



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **FlintCast s.r.o.**, Roháčova 14, Praha 3, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2022, čj. 28596/22/5300-22441-708656, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2024, čj. 10 Af 23/2022-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Popis věci a průběh předchozího řízení

[1] Žalobkyně provozuje seznamovací aplikace v internetových obchodech Google Play a Apple Store. Ke dni 6. 6. 2020 se stala plátkyní DPH. Žalobkyně podala za zdaňovací období červen 2020 dodatečné daňové přiznání k DPH, v němž uplatnila nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění (zdanění proběhlo v režimu *reverse charge*) 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) měl pochybnosti o splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, proto žalobkyni vyzval k odstranění pochybností. Žalobkyni se dle správce daně nepodařilo pochybnosti odstranit, proto vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobkyni doměřil DPH ve výši 41 413 Kč, přičemž jí současně uložil uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 8 282 Kč.

[2] Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání k žalovanému, který je zamítl. Uzavřel, že žalobkyně neprokázala naplnění podmínek nároku na odpočet daně. Žalobkyně byla několikrát vyzvána k doložení a prokázání svých tvrzení, avšak na svůj postup rezignovala. Žalobkyně tak nesplnila hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[3] Toto rozhodnutí napadla žalobkyně žalobou podanou k Městskému soudu v Praze, který rozhodnutí žalovaného potvrdil a žalobu zamítl. Uvedl, že podmínky pro uplatnění nároku pro odpočet daně stanovuje § 79 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH). Zároveň je potřeba ustanovení uvedená v ZDPH vykládat v souladu s právem EU a judikaturou SDEU, a především také dbát na zásadu neutrality DPH. Uplatnění nároku na odpočet daně je možné pouze v případě, že náklady vynaložené na pořízení zboží či služeb jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že by přijatá plnění použila k uskutečňování ekonomické činnosti, resp. nepodařilo se jí prokázat přímou souvislost mezi plněními přijatými na vstupu a plněními na výstupu. Nadto, s ohledem na pravidlo obsažené v § 79 ZDPH, lze odpočet daně v případě plnění přijatých předtím, než se osoba povinná k dani stala plátcem daně, 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*. Žalobkyně neprokázala, že se přijatá plnění stala součástí jejího obchodního majetku. Sama v průběhu daňového řízení uvedla, že se přijatá plnění součástí jejího obchodního majetku nestala (toto tvrzení následně změnila), rovněž nepředložila evidenci obchodního majetku, ačkoliv k tomu byla vyzvána. Žalobkyni se proto nepodařilo prokázat, v jakých konkrétních provedených ekonomických činnostech našly svůj odraz přijaté služby, za něž si nárokuje odpočet DPH, a přijatá plnění se nestala součástí jejího obchodního majetku, proto jí nárok na odpočet DPH nenáleží.

[4] Proti rozhodnutí městského soudu podala žalobkyně kasační stížnost.

2. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (*stěžovatelka*) se podanou kasační stížností domáhá zrušení rozhodnutí městského soudu z důvodů (označených výslovně, anebo dovoditelných z obsahu kasační stížnosti) podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

[6] Městský soud se podle stěžovatelky náležitě nevypořádal s argumentací uplatněnou v žalobě, bez náležitého vysvětlení se ztotožnil s argumentací žalovaného a nijak se nevyjádřil k odkazované judikatuře.

[7] Stěžovatelka především nesouhlasí se závěry o neunesení důkazního břemene. V posuzovaném případě daňové orgány nezpochybnily naplnění podmínky § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, tj. použití předmětných plnění pro účely zdanitelných plnění uskutečněných stěžovatelkou. K prokázání těchto podmínek nebyla stěžovatelka vyzvána a jejich naplnění je proto potřeba mít za prokázané. Žalovaný zcela nelogicky zaměňoval podmínky podle § 79 ZDPH a § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH. Dle stěžovatelky se tato ustanovení vzájemně nepodmiňují, tedy pro přiznání nároku na odpočet DPH nemusí být tato ustanovení naplněna současně. Požadavek na souběžné prokázání obou podmínek je tak neoprávněný. Není sporu o tom, že stěžovatelka primární důkazní břemeno unesla předložením bezvadného účetnictví. Bylo tak na daňových orgánech, aby unesly své důkazní

pokračování

břemeno, které je ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží. Skutečnosti, které vzbuzují důvodné pochybnosti [podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], musí být z logiky věci takového charakteru, že vedle nich tvrzení daňového subjektu neobstojí; nemusí je vyvracet, ale musí být způsobilé v podstatných rysech narušit jím předložený skutkový děj tak, že se jeví jako nepravděpodobný. Aby pochybnosti byly považovány za důvodné, vedoucí k opětovné aktivaci důkazního břemene daňového subjektu, musí být skutkově podloženy provedenými důkazy, řádně odůvodněny ve výzvě a musí narušovat (zpochybňovat) skutkový stav tvrzený daňovým subjektem. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě není, neboť výzva k prokázání skutečností ze dne 28. 2. 2022, čj. 1224235/22/2003-60562-108832 tato kritéria nenaplní. Výzva, kterou zaslal správce daně, je současně nesrozumitelná a nesplnitelná. Vychází totiž z vícero argumentačních pozic, přitom ale není jasné, jakou správce daně zastává.

[8] Závěry žalovaného neobstojí, neboť jsou v rozporu se zásadou neutrality DPH. SDEU opakovaně judikoval, že nárok na odpočet DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě jej nelze omezit, přičemž ani správce daně nesmí neutralitu DPH narušit svým postupem (viz např. rozsudky SDEU ze dne 13. března 2008 ve věci C-437/06 *Securenta*; rozsudek SDEU ze dne 1. 3. 2012 ve věci C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Gramatowicz, M. Wasiewicz*; rozsudek vydaný dne 22. 3. 2012 ve věci C-153/11, *Klub*; rozsudek vydaný dne 13. 3. 2014 ve věci C-204/13, *Malburg*; rozsudek vydaný dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Astone* atd). Pro přiznání nároku na odpočet DPH má rozhodující význam otázka zachování neutrality DPH. Pro uznání nároku na odpočet je tedy podstatné to, aby nárok byl uplatněn právě a pouze z fakticky realizovaných plnění zatížených daní, které jsou dle čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (*směrnice*) splatné nebo byly odvedeny na výstupu. Je-li tedy prokázáno, že konkrétní plnění na vstupu se fakticky uskutečnilo, a zároveň byla z tohoto plnění odvedena DPH na výstupu, potom by v takovém případě odepření nároku na odpočet DPH z přijatých plnění ve svém důsledku znamenalo narušení neutrality DPH.

[9] V posuzovaném případě byla stěžovatelkou z předmětných plnění (v režimu *reverse-charge*) odvedena DPH na výstupu. Městský soud uvedl, že stěžovatelka uhradila daň pouze na vstupu (uhrazena v režimu *reverse-charge* za přijaté služby), ale nebyla uhrazena daň na výstupu, protože stěžovatelka neprokázala provedení konkrétních ekonomických činností, za něž uhradila daň na výstupu. Správce daně však nezpochybnil naplnění podmínky § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH, tj. použití předmětných plnění pro účely zdanitelných plnění uskutečněných stěžovatelkou. Ve smyslu rozsudku NSS ze dne 6. 9. 2022, čj. 2 Afs 401/2020-74, je přitom nutné, aby správce daně sledoval, zda nedošlo k narušení principu neutrality. V souzené věci by stěžovatelka přiznáním nároku na odpočet DPH z předmětných plnění žádné neoprávněné výhody v hospodářské soutěži nezískala. Naopak, přiznáním odpočtu DPH v rámci změny režimu uplatňování DPH (tj. registrací k DPH) by bylo dosaženo obnovení neutrality DPH, která byla předtím narušena postupem správce daně.

[10] Neobstojí prý ani námitka žalovaného, že stěžovatelka neprokázala realizaci ekonomických činností. V doplnění odvolání ze dne 20. 10. 2021 totiž rozčlenila předmětná plnění na reklamní služby, služby související s provozem webových stránek a služby související s provozem aplikací.

[11] Judikatura SDEU vyzdvihuje význam nároku na odpočet daně pro zachování neutrality DPH, z toho dovozuje podmíněnost nároku na odpočet daně splněním *pouze* hmotněprávních podmínek, resp. požadavků uvedených v čl. 168 písm. a) směrnice. Přitom ukládání dalších omezení nad rámec podmínek dle čl. 168 písm. a) směrnice je podle citované judikatury v rozporu se zásadou neutrality DPH, vyjma opatření sledujících za cíl zamezení podvodného či zneužívajícího jednání. Stěžovatelka odkazuje na závěry rozsudků SDEU vydaných dne 21. října 2010 ve věci C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV* a dne 9. července 2015 ve věci C-183/14, *Radu Florin Salomie a Nicolae Vasile Oltean*.

[12] Podle čl. 192 směrnice platí, že 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. Odepření odpočtu DPH v nyní posuzovaném případě však nelze za takové opatření považovat. Dle stěžovatelky je nutno toto ustanovení interpretovat tak, že dotčená osoba se důsledkem změny režimu uplatňování DPH nesmí ocitnout v takovém postavení, které by jí přinášelo výhody či nevýhody v hospodářské soutěži (neboť takovéto výhody či nevýhody nabyté v důsledku změny režimu uplatňování DPH by bylo nutno považovat za neoprávněné). Přitom ze směrnice ani z judikatury SDEU nelze dovozovat, že při změně režimu uplatňování DPH není nutno princip daňové neutrality respektovat; právě naopak. Chtěl-li tak správce daně stěžovatelce odepřít nárok na odpočet DPH, bylo jeho povinností zabývat se otázkou neutrality DPH a posoudit, zda je § 79 odst. 1 písm. b) ZDPH náležitou transpozicí čl. 192 směrnice. Takto však žalovaný nepostupoval, což městský soud naprosto upozaduje.

[13] Stěžovatelka zpochybňuje závěry městského soudu o neprokázání, že přijatá plnění jsou součástí jejího obchodního majetku. Okolnost, že v době přijetí plnění nebyla stěžovatelka v postavení plátkyně, ale osobou identifikovanou k dani, je z hlediska zásady neutrality DPH nerozhodná a nemůže být stěžovatelce kladena k tíži. Městský soud zcela přehlíží, že podle § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH se obchodním majetkem rozumí majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností. ZDPH tak považuje za obchodní majetek souhrn majetkových hodnot, tzn. nejen věcí, ale i pohledávek a jiných práv a hodnot ocenitelných penězi sloužících k uskutečňování ekonomických činností osobou povinnou k dani. Městský soud vůbec nereaguje na žalobní námitky, kde stěžovatelka namítala, že žalovaný pochybil tím, že výše předestřené vymezení obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH nerespektuje, neboť obsah tohoto pojmu nesprávně zužuje pouze na hmotný či nehmotný dlouhodobý majetek. Stěžovatelka přitom rozčlenila předmětná plnění na reklamní služby, služby související s provozem webových stránek, služby související s provozem aplikací nabízených stěžovatelkou a poplatky za prodej. Tato plnění nepochybně představují práva ocenitelná penězi, a jako taková jsou tudíž součástí obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH.

[14] Stěžovatelce tak vznikl nárok na odpočet DPH, neboť splnila obě podmínky předepsané v § 79 odst. 1 ZDPH, tedy že předmětná plnění pořídila v období zahrnujícím 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátkyní DPH, a ke dni, kdy se stala plátkyní DPH, byla předmětná plnění součástí obchodního majetku, jak jej definuje § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s názorem, že se městský soud nevypořádal s argumentací stěžovatelky stran aplikovatelnosti judikatury

pokračování

SDEU na řešenou věc. Městský soud výslovně zmiňoval stěžovatelkou citovanou judikaturu v bodě 49 rozsudku, kde shodně jako stěžovatelka uvádí, že zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH byl v zásadě přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky. V následujících bodech rozsudku se pak městský soud věnuje hmotněprávním podmínkám, které musí být pro nárok na odpočet naplněny. Stěžovatelka se citovanou judikaturou SDEU snažila dovodit (viz bod 45 žaloby) podmíněnost nároku na odpočet DPH splněním pouze hmotněprávních podmínek uvedených v čl. 168 písm. a) směrnice. Ukládání dalších omezení nad rámec uvedeného ustanovení této směrnice je podle ní v rozporu se zásadou neutrality DPH (vyjma opatření sledujících zamezení podvodného či zneužívajícího jednání). Z rozhodnutí žalovaného i z rozsudku městského soudu však jednoznačně vyplývá, že pro uplatnění nároku na odpočet DPH nebyly splněny právě hmotněprávní podmínky, neboť stěžovatelka neprokázala, že předmětné plnění bylo použito k uskutečňování zdanitelných plnění na výstupu a že se přijatá plnění stala součástí jejího obchodního majetku. Je tedy zřejmé, že z tohoto důvodu nebylo možné na daný případ aplikovat stěžovatelkou zmiňovanou judikaturu SDEU, neboť ta dopadá na situaci, kdy byly naplněny hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH. Žalovaný má za to, že městský soud vyčerpávajícím způsobem reagoval na podstatu všech žalobních námitek a vypořádal se i s judikaturou SDEU předloženou stěžovatelkou, byť možná ne zcela výslovně.

[16] Žalovaný se zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu a má za to, že při posouzení (ne)unesení důkazního břemene stěžovatelkou ohledně naplnění podmínky dle § 72 odst. 1 ZDPH postupoval žalovaný i městský soud správně. Stěžovatelka byla vyzvána k odstranění pochybností a k prokázání jí tvrzených skutečností, že v souladu s § 72, § 73 a § 79 ZDPH byla oprávněna uplatnit nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých přede dnem registrace k DPH. Nutnost splnění podmínky použití přijatých zdanitelných plnění k ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 ZDPH rovněž vyplývá i z § 79 odst. 5 ZDPH, kde je uvedeno, že nárok na odpočet daně podle odst. 1 až 4 se uplatní způsobem, v rozsahu a za podmínek stanovených v § 72 až § 78d ZDPH. Nelze se tak ztotožnit ani s námitkou stěžovatelky, že nepanují jakékoliv pochybnosti o naplnění hmotněprávní podmínky dle § 72 ZDPH pro přiznání nároku na odpočet DPH.

[17] Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že svým postupem narušil zásadu neutrality DPH. Podle judikatury předložené stěžovatelkou platí, že zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet DPH na vstupu byl přiznán, jsou-li splněny věcné hmotněprávní požadavky. Právě splnění hmotněprávních požadavků v tomto případě však chybí. Stěžovatelka svůj nárok na odpočet daně dovozuje na základě podobnosti s případem v minulosti řešeným NSS v rozsudku ze dne 6. 9. 2022, čj. 2 Afs 401/2020-74. V tomto rozsudku byla mezi správcem daně a daňovým subjektem sporná okolnost, zda daňový subjekt skutečně přijal plnění od deklarovaného dodavatele. Lze se ztotožnit se závěrem, že nepřiznal-li by správce daně nárok z důvodu zpochybnění přijetí určitého plnění daňovým subjektem od deklarovaného dodavatele, ale současně by deklarovanému dodavateli byla z téhož plnění daň stanovena, mohlo by dojít k narušení principu daňové neutrality. Nyní však není sporu o tom, že stěžovatelka jí deklarovaná plnění od svého dodavatele skutečně přijala. Je zjevné, že pokud stěžovatelka nezdaňovala vlastní plnění daní na výstupu, nemůže mít ani nárok na odpočet daně na vstupu. Pokud by byl stěžovatelce nárok na odpočet i přesto přiznán, byla by jí vrácena daň na vstupu, kterou uhradila v rámci režimu *reverse charge*, aniž by však měla povinnost uhradit daň z jí uskutečněného plnění. Daň z přijatých zdanitelných plnění by v takovém případě neuhradil nikdo.

[18] Stěžovatelce není nijak kladeno k tíži, že v době přijetí plnění nebyla v postavení plátkyně DPH. Není totiž vyloučeno, aby se přijatá plnění stala součástí jejího obchodního majetku. Stěžovatelka uvádí, že na základě závěrů z rozsudku SDEU ve věci C-291/92 *Armbrecht* je osoba povinná k dani oprávněna určit, zda majetkové hodnoty zařadí do svého obchodního majetku. S tím žalovaný souhlasí, nicméně tato skutečnost nemění nic na tom, že pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 ZDPH je nezbytné, aby přijaté plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Stěžovatelka však na prokázání těchto skutečností rezignovala (ačkoliv ji s ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo důkazní břemeno). Stěžovatelka sice rozčlenila jednotlivé služby (na reklamní, související s provozem webových stránek a aplikací), to však nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázce, zda přijatá plnění použila k uskutečňování zdanitelných plnění.

[19] Stěžovatelce bylo na základě § 79 odst. 1 ZDPH umožněno, aby uplatnila nárok na odpočet daně i z plnění, která přijala ještě předtím, než se stala plátkyní DPH. V takovém případě však musela být přijatá plnění součástí obchodního majetku stěžovatelky, tedy musela by mít ekonomickou souvislost s poskytovanými zdanitelnými plněními ze strany stěžovatelky. Z povahy věci totiž nemůže být uplatněn nárok na odpočet daně z přijatého plnění v případě, že toto plnění bylo spotřebováno ještě v době, kdy stěžovatelka nebyla plátkyní daně, tedy v době, kdy jí poskytovaná plnění nebyla zatížena DPH.

[20] Souhlasit nelze ani s námitkou, že žalovaný nesprávně zužuje vymezení obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH pouze na hmotný či nehmotný dlouhodobý majetek. Nákup služeb, které se stávají součástí dlouhodobého majetku (software či licence, které se mohou stát součástí dlouhodobého nehmotného majetku, či např. výměna oken jakožto služba, která může způsobit technické zhodnocení budovy), použil žalovaný pouze jako příklad služeb, u nichž je možné, aby se staly součástí obchodního majetku. Ani v případě zde posuzovaných služeb však není vyloučeno, aby stěžovatelka prokázala, že byly použity k uskutečnění zdanitelných plnění. Stěžovatelka se mohla například snažit prokázat, že prostřednictvím přijatých reklamních služeb jsou propagovány služby, které představují stěžovatelkou uskutečněná zdanitelná plnění, či že jí přijaté služby ve vztahu k aplikacím či webovým stránkám mají nějaký zjevný vztah k jejich využití i v době, kdy jejich prostřednictvím stěžovatelka uskutečňovala nějaká zdanitelná plnění. Stěžovatelka však nic takového nejen neprokazuje, ale ani netvrdí. Lze se tak domnívat, že stěžovatelkou přijatá plnění neměla žádnou souvislost s jí poskytovanými zdanitelnými plněními. Ostatně i sama stěžovatelka v průběhu daňového řízení uvedla, že se přijatá plnění nestala součástí jejího obchodního majetku, a nepředložila evidenci obchodního majetku, ač k tomu byla vyzvána.

[21] Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Protože stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu, přistoupil NSS nejprve k posouzení této námítky.

[23] Jak již NSS několikrát vyjádřil ve svých rozsudcích (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, č. 116/2004 Sb. NSS; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS), nepřezkoumatelnost spočívá v nesrozumitelnosti rozhodnutí, v nevyporádání se

pokračování

s námitkami žalobce a v chybějícím odůvodnění rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem – jedná se 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.

[24] V tomto ohledu nicméně nelze stěžovatele přisvědčit. Městský soud totiž vypořádal žalobní body, přičemž vycházel z platné právní úpravy a judikatury SDEU. Městský soud rovněž vymezil, jaké skutečnosti jsou mezi stranami sporné, a vysvětlil, co jej vedlo k zamítnutí žaloby. Rozsudek městského soudu tedy netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, a proto NSS přistoupil k vypořádání dalších kasačních námitek.

[25] Jak se podává ze shora uvedeného, v nyní posuzované věci je stěžejní, zda stěžovatelka naplnila hmotněprávní podmínky pro provedení odpočtu DPH (resp. zda byly prokázány), a zda správce daně, potažmo žalovaný, postupovali v souladu s principem neutrality DPH.

[26] V § 79 odst. 1 ZDPH stojí: *„Osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění a) pořídila v období zahrnujícím 12 po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se stala plátcem, a b) je ke dni, kdy se tato osoba stala plátcem, součástí jejího obchodního majetku.“*

[27] Dále je v § 79 odst. 5 ZDPH stanoveno, že *„nárok na odpočet daně podle odstavců 1 až 4 se uplatní způsobem, v rozsahu a za podmínek stanovených v § 72 až 78d. Pro výpočet částky nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku se přiměřeně použije § 78d odst. 2.“*

[28] Ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH určuje podmínky, které musí plátce daně splnit, aby mohl nárok na odpočet daně uplatnit: *„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.“*

[29] V čl. 168 písm. a) směrnice stojí: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“*

[30] NSS především uvádí, že jeho úkolem je přezkoumávat rozhodnutí městského soudu ve smyslu § 102 s. ř. s. Napadá-li proto stěžovatelka nyní výzvu, kterou jí zaslal správce daně, avšak tuto námitku neuplatnila v žalobě, jedná se o námitku nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nad tento rámeček však NSS konstatuje, že není pravda, že by správce daně stěžovatelku k prokázání naplnění podmínky obsažené v § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH nevyzval. Ze správního spisu je totiž patrné, že stěžovatelka byla seznámena s *konkrétními pochybnostmi* správce daně a byla vyzvána k doložení veškerých důkazů, které by mohly prokázat její tvrzení. Není rovněž pravda, že žalovaný, potažmo městský soud, stěžovatelce nevyložil vztah mezi § 79 ZDPH a § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH či že by snad mezi nimi

nelogicky zaměňoval. Žalovaný totiž uvedl, že podmínky podle obou ustanovení musí být pro uplatnění nároku na odpočet daně splněny (viz bod 29 rozhodnutí žalovaného). To ostatně vyplývá také z § 79 ZDPH samotného, když v odst. 5 je uvedeno: „*Nárok na odpočet daně podle odstavců 1 až 4 se uplatní způsobem, v rozsahu a za podmínek stanovených v § 72 až 78d. Pro výpočet částky nároku na odpočet daně u dlouhodobého majetku se přiměřeně použije § 78d odst. 2.*“

[31] Stěžovatelkou je zdůrazněn princip neutrality DPH a význam nároku na odpočet daně v rámci systému DPH. K související problematice se vyjádřil rovněž SDEU v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, sp. zn. C-183/14: „*Podle ustálené judikatury Soudního dvora představuje nárok na odpočet daně základní zásadu společného systému DPH, který nemůže být v zásadě omezen a uplatňuje se přímo u všech daní, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, body 30 a 31). Účelem tohoto systému je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (v tomto smyslu viz rozsudky Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, EU:C:2000:145, bod 44, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 32).*“

[32] Z obsahu vyžádané spisové dokumentace se podává, že stěžovatelka byla k doložení těchto skutečností vyzvána. V době přijetí zdanitelných plnění nebyla stěžovatelka plátkyní DPH, tudíž neuskutečňovala zdaněnou činnost. Výše uvedená citace z rozsudku SDEU se uplatní v případě, kdy je zaplacená daň na vstupu i výstupu. To se však nestalo v případě stěžovatelky, resp. stěžovatelka tyto skutečnosti nedoložila. Stěžovatelka opakovaně uvádí, že požadované skutečnosti doložila, a to tak, že předmětná plnění rozčlenila na reklamní služby, služby související s provozem webových stránek, služby související s provozem aplikací jí nabízených a poplatky za prodej. Z těchto plnění vyplývá, že tato plnění nepochybně byla použita pro realizaci ekonomických činností stěžovatelky. To ale pro účely naplnění podmínek § 72 ZDPH nestačí. Nadto, jak správně uvádí žalovaný ve vyjádření, rozčlenění jednotlivých *přijatých služeb* nemá žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázce, zda přijatá plnění použila k uskutečňování zdanitelných plnění. K tomu, aby byl nárok na odpočet DPH na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytné, aby existovala přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (např. rozsudky SDEU ze dne 22. 2. 2001, C-408/98, *Abbey National*, body 26 až 28, nebo ze dne 21. 2. 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*, bod 19 a judikatura tam citovaná). SDEU však opakovaně připustil, že nárok na odpočet je přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, jsou-li náklady na dotčené služby součástí obecných výdajů této osoby a jako takové jsou prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady pak mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (např. rozsudky ze dne 26. 5. 2005, C-465/03, *Kretztechnik*, bod 36, *Wolfram Becker*, bod 20, *Abbey National*, bod 35, nebo rozsudek ze dne 27. 9. 2001, C-16/00, *Cibo*, body 32 a 33).

pokračování

[33] Základní zásada daňové neutrality DPH vyžaduje, aby byl odpočet DPH na vstupu přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Stěžovatelka se domnívá, že nesplnila pouze požadavky formální. Lze však jednoznačně uzavřít, že podmínky stanovené v § 72 ZDPH a § 79 odst. 1 písm. a) ZDPH jsou hmotněprávními požadavky, přičemž bylo jednoznačně zjištěno, že je stěžovatelka nesplnila. O formálním požadavku by bylo možné hovořit za situace, kdy by stěžovatelka nebyla formálně registrována k DPH, nicméně by plnění, která poskytuje, skutečně danila a plnila i další s tím související povinnosti. S tím koresponduje také stěžovatelkou přiložená citace z rozsudku SDEU sp. zn. C-183/14: „Z toho zejména vyplývá, že osobě povinné k DPH nelze zabránit v uplatnění jejího nároku na odpočet daně s odůvodněním, že nebyla zaregistrována pro účely DPH před použitím zboží pořízeného **v rámci své zdaněné činnosti** (v tomto smyslu zejména viz rozsudek Nidera Handelscompagnie, C 385/09, EU:C:2010:627, bod 51).“ Stěžovatelka však pouze tvrdila, že veškeré podmínky kladené ZDPH splnila, a to bez jakýchkoliv dalších konkrétnějších tvrzení či dokladů prokazujících poskytování zdaněného plnění. Stěžovatelka totiž opomenula, že v době přijetí služeb nebyla plátkyní DPH, resp. byla neplátcem DPH. Veškeré výše uvedené rozsudky se přitom vztahují k plátcům daně, to rovněž plyne ze samotné podstaty systému DPH. Pokud se osoby povinné k dani stanou plátcí DPH, s tímto postavením se pak pojí práva i povinnosti, mimo jiné rovněž právo na odpočet daně. Pokud by stejných „výhod“ mohly požívat také neplátcí DPH, kteří nemají stejné *povinnosti* jako plátcí DPH, nedávalo by toto legislativní rozdělení smysl a vedlo by to ve svém důsledku k fakticky výhodnějšímu postavení neplátců DPH.

[34] I v případě neplátců však ZDPH umožňuje výjimku z výše uvedeného, která je upravena právě v § 79 tohoto zákona. Toto ustanovení je pak určeno pro osoby povinné k dani, které v době přijatého plnění nebyly plátcí DPH. Umožňuje totiž odpočet daně i v případech, kdy by to jinak nebylo možné. To je právě případ stěžovatelky.

[35] Správce daně posoudil stěžovatelkou přijatá plnění a naznal, že některá z nich se skutečně mohla stát součástí jejího obchodního majetku, přičemž ji na to upozornil a vyzval ji k doložení seznamu obchodního majetku a dalších důkazních prostředků, které by mohly svědčit v její prospěch. Stěžovatelka však nic takového nepředložila a trvala na tom, že zmíněné ustanovení bylo do zákona implementováno v rozporu s čl. 192 směrnice a rovněž narušuje zmiňovanou neutralitu DHP. Pokud však princip neutrality DPH *směřuje k tomu, aby se stejnými nebylo zacházeno rozdílně; aby splatná či uhrazená zdanitelná plnění podnikatele dále nezatěžovala DPH; aby nebyl při splnění věcných hmotněprávních požadavků (podmínek) odepírán nárok na odpočet daně a aby případná kompenzace výjimek byla po uplynutí přiměřené lhůty vyplacena ve výši odpovídající zásadě rovnocennosti a efektivity* (viz bod 42 usnesení NSS ze dne 31. 5. 2018, čj. 1 Afs 271/2017-56 a v něm uvedené rozhodnutí), nelze přijmout argumentaci stěžovatelky, že jako neplátkyně DPH má nárok na odpočet DPH (viz též shora).

[36] Článek 192 směrnice stanoví: „*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.*“ Mezi zvláštní režimy však nelze počítat „režim“ plátce a neplátce DPH. Za zvláštní režimy ve smyslu směrnice se považují režimy uvedené v hlavě XII, které byly implementovány do § 88 a násl. ZDPH. Ustanovení § 79 ZDPH umožňuje (za tam stanovených podmínek) osobám povinným k dani uplatnit nárok na odpočet daně přesto,

že v době přijetí plnění nebyli plátcí DPH. Domněnka stěžovatelky, že okolnost, že v době přijetí plnění nebyla v postavení plátkyně, ale osobou identifikovanou k dani, je z hlediska zásady neutrality DPH nerozhodná, je chybná. V tomto případě by totiž rozlišování povinných osob na plátce a neplátce DPH ztrácelo rozumný smysl. Žalovaný to ostatně popsál v bodu 36 rozhodnutí: „*Identifikovaná osoba tak na rozdíl od plátce má povinnost podat daňové přiznání k DPH pouze tehdy, když jí ve zdaňovacím období vznikne daňová povinnost právě z titulu přijetí plnění (poskytnutí služby) s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku. Identifikovaná osoba není v pozici plátce, proto se pro tuzemské transakce chová jako neplátce a svoji ekonomickou činnost nezatěžuje daní, a dále nemá nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění.*“ A dále pak v bodu 39: „*Princip 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 (identifikovaná osoba neodvádí z uskutečněných plnění v tuzemsku daň na výstupu.*“

[37] Další námitkou stěžovatelky je zužování vymezení obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH ze strany žalovaného. Výklad stěžovatelky zde nicméně neobstojí. Sama totiž tvrdí, že obchodním majetkem se rozumí majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností. Následně potom uvádí, že přijatá plnění je třeba považovat za práva ocenitelná penězi a jako taková jsou tudíž součástí obchodního majetku ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH. I služby se skutečně mohou stát součástí obchodního majetku (což ostatně uvedl také žalovaný). Pokud jsou však služby spotřebovány v den jejich přijetí, nemohou se (zcela logicky) stát součástí obchodního majetku. Jak bylo přitom již několikrát uvedeno, stěžovatelka byla žalovaným vyzvána, aby doložila seznam obchodního majetku, nebo jinak doložila, že se přijatá plnění stala součástí obchodního majetku. Nic z toho však neučinila. Lze proto uzavřít, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

4. Závěr a náklady řízení

[38] NSS proto kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[39] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v posuzované věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. prosince 2024

Vojtěch Šimíček
předseda senátu