



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Tomáše Herce a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **Filius & investments SE**, se sídlem Děčínská 552/1, Praha 8, zastoupena JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem se sídlem Pujmanové 882/25, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 11. 2023, č. j. 36927/23/5300-21443-707161, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2024, č. j. 9 Af 1/2024-40,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Věc se týká posouzení, zda daňový subjekt v souladu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, unesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že pořízené zboží (sběratelské mince) bylo použito při jeho ekonomické činnosti. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je toto použití podmínkou nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který tento daňový subjekt uplatnil na základě daňového dokladu vztahujícího se k pořízení uvedeného zboží.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností, jejíž činnost v rozhodném období spočívala mj. v prodeji sběratelských mincí konečným spotřebitelům prostřednictvím e-shopu s místem plnění v České republice. V záhlaví uvedeném rozhodnutím žalovaného byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro

hlavní městu Prahu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 7026975/22/2012-50523-111913, a ze dne 26. 8. 2022, č. j. 7159358/22/2012-50523-111913, tak, že stěžovatelce byla (prvním z nich) doměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2019 ve výši 220 985 Kč a stanoveno penále ve výši 44 197 Kč a (druhým z nich) daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2019 ve výši 233 879 Kč a stanoveno penále ve výši 46 775 Kč. Žalovaný ve shodě s prvostupňovým správcem daně neuznal nárok stěžovatelky na odpočet daně, který uplatnila z důvodu pořízení zboží (sběratelských mincí) z jiného členského státu a ze třetí země. Neprokázala totiž souvislost přijatých zdanitelných plnění se svou ekonomickou činností.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného zamítl. I podle jeho názoru stěžovatelka nedostála své povinnosti prokázat přímou a bezprostřední souvislost mezi tím, že určité zboží (sběratelské mince) od zahraničních dodavatelů nakoupila a stejné zboží následně prostřednictvím svého e-shopu v České republice prodala. Pouhé tvrzení, že tato souvislost je dána již samotnou shodnou povahou pořízeného a prodáváného zboží, neobstojí. Neosvědčují ji ani svědecké výpovědi Mgr. Ing. M. K., účetní stěžovatelky, a M. H., provozního ředitele. Stěžovatelka nepředložila úplnou evidenci, která by požadovanou souvislost ve vztahu k uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podpořila. Nebyla dána ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které by v celku shodně a spolehlivě dokázaly stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Za této situace žalovaný nemohl učinit závěr o použití nakoupených sběratelských mincí v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky bez vážných pochybností. K tomu by stěžovatelka musela kromě shodné druhové skladby zboží doložit, že prodávala právě konkrétní mince zakoupené od zahraničních dodavatelů, což neučinila.

[4] Neopodstatněnou je podle městského soudu i námitka nezákonného neprovedení stěžovatelkou navržených výsledků dalších svědků, kteří se v minulosti podíleli na provozu stěžovatelky. O tom, že by tyto osoby mohly svými výpověďmi prokázat přímou a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, lze mít rozumné a závažné pochybnosti. To platí obzvláště, pokud k tomu nepřispěly výpovědi účetní a provozního ředitele. Samotná stěžovatelka tuto souvislost neosvětlila a k navrženým svědeckým výpovědím ani nepředložila konkrétní daňově relevantní tvrzení, které jimi mělo být prokázáno. Žalovanému tak nelze vytknout, že další výsledky pro nadbytečnost neprovedl.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[5] Stěžovatelka podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhla jej zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] I když stěžovatelka vinou dřívější účetní nemá evidenci, která by u jednotlivých mincí pořízených z jiného členského státu nebo ze třetí země umožňovala zjistit, kdy přesně byly prodány, tato skutečnost ještě nevylučuje její právo na odpočet daně z přidané hodnoty. Městský soud dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka neprokázala souvislost pořízovaného zboží s její prodejní činností. Pakliže zboží prodávané na výstupu svou povahou odpovídalo velmi specifickému druhu zboží, jehož prodejem se stěžovatelka

pokračování

zabývá, bylo projevem přepjatého formalismu, že jí nebyl přiznán odpočet na dani z přidané hodnoty z nákupu za tímto účelem pořízeného zboží. Po stěžovatelce nelze požadovat, aby v daňovém řízení prokázala nabytí a použití zboží (každé jednotlivé položky) s absolutní jistotou. Rozhodné je komplexní posouzení, zda je zboží pořízeno pro účely dalšího prodeje, nebo pro účely s prodejem nesouvisející. Nepřiměřený požadavek na důkazní břemeno narušuje zásadu neutrality daně z přidané hodnoty.

[7] Vytvořený řetězec nepřímých důkazů podle stěžovatelky vylučuje možnost, že by s pořízeným zbožím mohlo být objektivně naloženo jiným způsobem, než že bylo prodáno prostřednictvím jejího e-shopu. Výsledky účetní a provozního ředitele, kteří se přímo podíleli na provozu stěžovatelky a byli obeznámeni s konkrétním pořízeným zbožím, jednoznačně prokázaly, že toto zboží bylo určeno i použito k dalšímu prodeji. Správce daně s tím byl obeznámen, jelikož měl k dispozici celé účetnictví a měl představu ohledně běžné obchodní činnosti stěžovatelky. Nejsou-li v účetnictví stěžovatelky daňové doklady prokazující nákup jiného zboží ze zahraničí, pak postačuje prostá logická úvaha, že zboží, u něž nelze identifikovat, kdy přesně bylo prodáváno na e-shopu stěžovatelky, je právě zbožím pořízeným z jiného členského státu nebo ze třetí země. Tato úvaha měla být podložena navrženými výsledky přímých svědků, kteří prodej mincí provozovali, návrh na doplnění dokazování však byl v daňovém řízení nezákonně zamítnut.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Nemůže se ztotožnit s tvrzením o přepjatém formalismu a nepřiměřeném požadavku na důkazní břemeno. Narušena nebyla ani zásada neutrality daně z přidané hodnoty. Ta se v procesní rovině projevuje zejména tím, že plátce daně má možnost odečíst si od daně na výstupu daň zaplacenou dodavateli na vstupu. Bylo povinností stěžovatelky prokázat, že přijaté zdanitelné plnění bylo použito k některému z účelů, které zakládají nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Stěžovatelka ale nepředložila žádné relevantní důkazní prostředky k prokázání přímé souvislosti plnění přijatých z jiného členského státu a ze třetí země s uskutečňováním své ekonomické činnosti. Žalovaný požadoval jejich prokázání s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, a nikoli se stoprocentní jistotou.

[9] Nelze přisvědčit tvrzení, že u drobného zboží je nereálné očekávat, že budou existovat důkazy prokazující prodej každé mince. Stěžovatelka pořizovala mince za účelem jejich dalšího prodeje po kusech a stejně tak je po kusech prodávala. Není-li schopna prokázat prodej jednotlivých mincí, pak logicky neunesla důkazní břemeno. To platí bez ohledu na to, že vinou dřívější účetní stěžovatelky pravděpodobně neexistuje příslušná evidence. Přestože k řádnému prokázání skutečnosti obecně lze využít řetězec nepřímých důkazů, v posuzované věci neexistuje nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, ze kterých by bylo možné vyvodit pouze jediný závěr a současně vyloučit závěry jiné. Ověření povahy přijatého zboží prostřednictvím výpovědí stěžovatelkou navržených svědků je navíc nadbytečné, neboť jeho povahy se pochybnosti správce daně netýkají.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Bylo tak možné přistoupit k přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i případných vad řízení, ke kterým je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Městský soud v napadeném rozsudku přisvědčil žalovanému, že stěžovatelka nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Neprokázala totiž použití pořízeného zboží (sběratelských mincí), k němuž se vztahují jí předložené daňové doklady vydané zahraničními dodavateli, při své ekonomické činnosti.

[13] Právě tento závěr stěžovatelka zpochybňuje svou argumentací. V podrobnostech nicméně opakuje důvody žaloby, aniž by u každého z nich blíže reagovala na jejich vypořádání v odůvodnění napadeného rozsudku. Kasační stížnost tak ve své podstatě směřuje pouze vůči celkovému právnímu posouzení městského soudu. Takto obecnému vymezení důvodů kasační stížnosti odpovídá, že se jimi Nejvyšší správní soud mohl zabývat jen v obecné rovině (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 115/2014-36, bod 14). V rozsahu, v němž stěžovatelka uplatňuje námitky směřující proti dílčím závěrům rozhodnutí žalovaného, aniž by zpochybňovala jejich konkrétní vypořádání městským soudem, nejde o uplatnění některého z důvodů kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 s. ř. s. Z tohoto důvodu jsou tyto námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS).

[14] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty „[p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad (§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty].

[15] Důkazní břemeno je při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt prokazuje „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu), nebo, vyžaduje-li to průběh řízení, „skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně“, k jejichž prokázání jej vyzval správce daně, „a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Činí tak zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[16] Správce daně tudíž nemusí prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž existenci

pokračování

natolik vážných a důvodných pochybností, které tyto důkazní prostředky činí nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Unese-li v tomto rozsahu důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví nebo jiných povinných evidencí či záznamů, popř. aby svá tvrzení opravil. Zpravidla tak bude činit jinými než uvedenými důkazními prostředky (např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 23, nebo ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021-70, bod 27).

[17] Z napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného vyplývá, že předmětem pochybností správce daně nebylo samotné přijetí zboží deklarovaného na daňovém dokladu, ani podstata ekonomické činnosti stěžovatelky, která zahrnovala prodej sběratelských mincí prostřednictvím e-shopu s místem plnění v České republice. Pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo nicméně rozhodné, zda stěžovatelka při své ekonomické činnosti použila právě konkrétní zboží, k němuž se vztahoval daňový doklad. Tato skutečnost nebyla v daňovém řízení prokázána. Stěžovatelka nepředložila evidenci, která by tuto souvislost ve vztahu k jednotlivým položkám pořízeného zboží prokazovala. V daňovém řízení ani nenavrhla provedení jiných, byť nepřímých důkazních prostředků, které by ve svém souhrnu vylučovaly jinou než jí tvrzenou variantu skutkového posouzení. V tomto ohledu není napadený rozsudek v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, která takovýto řetězec nepřímých důkazů připouští (srov. stěžovatelkou odkazované rozsudky NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017-38, bod 14).

[18] Městský soud vysvětlil, že výpovědi dřívější účetní a provozního ředitele osvědčovaly pouze obecnou souvislost mezi sběratelskými mincemi pořízenými v zahraničí a provozováním e-shopu, nikoli však způsob nakládání s konkrétními kusy mincí. Stěžovatelka nijak neupřesňuje, z jakého důvodu má být toto posouzení městského soudu chybné. Z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá také důvod, pro který městský soud neprovedl výslech dalších svědků, kteří se dříve podíleli na činnosti stěžovatelky. Není zřejmé, jaké skutečnosti, kromě již zmíněné obecné souvislosti, měl tento výslech prokázat.

[19] Jak správně uzavřel městský soud, daňové doklady vztahující se k transakcím, při nichž stěžovatelka pořídila zboží, a skutečnost, že stěžovatelka provozuje e-shop se stejným druhem zboží, ještě neprokazují, že k uvedené ekonomické činnosti stěžovatelky bylo použito právě konkrétní pořízené zboží (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 6. 2024, č. j. 9 Afs 78/2023-37, bod 16, nebo ze dne 19. 2. 2025, č. j. 2 Afs 20/2024-42, body 24 až 30; v těchto rozsudcích Nejvyšší správní soud stejným způsobem posoudil obdobnou argumentaci stěžovatelky vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím). Tvrzení stěžovatelky o právě takovémto použití zboží tak nemá v provedeném dokazování dostatečný základ, v důsledku čehož nebylo prokázáno splnění věcných hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (jak to vyžadují stěžovatelkou odkazované rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, bod 43, a ze dne 15. 9. 2016, *Senatex*, C-518/14, bod 38).

[20] Uvedené závěry nelze považovat za projev přepjatého formalismu, ani jej nelze hodnotit v tom smyslu, že by městský soud a žalovaný požadovali po stěžovatelce, aby svá

tvrzení prokázala s absolutní jistotou u každé jednotlivé položky (což odpovídá právnímu názoru vyslovenému v stěžovatelkou odkazovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13, bodu 30, a rozsudku NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, bodu 39). Nešlo o nepřiměřený požadavek na důkazní břemeno, který by narušoval zásadu neutrality daně v tom smyslu, že by fakticky znemožňoval uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Tím je opodstatněn závěr, že napadený rozsudek není založen na nesprávném právním posouzení věci.

V. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, a tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 13. listopadu 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu