištění z daňových kontrol a konstatoval kontrolní zjištění, že jeho účetní M. K. (dále též „účetní“) své povinnosti při vedení účetnictví a evidenci související s DPH neplnila dostatečně, kdy mimo jiné u zboží v rámci samovyměření DPH vyplnila, že pořízení zboží není předmětem DPH. Žalobce je však přesvědčen, že byl oprávněn u předmětného zboží uplatnit odpočet DPH dle § 72 ZDPH, jelikož je pořizoval v rámci své činnosti na e-shopu. Žalovaný však učinil závěr, že žalobce neprokázal přímou a bezprostřední souvislost mezi pořizovaným zbožím a ekonomickou činností žalobce. K tomu poukázal na bod 56 a následující žalobou napadeného rozhodnutí. Tvrdil, že byl správce daně obeznámen s charakterem pořizovaného zboží. Lze tak mít za prokázané, že se jedná o zboží shodného druhu, jaké je prodáváno na e-shopu žalobce. Mezi stranami není sporné, že žalobce v rámci daňových kontrol předložil daňové doklady zahraničních dodavatelů, čímž splnil podmínky dle § 73 odst. 1 ZDPH. Poukázal na zásadu neutrality DPH a měl obsahem e-shopu za prokázané, že zboží pořizené od zahraničních dodavatelů je to, které prodává s místem plnění na území ČR dle § 13 ZDPH. Tvrdil, že obsah jeho e-shopu je skutečnost, kterou je správce daně povinen při svém hodnocení důkazů zohlednit ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 280/2006 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalobce přitom v daňovém řízení na obsah e-shopu poukazoval a žádal, aby byla povaha zde prodáváného zboží konfrontována se zbožím, které dovezl prostřednictvím zahraničních dodavatelů. Žalovaný však totožnost takového zboží neosvědčil jako dostatečné pro konstatování, že bylo pořizeno za účelem ekonomické činnosti žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

4. Dále poukázal na body 57 až 63 žalobou napadeného rozhodnutí, dle kterých by byl odpočet z pořízeného zboží přiznán v případě, kdyby byla předložena evidence. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, není možné odpočet přiznat. Dle žalobce ale skutečnosti, které měly být předmětem takové evidence, mohou být prokázány jinými důkazními prostředky. K tomu poukázal na § 73 odst. 5 ZDPH, rozsudek Soudního dvoru Evropského unie (dále též „SDEU“) ve věci spisová značka C-516/14 a rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ve věci č. j. 5 Afs 65/2013-79, a citoval z nich. Konstatoval, že se v souladu s uvedenými rozsudky pokusil nahradit chybějící podrobnou evidenci zboží jinými důkazními prostředky. K jeho návrhu správce daně provedl výslechy účetní a bývalého finančního ředitele. Z jejich výsledků vyplynulo, že zboží pořízené od zahraničních dodavatelů bylo prodáváno na e-shopu žalobce, tedy bylo využito v rámci jeho ekonomické činnosti. Totožnost zboží na vstupu i výstupu je dle žalobce zřejmá již ze samotného označení dodavatele zboží. Měl za to, že z výsledku těchto dvou svědků vyplývá naplnění podmínek pro uznání odpočtu DPH dle § 72 ZDPH. Nesouhlasil s tím, aby správce daně požadoval prokázání prodeje u každé dílčí položky zboží, jak se stalo v jeho věci. K tomu poukázal na judikaturu správních soudů, dle které není správce daně oprávněn vyžadovat prokázání rozhodné skutečnosti se stoprocentní absolutní jistotou a označil rozsudek NSS č. j. 8 Afs 23/2018, rozsudek SDEU ve věci sp. zn. C-465/03, C-104/12, C-18/13, rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 13/2005, ve věci sp. zn. 4 Afs 93/2017, a citoval z nich.
5. Podle této judikatury tak dle žalobce plně postačuje prokázání dostatečné míry pravděpodobnosti. Žalovaný však v bodě 62 svého rozhodnutí žalobci vytýkal, že nebyl schopen v průběhu daňové kontroly opětovně předložit evidenci. Přitom takto přísné podmínky pro prokázání souvislosti pořízeného zboží s ekonomickou činností dle judikatury NSS vyžadovat nelze. Faktické pojetí souvislosti přijatých plnění s ekonomickou činností je mnohem širší, a tedy méně přísné. Oproti tomu žalovaný požaduje prokázat prodej u každé mince. Správce daně a žalovaný bez zcela precizně a bezchybné evidence DPH mají za to, že není možné systémově sporný odpočet DPH přiznat. Přitom rozhodná skutečnost, tedy prodej dovezeného zboží v rámci činnosti žalobce, byla prokázána dokazováním jinými důkazními prostředky. Správce daně vyžaduje prokázat evidenci každý dílčí pohyb toho kterého zboží v rozporu s citovanou judikaturou. Výslechy osob důkladně obeznámených s provozem žalobce (dřívější účetní a provozního ředitele) prokázaly, že zboží pořízené od zahraničních dodavatelů je prodáváno na e-shopu žalobce. Potvrdily rovněž druh pořizovaného a prodáváného zboží. Stejně tak potvrdily, že v případě, že by žalobce nepořizoval zboží u těchto zahraničních dodavatelů, nebylo by na e-shopu žalobce co prodávat. Jinak řečeno na e-shopu žalobce nebylo prodáváno zboží tuzemského původu, tedy toto zboží muselo být pořízeno ze zahraničí.
6. Dále žalobce namítal, že byl výslech účetní veden správce daně selektivně a účelově, kdy opomněl její jednoznačné potvrzení, že zboží dodávané zahraničními dodavateli bylo prodáváno na e-shopu žalobce, zboží nemělo v rámci hospodaření žalobce jiné využití než jeho prodej na e-shopu, a že většina zboží nabízeného na e-shopu byla právě od zahraničních dodavatelů žalobce. Shodně to konstatoval i druhý svědek. Existenci takového sdělení je při tom správce daně jednoznačně povinen vyvrátit, přesto tak nečinil. S ohledem na výše citovanou judikaturu může být důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu uneseno pomocí logického řetězce na sebe navazujících nepřímých důkazů, a takový řetězec žalobce vytvořil. K tomu poukázal na nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. I.ÚS 173/13 a rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007, rozsudek stejného soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 71/2011 a ve věci sp. zn. 7 Afs 85/2011, jakož i ve věci č. j. 2 Afs 72/2022-63, a citoval z nich. V této Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

souvislosti dále poukázal na zásadu uplatnění a uznání tzv. esenciálních nákladů prostřednictvím uznání odhadu daňové výhody vyplývající z nákupu zboží, pakliže bylo následně daňovým subjektem prodáno a daňový subjekt nemůže přesnou výši vstupní nákupní ceny prokázat. Tím spíše když lze prokázat, že žalobce neodebíral z jiného zdroje dostatečné množství zboží, které by na svém e-shopu prodával. Proto nelze pořizované zboží označit jinak, než jako pořízené pro účely realizace ekonomické činnosti žalobce. Správce daně svým přístupem k přiznání odpočtů DPH vytvořil fiktivní situaci, kdy žalobce prodává zboží, které nevyrábí, ale současně toto zboží z pohledu správce daně nenakupuje. Jedná se o stav nezákonný, jelikož odporuje základní logice, u které platí základní notorieta, že každé doměření daně musí být podloženo základní formální logikou. V evidencích žalobce není dohledatelný jiný tok nakupovaného zboží, které by bylo prodáváno. Nelze při tom připustit výklad, kdy by žalobce prodával zboží, které nenakoupil. Naopak je nezbytné akceptovat výklad, že pokud je u daňového subjektu dohledatelný konkrétní druh nakupovaného zboží (zde stříbrné mince), je nutné akceptovat, že takové zboží bylo daňovým subjektem i nakoupeno.

7. Ve *druhém žalobním bodu* žalobce namítal nezákonné neprovedení výsledku jím navržených dalších osob zúčastněných na provozu žalobce. Tyto osoby tak mohou potvrdit jak charakter dováženého zboží, tak charakter zboží prodávaného na e-shopu, a propojení mezi těmito prvky. Správce daně je však nevyslechl. Žalovaný k těmto důkazním návrhům uvedl, že je považuje za nadbytečné, bez dostatečné vypovídací hodnoty, jak vyplývá z jeho vyrozumění o důvodech neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí ze dne 24. 10. 2023 (dále též „Vyrozumění žalovaného v odvolacím řízení“). Taková argumentace žalovaného je však nezákonná a vadná, protože musí být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
8. Dále žalobce znovu připomněl jím označenou judikaturu správních soudů, dle které jakákoli evidence (účetní, daňová, spotřeby či zboží) může být v rámci daňového řízení nahrazena jinými důkazními prostředky, a současně nelze po daňovém subjektu vyžadovat nepřiměřené důkazní břemeno. Nejtypičtějším důkazem jsou pak svědci, přičemž žalobcem navržení svědci měli zcela jednoznačný potenciál řádně osvědčit jimi tvrzené skutečnosti.
9. Podle žalobce se žalovaný dopustil nezákonnosti také tím, že u jednotlivých svědků sám odhadoval (presumoval), co by mohli sdělit.
10. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného.

11. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uváděl obdobně jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Zdůraznil, že svým rozhodnutím DPV změnil ve prospěch žalobce, neboť shledal důvody ke snížení základu daně. K tomu odkázal na body 49 až 55 svého rozhodnutí, odvolacím námitkám žalobce ale nevyhověl.
12. K námitce unesení důkazního břemene žalobcem a k jeho argumentaci ohledně esenciálních výdajů žalovaný poukázal na § 72 odst. 1 ZDPH a principy, kterými je toto ustanovení ovládáno. Výjimku, kdy lze přiznat nárok na odpočet DPH bez prokázání přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

plněními na výstupu představuje judikatura SDEU, citovaná v bodu 17 žalobou napadeného rozhodnutí. Jedná se o náklady, tvořící součást obecných výdajů, typicky paušální výdaje, které se z povahy věci neváží na konkrétní plnění na výstupu, nýbrž se promítají do každého jednoho plnění na výstupu, např. energie, nájem provozovny apod. Tuto výjimku tedy nelze uplatnit při pořízení, resp. dovozu jednotlivých kusů zboží žalobcem, u něhož je z povahy věci vždy možno prokázat, kolik kusů pořídil (dovezl), kolik kusů bylo prodáno odběratelům, kolik kusů je připraveno k prodeji, apod. S většinou výkladů žalobce k daňovému režimu pořízení a dovozu zboží lze souhlasit, tato pravidla ale lze aplikovat pouze při prokazatelném splnění podmínek, přičemž důkazní břemeno nese žalobce, nikoli správce daně. Ve vztahu žádnému plnění od zahraničních dodavatelů žalobce nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky k prokázání přímé souvislosti těchto plnění s uskutečňováním žalobcovy ekonomické činnosti.

13. Dle žalovaného z vystavených daňových dokladů, objednávek, tabulek, grafů odkazů na e-shop a svědeckých výpovědí nelze dovést provázanost pořízení konkrétního zboží s uskutečňováním ekonomické činnosti žalobce. K tomu žalovaný odkázal na hodnocení důkazů v bodech 37, 38 až 42, 43 až 46 svého rozhodnutí. Uvedl, že žalobce nebyl schopen v průběhu řízení identifikovat, která konkrétní pořízená a dovezená plnění dodal svým odběratelům, která nadále nabízí na svém e-shopu a stále má právo nakládat s nimi jako vlastník. Tvzení žalobce o pochybení jeho účetní nemá z hlediska daňového řízení relevanci. Samotná existence e-shopu žalobce neprokazuje souvislost mezi nabízeným zbožím a konkrétními plněními na vstupu. Ani pořízení či dovoz zboží ekonomickým subjektem podnikajícím s daným zbožím nelze považovat za záruku toho, že bude veškeré takové zboží použito v rámci ekonomické činnosti subjektu ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
14. Žalovaný nepovažoval za nepřiměřený požadavek prokázání toho, které z pořízeného zboží bylo žalobcem prodáno v rámci ekonomické činnosti a které má žalobce k dispozici pro jeho další prodej. Povinností žalobce bylo zajistit si takové důkazní prostředky, které umožní prokázat tok plnění i jeho použití k ekonomické činnosti. K tomu poukázal na bod 24 a následující rozhodnutí. Skutečnost, že žalobce pořizuje a prodává druhově určené zboží nelze ze samotné nabídky e-shopu spolehlivě ověřit. Použití zboží k ekonomické činnosti přitom nelze mít za prokázané ani na základě svědeckých výpovědí. K tomu odkázal na bod 45 rozhodnutí. Dle žalovaného nejde o požadavek na prokázání rozhodných skutečností s nepřiměřenou jistotou. Pokud žalobce nebyl ve vztahu k některým plněním schopen splnit požadavek na prokázání přímé souvislosti plnění na vstupu s jeho ekonomickou činností, jednalo se o důsledek jeho pochybení v nepředložení stěžejního důkazu, který by v tomto směru disponoval vypovídací hodnotou.
15. Dle žalovaného nejsou žalobcovy odkazy na judikaturu SDEU rozhodné. Konkrétně k rozsudku ve věci sp. zn. C-465/03 žalovaný uvedl, že se týká natolik odlišné otázky, že v něm uvedené právní názory nelze v projednávané věci užít. K rozsudku ve věci sp. zn. C-104/12 žalovaný konstatoval, že v případě žalobce není sporné, jestli mají náklady souvislost s operací, která zakládá jeho nárok na odpočet či nikoli, jak se žalovaný s touto argumentací vypořádal v bodech 16 a 17 svého rozhodnutí. V případě rozsudku SDEU ve věcech sp. zn. C-126/14 a C-432/15 je tomu podle žalovaného obdobně jako u rozsudku ve věci sp. zn. C-465/03. V obou případech šlo o obecné výdaje spoluurčující cenu zboží nebo služeb ve smyslu rozsudku ve věci Wolfram Becker (poznámka str. 6 vyjádření).

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

16. Žalovaný dále uvedl, že i když se nedostatek v dokazování u žalobce může primárně jevit jako formální nedostatek, v jeho důsledku nebylo prokázáno splnění hmotněprávní podmínky dle ZDPH. Absence evidence, která by umožnila ověřit nakládání žalobce s dotčeným zbožím, nepředstavuje nesplnění formální podmínky pro uplatnění odpočtu ve smyslu § 73 ZDPH, nýbrž skutečnost, která ztížila žalobci nesení důkazního břemene ohledně prokazování hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 téhož zákona. Za nepřiléhavé žalovaný považoval i poukazy žalobce na rozsudky SDEU ve věci sp. zn. C-18/13, C-518/14 a C-516/14, neboť se tam jednalo o formální náležitosti dokladů, nikoli o nesplnění hmotněprávních podmínek.
17. K námitce stran esenciálních výdajů odkázal žalovaný na bod 68 svého rozhodnutí a doplnil, že jakákoli logika musí v případě daňových povinností vycházet ze znění zákona a prokazaného skutkového stavu, nikoliv z domněnek a nepodložených tvrzení. Ani s odkazem na formální logiku se nelze bez prokázání odpovídajícího skutkového stavu dovolávat něčeho, co by bylo možno označit za esenciální nárok na odpočet DPH, jak ostatně vyplývá z judikatury NSS, např. č. j. 5 Afs 91/2022-48 a č. j. 7 Afs 139/2022-41.
18. K námitce nezákonného neprovedení výsledků žalovaný odkázal na bod 46 svého rozhodnutí a uváděl obdobně jako ve Vyrozmění v odvolacím řízení. K tomu poukázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 437/2018-44, dle kterého absenci evidence nelze nahradit návrhem na výslech svědka tím spíše, když sám žalobce nebyl schopen v rámci jeho jednotlivých podání osvětlit vazby mezi pořízeným a dovezeným zbožím a zdanitelnými plněními na výstupu. Jinými slovy k navrženým svědeckým výpovědím žalobce nepředložil ani konkrétní daňově relevantní tvrzení, které by mělo být výpovědí svědků prokázáno. K domněnce žalobce o přesvědčení žalovaného, že svědecké výpovědi nejsou sami o sobě relevantními důkazními prostředky konstatoval, že uvedené vyplývá z neschopnosti žalobce předložit stěžejní důkaz, jak bylo uvedeno výše. Evidence je sice hodnocena jako důkazní prostředek s ohledem na její povahu, avšak z hlediska obsahového je tvrzením daňového subjektu o tom, jak bylo naloženo se zbožím, a tedy o provázanosti zdanitelných plnění na vstupu se zdanitelnými plněními na výstupu. Při nesporné absenci žalobcem řádně vedené evidence pro účely DPH bylo na žalobci, aby v řízení uplatnil alespoň tvrzení takové evidenci odpovídající. Správnost takového následného tvrzení by mohla být doložena návrhem na výslech svědků. Žalobce však žádná tvrzení, kterými by nahradil jakoukoli evidenci a z nichž by bylo možno dovodit, kdy a zda bylo to které zboží prodáno v rámci e-shopu, nekonkretizoval. Za těchto okolností nelze přistoupit na argumentaci žalobce, že všechno pořízené a dovezené zboží bylo coby zdanitelné plnění na výstupu poskytnuto žalobcem jiným subjektům.
19. S ohledem na uvedené žalovaný nesouhlasil ani se žalobcem ani v tom, že by předjímal skutečnosti, které by mohly výsledky svědků osvětlit.
20. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze.

21. Soud o věci jednal bez nařízení ústního jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci takový postup akceptovali. Žalobcem navrhované důkazy jsou součástí spisového materiálu,

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

ze kterého soud při přezkumu zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí vychází. Soud jejich provedení proto považoval za nadbytečné.

22. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu žalobou uplatněných bodů, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Podstatou sporu je posouzení, zda žalobce unesl důkazní břemeno při prokázání použití přijatého plnění pro svou ekonomickou činnost ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH, či nikoli.
24. Mezi účastníky nebylo sporu o skutkovém stavu. Tedy ani o přijetí plnění žalobcem od zahraničních dodavatelů, samotné existenci žalobcova e-shopu, na kterém zboží prodával a předložení dokumentů v průběhu daňového řízení. Soud jej proto ověřil z obsahu spisového materiálu a přistoupil k vypořádání žalobních bodů.
25. Soud předně uvádí, že jsou mu z rozhodovací činnosti známy rozsudky zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), které se obdobným skutkovým stavem a právní otázkou mezi týmiž účastníky řízení již zabývaly (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 2. 2023 č. j. 10 Af 23/2021-66 ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2024 č. j. 9 Afs 78/2023-37, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2024 č. j. 14 Af 21/2022-81 napadený kasační stížností, o které ke dni rozhodování soudu v této věci nebylo rozhodnuto). Soud neshledal důvodu se od jejich závěrů odchýlit.
26. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
27. Podle ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH v rozhodném znění *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 7 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.*
28. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu v rozhodném znění *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
29. Z výše uvedených zákonných ustanovení je zřejmé, že bylo na žalobci, aby prokázal souvislost mezi přijatým zdanitelným plněním na vstupu a uskutečněným plněním na výstupu. Soud přisvědčuje žalobci v jeho poukazu na rozsudek SDEU ve věci sp. zn. C-104/12, dle kterého *„[...] 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 zohlednit všechny okolnosti, za nichž proběhla dotčená plnění [...] a přiblížit pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani.“* Podle stejného rozsudku je ale k tomu, aby mohl být nárok na odpočet DPH opodstatněný, třeba přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu. Žalobce tedy musí prokázat

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

přímou a bezprostřední souvislost mezi tím, že určité zboží (mince) od zahraničních dodavatelů nakoupil a stejné zboží (mince) následně cestou svého e-shopu v ČR prodal. Bylo při tom na žalobci, jakými důkazními prostředky své tvrzení prokáže a jaké důkazní prostředky za tím účelem správci daně označí. Nemusí se tak stát přímými důkazy, ale jejich souborem, z jejichž provedení bude ale možné učinit závěr o takové souvislosti bez vážných pochybností (obdobně rozsudek NSS 8 Afs 23/2018-37). Tvrzení žalobce, že se tak děje již samotnou shodnou povahou zboží, které žalobce přijal a prokazatelně prodává na svém e-shopu, proto nemůže obstát. Postup správce daně stran unesení důkazního břemene žalobce, aprobevovaný žalovaným, tak nelze považovat za projev přepjatého formalizmu, jak žalobce uvádí.

30. Ve věci žalobce se neuzijí ani další rozsudky SDEU, na něž odkazoval, neboť se týkaly jiného skutkového stavu. Žalobce si předně nesprávně vyložil bod 20 rozsudku Soudního dvora EU C-104/12, 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 žalobce, ale pouze u tzv. obecných výdajů daňového subjektu spoluurčujících cenu jeho zboží nebo služeb, např. ceny za energie, nájmu provozovny atd. Nákup předmětného zboží (mincí) nebyl obecným výdajem; mince se přímo měly stát plněním na výstupu. Žalobce proto musel prokázat bezprostřední souvislost mezi mincemi na vstupu a na výstupu. Rozsudek C-465/03 pak pouze potvrdil výše popsany obecný závěr na konkrétním případě nákladů za služby spojené s emisí akcií (obdobně rozsudky C-126/14 C-432/15). Rozsudek C-18/13 se věnoval vzniku daňové povinnosti a uzavřel, že tento okamžik nemůže být podmíněn zanesením nákladů do účetnictví dodavatelů daňového subjektu. Tento závěr byl tedy mimoběžný s předmětem daňového řízení žalobce. Obdobný závěr platí pro rozsudky C-518/14 a C-516/14, z nichž vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze odepřít na základě vadné faktury, která však obsahuje údaje nutné k ověření hmotněprávních podmínek odpočtu.
31. Neobstojí ani poukaz žalobce na judikaturu NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 13/2005 a 4 Afs 93/2017, neboť prvně zmíněný judikát připouští řetězec nepřímých důkazů k průkazu souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a plněním na výstupu, jej zakládají nárok na odpočet. Musí se ale jednat o nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které v celku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru. Z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů, na něž soud v souladu s ustálenou judikaturou hledí jako na jeden celek, je zřejmé, že si správce daně a žalovaný byli vědomi řady nepřímých důkazů, které osvědčují tvrzené skutečnosti ve smyslu druhého rozsudku NSS, pečlivě se jimi zabývali a hodnotili je. To vyplývá i ze zpráv o daňové kontrole. Daňové orgány tak dostaly nárokům žalobcem označeného nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I.ÚS 173/13. Z obsahu spisového materiálu a jejich rozhodnutí se totiž nepodává, že by snad nerozumně nastavily míru jistoty (pravděpodobnosti) pro unesení důkazního břemene žalobcem, a že by nehodnotily, zda jsou jím navržené důkazy přesvědčivé a dostatečné, aby z nich bylo možno daný závěr učinit bez vážných pochybností, a že by snad požadovaly úplnou jistotu. Správní orgány požadovaly po žalobci unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Vyvarovaly se přitom postupu, na které zmiňovaná judikatura poukazuje, kdy v souladu se zákonem a v jeho mezích požadovaly po žalobci, aby své povinnosti důkazního břemene dostal. Žalobce však důkazní břemeno, týkající se přímé

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

souvislosti mezi plněním na vstupu a na výstupu, neunesl. To je patrné i z daňových dokladů vystavených zahraničními dodavateli, z nichž je zřejmé, že žalobce zboží nakoupil.

32. Správce daně a žalovaný rovněž nezpochybnili, že žalobce se zbožím tohoto druhu obchodoval a prostřednictvím svého e-shopu je prodával. Výpovědi účetní a ředitele žalobce však nijak neosvědčují, že by se jednalo o stejné zboží, které bylo od zahraničních dodavatelů nakoupeno a na e-shopu žalobce prodáno. Evidence, která by ve vztahu k uplatňování nároku na odpočet DPH takovou souvislost mezi nákupem zboží a jeho prodejem na e-shopu žalobce podpořila, však žalobcem nebyla v plném rozsahu předložena.
33. Nepřímé důkazy tak nevytvořily logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které by v celku shodně a spolehlivě dokázaly skutečnost tvrzenou žalobcem, aby mohly správní orgány učinit závěr o použití nakoupených mincí k hospodářské činnosti žalobce dle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH bez vážných pochybností. Aby žalobce prokázal své tvrzení, musel by kromě shodné druhové skladby zboží doložit, že prodával právě konkrétní mince zakoupené od zahraničních dodavatelů. To se ale nestalo, žalobce nedoložil bezprostřední spojitost mezi konkrétními zakoupenými a nabízenými mincemi.
34. Nedůvodný je i poukaz žalobce na takzvané esenciální i výdaje, neboť ty se týkají právní úpravy daně z příjmů při objasňování otázky rozsahu výdajů na jejich dosažení, zajištění a udržení. Naproti tomu podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH zákon o DPH stanoví odlišně a vytváří jiné předpoklady pro přiznání nároku na odpočet. Žalobcem v této souvislosti odkazované rozsudky NSS jsou proto nepřiléhavé. Žalovaný se s obdobnou námitkou žalobce uplatněnou v odvolání vypořádal v bodu 68 žalobou napadeného rozhodnutí a soud na jeho závěry pro stručnost odkazuje.
35. Pokud žalobce dále poukazoval na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 72/2022-63 a další rozsudky týkající se spotřebních daní, konkrétně při výrobě tepla dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, je třeba k tomu uvést, že se jedná o jinou právní úpravu, dopadající na jiný okruh daňových povinností bez vazby na úpravu daně z přidané hodnoty, která je z hlediska svého pojetí a podmínek jiná.
36. Neopodstatněným soud shledal i *druhý žalobní bod* o nezákonném neprovedení žalobcem navržených výsledků dalších svědků, kteří se dříve účastnili na provozu žalobce. Soud v této souvislosti poukazuje na důvody, které žalovaný ve vztahu k těmto návrhům svědků vyjádřil ve Vyrozumění žalovaného v odvolacím řízení a které posléze shrnul i v bodu 46 žalobou napadeného rozhodnutí. Také soud má za to, že byly dány rozumné a závažné pochybnosti o tom, že by osoby, zajišťující provoz společnosti žalobce v minulosti, svými výpověďmi mohly prokázat existenci přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, zakládajícím žalobci nárok na odpočet DPH za daná zdaňovací období. Uvedené platí tím spíše, když k tomu nepřispěly výpovědi účetní této společnosti a jejího ředitele. Žalovaný v této souvislosti ve vyjádření k žalobě ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu přiléhavě poukázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 433/2018-44, dle kterého absenci evidence nelze nahradit návrhem na výslech svědka. Nadto, když sám žalobce není schopen v rámci jeho jednotlivých vyjádření osvětlit vazby mezi pořízeným a dovezeným zbožím a zdanitelnými plněními na výstupu. Nelze ani přehlédnout, že žalobce k navrženým svědeckým výpovědím nepředložil konkrétní daňově relevantní tvrzení, které by mělo být výpovědí nově navržených svědků prokázáno. Žalobce nepředložil rozhodný důkaz, který

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

by měl vypovídací hodnotu o použití přijatých plnění od zahraničních dodavatelů při jeho ekonomické činnosti, z něhož by bylo patrné, jak žalobce takto dovezeným zbožím naložil. Tedy prokázání provázanosti zdanitelných plnění na vstupu se zdanitelnými plněními na výstupu. Lze jen souhlasit se žalovaným, že bylo na žalobci, aby při absenci evidence pro účely DPH v daňovém řízení uplatnil alespoň tvrzení takové evidenci odpovídající, a taková tvrzení podpořil případně navrženými svědky. To se však nestalo a žalovanému tak nelze vytýkat, pokud další výslechy svědků pro nadbytečnost neprovedl.

37. Argumentaci žalovaného, kterou žalobci vysvětloval ve Vyrozumění v odvolacím řízení a posléze v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z jakých důvodů navržené svědky nevyslechné, nelze to proto považovat za nezákonný odhad a presumpci, co by těmito svědky mohlo být sděleno. Ale právě jen jako vysvětlení, z jakých důvodů žalovaný k výsledku těchto svědků nepřistoupil.
38. Námitky nejsou důvodné.

V. Závěr a náklady řízení.

39. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., žalobce nebyl procesně úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

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.

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.

Praha 31. července 2024

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.