



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Filius & investments SE**, IČO 29261082, se sídlem K dolům 200/13, Praha 4, zast. JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., advokátem, se sídlem Pujmanové 25, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37285/22/5300-21443-707161, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2024, č. j. 14 Af 21/2022-81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 37285/22/5300-21443-707161, kterým žalovaný rozhodl o odvolání proti dvěma platebním výměrům. Těmi Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 a vyměřil DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019. Žalovaný oba platební výměry změnil tak, že s ohledem na některé důvodné odvolací námitky snížil základ daně, přiznal žalobkyni část sporného nároku na odpočet DPH a snížil stanovené penále.

[2] Předmětem daňových řízení bylo značné množství transakcí co do počtu i druhu plnění. Vyměření, resp. doměření části daně se opíralo o neprokázání splnění podmínek

nároku na odpočet, část byla vyměřena, resp. doměřena z důvodu, že nebyla stěžovatelkou přiznána daň. V řízení soudním zůstala spornou otázka splnění podmínek nároku na odpočet z plnění přijatých žalobkyní, neboť nebylo zřejmé jejich další použití k její ekonomické činnosti. Konkrétně se jednalo o telefonní dobíjecí kupony (jen zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017) a dále o sběratelské mince zakoupené v jiném členském státu Evropské unie či třetí zemi (obě zdaňovací období).

[3] Za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2017 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet za dovoz sběratelských mincí ze třetí země (USA) a za nákup telefonních kuponů od tuzemských poskytovatelů telefonních služeb. Dne 10. 12. 2019 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu. Správce daně po provedení daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala užití pořízeného zboží k další ekonomické činnosti, a tudíž jí nárok na odpočet nepřiznal. Ve věci telefonních kuponů žalobkyně nejprve tvrdila, že část kuponů prodala a část využila k rozeslání reklamy formou SMS, k čemuž však nepředložila žádné důkazy. V reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení naopak tvrdila, že k prodeji kuponů nedošlo, neboť její obchodní partner, jemuž měla kupony dle uzavřené smlouvy dodat, odstoupil od smlouvy a žalobkyně je následně již nestihla prodat jiným způsobem, neboť expirovala doba jejich platnosti. Žalovaný však dospěl k závěru, že ani toto tvrzení žalobkyně neprokázala. Ve vztahu k dovezeným mincím žalobkyně uvedla, že k jejich prodeji došlo prostřednictvím jejího e-shopu. Dle názoru žalovaného však v daňovém řízení neidentifikovala, jak bylo v rámci její ekonomické činnosti naloženo s konkrétními mincemi.

[4] Za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 uplatnila žalobkyně nárok na odpočet z pořízení sběratelských mincí z jiného členského státu (Rakousko, Německo, Velká Británie). Jelikož měl správce daně pochybnosti (mimo jiné) o tom, zda žalobkyně pořízené zboží použila pro svoji ekonomickou činnost, zahájil dne 20. 11. 2019 postup k odstranění pochybností. V rámci tohoto postupu žalobkyni vyzval k předložení důkazů o prodeji tohoto zboží, které však nepředložila. Další dokazování bylo provedeno v odvolacím řízení, v němž se žalobkyně snažila prokázat, že zboží prodala prostřednictvím svého e-shopu. Žalovaný stejně jako ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2017 naznal, že se jí to nepodařilo. I v tomto zdaňovacím období pořídila žalobkyně zboží (mince) ze třetí země, z čehož si následně nárokovala odpočet. Tento nárok na odpočet shledal žalovaný naopak oprávněným, neboť toto zboží bylo na rozdíl od mincí pořízených z jiného členského státu zahrnuto v předložené skladové evidenci, z níž byl patrný úmysl žalobkyně využít jej k dalšímu prodeji.

[5] Městský soud podanou žalobu v celém rozsahu zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno stran prokázání souvislosti mezi plněním na vstupu a na výstupu, tj. mezi mincemi zakoupenými v zahraničí a těmi, které byly skutečně prodány či nabízeny v e-shopu. Z předložených důkazů pouze plyne, že žalobkyně nakoupila nějaké mince a pak některé prodala ve svém e-shopu. Prokázala tedy pouze to, že prodané zboží druhově odpovídalo zboží zakoupenému v zahraničí. Aby byla schopná nad důvodnou pochybnost (ne však nade všechnu pochybnost) prokázat, že v e-shopu prodávala konkrétní mince, z jejichž pořízení uplatnila nárok na odpočet, musela by doložit exaktní důkazy (například, ne však nutně, skladovou evidenci). Svědecké výpovědi provozního ředitele a účetní žalobkyně se týkaly jiného zdaňovacího období a ani jeden z nich

pokračování

nevypovídal o konkrétních mincích. Skladová evidence doložená žalobkyní pro zdaňovací období 3. čtvrtletí 2019 nemá ve vztahu ke zdaňovacímu období 1. čtvrtletí 2017 vypovídací hodnotu, neboť nakládala-li žalobkyně s určitými mincemi nějak v roce 2019, neznamená to, že tak činila i v roce 2017. Pouhá druhová shoda mezi zbožím napříč zdaňovacími obdobími tedy k unesení důkazního břemene nemohla postačovat. Žalovaný po žalobkyni nepožadoval, aby souvislost mezi plněními prokázala s absolutní jistotou, neshledal však jí předložené nepřímé důkazy jako dostatečně přesvědčivé. Městský soud v této souvislosti rovněž uvedl, že žalobkyní citovaná judikatura týkající se dokazování míry pravděpodobnosti daňových tvrzení není z různých důvodů pro projednávanou věc přílehlavá. Zejména zdůraznil, že mince nemohly být považovány za obecný výdaj spoluutvářející cenu jejího zboží, a tudíž nejsou pro nynější věc použitelné stěžovatelkou akcentované závěry vyplývající z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ve věci C-104/12 *Wolfram Becker*. Dále městský soud uvedl, že žalovaný po žalobkyni nechtěl, aby prodej mincí prokazovala konkrétně pomocí skladové evidence; výběr důkazních prostředků byl zcela na jejím uvážení.

[6] Městský soud rovněž nepřisvědčil námitkám stran použití telefonních kuponů k další ekonomické činnosti. Pouhý úmysl určitým způsobem naložit s přijatým plněním sám o sobě nepostačí k prokázání jeho užití k ekonomické činnosti. Pokud existoval záměr použít plnění k další ekonomické činnosti, který se neuskutečnil, je třeba zkoumat, proč tomu tak v daném případě bylo. Z judikatury SDEU vyplývá, že nárok na odpočet zůstává zachován, pokud k reálnému plnění na výstupu nedošlo z důvodů nezávislých na vůli daňového subjektu. V nynější věci bylo prokázáno, že odběratel žalobkyně skutečně odstoupil od smlouvy ještě před uskutečněním plnění, v době daňového řízení však žalobkyně už kupony neměla, a musela s nimi tedy nějak naložit. Žalovaný vznesl na žalobkyni legitimní požadavek, aby prokázala, že s kupony naložila způsobem předpokládaným v § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Žalobkyně však údajně expirované kupony žalovanému nepředložila ani jinými důkazy neprokázala jejich expiraci. Žalobkyní navržený důkaz výsledkem jejího provozního ředitele nebyl k prokázání expirace kuponů způsobilý, a tudíž ho žalovaný nemusel provést. Úmysl s plněním naložit v rámci další podnikatelské činnosti byl sice v nynější věci prokázán, nebylo však prokázáno, jak s ním bylo naloženo ve skutečnosti.

[7] Dle názoru městského soudu žalovaný nepochybil, když neprovedl důkaz výsledky svědků navrženými žalobkyní, neboť se jednalo o důkazy nadbytečné. Žalobkyně jimi zamýšlela prokázat povahu dodávaného zboží (mincí) a obecně jeho prodej prostřednictvím e-shopu, což již bylo v daňovém řízení prokázáno. Předmětem sporu byla souvislost mezi konkrétními nakoupenými a prodanými mincemi. Navržené důkazy přitom byly nanejvýš způsobilé prokázat obecnou skutečnost, že žalobkyně pořizovala mince, které následně prodávala na svém e-shopu. Jejich důkazní hodnota by byla pro účely daňového řízení i tak pochybná, a to s ohledem na charakter skutečnosti, která měla být prokázána, a na nositele důkazů. Lze si totiž jen těžko představit, že by si člověk mohl s odstupem delšího časového intervalu vybavit, jaké konkrétní mince byly v rámci provozu porýzeny a které byly následně prodány, jestliže takto bylo nakládáno s velkým počtem mincí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka namítá, že žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že neprokázala pořízení mincí za účelem dalšího prodeje. Zboží, které bylo předmětem prodeje na jejím e-shopu, se však druhově shoduje s tím, které pořídila ze zahraničí, takže obecná souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu byla prokázána. To potvrzují i výpovědi svědků učiněné v daňovém řízení vztahujícím se k jiným zdaňovacím obdobím. Z těch vyplývá, že kdyby stěžovatelka nenakupovala zboží v zahraničí, neměla by co na e-shopu prodávat. Je tedy logické, že zboží nakoupené v zahraničí bylo totožné se zbožím prodávaným na e-shopu. Důvodem pro odeprání nároku na odpočet by bylo, kdyby správce daně disponoval důkazy, že stěžovatelka s pořízeným zbožím naložila jinak než způsobem předpokládaným v § 72 ZDPH. Tak tomu ale v nynější věci nebylo.

[10] Stěžovatelka si je vědoma toho, že neexistuje evidence, z níž by bylo patrné, jak bylo při její ekonomické činnosti naloženo s konkrétními mincemi. Trvá však na tom, že nárok na odpočet jí zůstává zachován i v případě, že prokáže souvislost mezi pořízeným a prodaným zbožím alespoň v základních obrysech, nikoli ve vztahu ke každé konkrétní položce zvlášť. Evidenci nedisponuje nikoli z důvodu zlého úmyslu, ale z důvodu nedopatření. Požadovat takovou evidenci je ze strany žalovaného přepjatým formalismem, který městský soud ve svém rozsudku aproboval.

[11] Stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, z něž vyplývá, že daňový subjekt má povinnost prokazovat jím tvrzené skutečnosti s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, nikoli s absolutní jistotou. V kontextu tohoto rozsudku přistupovali žalovaný i městský soud k povinnosti stěžovatelky příliš přísně. Odkazuje rovněž na judikaturu SDEU (věci C-465/03 *Kretztechnik*, C-104/12 *Wolfram Becker*, C-18/13 *Marks Pen* a C-153/11 *Klub EOOD*) a na rozsudky NSS ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Afs 13/2005-60, ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 72/2022-63, a ze dne 21. 12. 2017, č. j. 4 Afs 93/2017-38, a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS. Touto judikaturou stěžovatelka podporuje svůj argument, že pro úspěšné nárokování odpočtu postačí prokázat obecnou souvislost mezi pořízeným a prodaným zbožím, a to i prostřednictvím toliko nepřímých důkazů. Tomu nemohou bránit dílčí formální nedostatky účetní evidence. Je toho názoru, že potřebná míra pravděpodobnosti bude zpravidla naplněna, bude-li na základě nepřímých důkazů možné učinit závěr, že dané zboží bylo bez vážných pochybností prodáno.

[12] U takto „drobného“ zboží, jako jsou sběratelské mince, není reálné očekávat, že bude existovat průkazná evidence prodeje každého jednotlivého kusu či jiné použitelné důkazy. Proto byl požadavek na předložení skladové evidence nesmyslný. Žádné jiné důkazní prostředky (návrhy výslechu svědků) nadto žalovaný neakceptoval. Žalovaný tím, že za daných okolností stěžovatelce nepřiznal nárok na odpočet DPH, nerespektoval základní principy fungování DPH, zejm. princip neutrality daně.

pokračování

[13] Stěžovatelka nadále trvá na tom, že telefonní kupony byly určeny k dalšímu prodeji. K tomu mělo dojít podle smlouvy s jejím odběratelem, od které však odběratel ještě před uskutečněním transakce odstoupil. Platnost telefonních kuponů následně expirovala. Stěžovatelka je toho názoru, že v rámci posouzení oprávněnosti nároku na odpočet DPH je třeba zkoumat právě úmysl použít zakoupené zboží k dalšímu prodeji. Z hlediska uplatnění nároku tedy není datum expirace kuponů rozhodné. Za účelem prokázání sjednání smlouvy s odběratelem a odstoupení od smlouvy navrhla stěžovatelka vyslechnout svého provozního ředitele. V nynější věci navíc neexistoval pouhý úmysl kupony odběrateli prodat, ale reálná obchodní příležitost podložená sjednanou smlouvou. Otázka data expirace kuponů může být relevantní nikoli z hlediska uplatnění odpočtu jako takového, ale pouze z hlediska jeho úpravy dle § 77 ZDPH. Datum expirace se navíc stěžovatelka rovněž snažila prokázat výsledkem svého provozního ředitele, který žalovaný neprovedl.

[14] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že není pravdou, že by po stěžovatelce v rámci prokazování použití pořízených sběratelských mincí k ekonomické činnosti požadoval jediné skladovou evidenci či jiné přímé důkazy. Také není pravdou, že by po stěžovatelce požadoval prokázat rozhodné skutečnosti s absolutní jistotou. Souhlasí s názorem městského soudu, že k jejich prokázání stačil ucelený řetězec nepřímých důkazů, přičemž volba důkazů byla na stěžovatelce. Skladová evidence vztahující se k jinému zdaňovacímu období přitom postačovat nemohla. Za této situace měla stěžovatelka předložit jiné důkazy podporující její tvrzení, což neučinila. Stěžovatelkou navržené výsledky svědků nebyly způsobilé prokázat její tvrzení, což ostatně vyplývá i z kasační stížnosti, v níž zmiňuje, že důkazy o prodeji každé jednotlivé mince existovat ani nemohou. Toto tvrzení je navíc dle názoru žalovaného nelogické. Nakupovala-li stěžovatelka jednotlivé kusy mincí, dá se předpokládat, že je po kusech i prodávala a že k těmto transakcím disponuje i patřičnými doklady. V nynější věci stěžovatelka ani neprokázala, kolik mincí v daném období prodala, natož které konkrétní kusy. Závěry rozsudku NSS č. j. 2 Afs 72/2022-63 není možné aplikovat na projednávanou věc, protože v tehdejší věci daňový subjekt evidenci v daňovém řízení předložil, i když neúplnou. Neúplnost evidence však bylo možné napravit dodatečnými výpočty. V nynější věci však žádná evidence dostupná není. Žalovaný dále uvádí, že v případě DPH nelze uplatňovat tzv. esenciální výdaje, jako tomu je u daní z příjmů. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je třeba prokázat, komu bylo plněno, jaké plnění a v jaké výši byla přiznána daň.

[15] Skutečnost, že telefonní kupony byly stěžovatelkou pořízeny se záměrem dalšího prodeje, není ve vztahu k uplatnění odpočtu rozhodující. Je totiž třeba prokázat, jak bylo s plněním fakticky naloženo. Stěžovatelka měla v daňovém řízení doložit, že z uskutečnění sjednané transakce sešlo nezávisle na její vůli, a tudíž měla prokázat i datum expirace kuponů. To však nedokázala, neboť kupony již nedisponovala a nepředložila ani jiné písemné důkazy svědčící o datu jejich expirace. Za dané situace by výpověď jejího provozního ředitele nemohla na důkazní situaci nic změnit. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na judikaturu NSS, z níž plyne, že při absenci stěžejních přímých důkazů o průběhu konkrétního obchodního případu nelze tyto důkazy nahradit svědeckou výpovědí.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Právní východiska věci

[17] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je daňový subjekt povinen prokázat skutečnosti, které uvádí ve svých daňových tvrzeních. Dle odst. 5 téhož ustanovení je to správce daně, kdo naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost podkladů, kterými daňový subjekt skutečnosti uváděné v daňových tvrzeních prokazoval. Daňový subjekt tedy stíhá primární důkazní břemeno, které unese tím, že předloží formálně bezvadné účetní doklady. V případě nároku na odpočet DPH tímto splní formální podmínku nároku (§ 73 odst. 1 ZDPH). Správce daně však může vypovídací hodnotu těchto dokladů zpochybnit pomocí skutečností, které zjistil v rámci kontrolních postupů nebo vyhledávací činnosti. Prokáže-li správce daně, že jsou jeho pochybnosti dostatečně vážné a důvodné, přenáší se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož úkolem je prokázat správnost, pravdivost a úplnost svých tvrzení, účetních záznamů apod. (tj. vyvrátit pochybnosti správce daně), nebo svá tvrzení korigovat. Je logické, že pro unesení sekundárního důkazního břemene musí daňový subjekt využít jiných důkazních prostředků, než je původně předložené účetnictví (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Povaha těchto důkazních prostředků bude odvislá od druhu daně a v případě prokazování nároku na odpočet DPH i od druhu přijatých plnění; volba důkazních prostředků je přitom na úvaze daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102).

[18] V nynější věci je třeba vyjít z toho, že správce daně (resp. žalovaný) unesl své důkazní břemeno stran pochybností o správnosti, úplnosti, průkaznosti a věrohodnosti stěžovatelčina daňového tvrzení. Stěžovatelka totiž v kasační stížnosti nenamítá, že by tomu tak nebylo, a tudíž se touto otázkou Nejvyšší správní soud nemůže zabývat. Důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet tedy tížilo stěžovatelku.

[19] Pravidla uplatnění nároku na odpočet se řídí § 72 a § 73 ZDPH, které jsou promítnutím směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Z těchto ustanovení vyplývá, že plátce DPH je oprávněn nárokovat si odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které použije k ekonomické činnosti pro účely uskutečnění dalšího plnění vymezeného v jednom z písmen § 72 odst. 1 ZDPH. Podmínkou přiznání nároku na odpočet je přímá a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (viz např. rozsudek SDEU ve věci *Wolfram Becker*, bod 19).

[20] V této souvislosti je nicméně třeba zdůraznit, že ZDPH v souladu se směrnicí umožňuje plátcům DPH uplatnit nárok na odpočet v okamžiku, který může časově předcházet

pokračování

splnění věcné podmínky nároku na odpočet, jež spočívá v užití přijatého plnění k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu (§ 72 odst. 3 ZDPH, čl. 167 směrnice). Jinými slovy řečeno, zákon umožňuje uplatnit nárok na odpočet daně (rozumí se možnost odečíst si daň na vstupu v daňovém přiznání) dříve, než dojde ke splnění věcné podmínky pro nárok na odpočet, tj. vůbec ke zjištění oprávněnosti nároku (viz rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34). Z oddělení procesní roviny uplatnění nároku na odpočet od roviny hmotněprávní nelze nicméně dovozovat, že plátcí daně, který nárok v souladu se zákonem uplatnil, tento nárok skutečně vznikl autonomně jednou pro vždy, bez ohledu na pozdější splnění podmínky, s níž je nárok na odpočet daně spojen. Oprávněnost nároku na odpočet daně nemůže být z povahy věci, kdy je tento nárok podmíněn dalším zákonem kvalifikovaným použitím přijatých plnění, posuzována izolovaně jediné k době, kdy je nárok uplatňován; oprávněnost nároku na odpočet má celistvý, věcný význam, nelze jej redukovat pouze na právo uplatnit si odpočet daně na vstupu v daňovém přiznání (viz rozsudky NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, a ze dne 14. 12. 2023, č. j. 6 Afs 284/2022-67).

Sběratelské mince

[21] Úvodem této části rozsudku Nejvyšší správní soud podotýká, že obdobné argumenty, včetně citací totožné judikatury, stěžovatelka uplatnila ve věci sp. zn. 9 Afs 78/2023, v níž Nejvyšší správní soud posuzoval skutkově i právně podobný spor týkající se zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2018. V nynější věci lze z větší části vycházet ze závěrů rozsudku, který byl v uvedené věci vydán, neboť Nejvyšší správní soud nevidí žádný důvod se od těchto závěrů nyní odchýlovat.

[22] Z výše předestřených právních východisek vyplývá, že pokud jde o odpočet z pořízení sběratelských mincí, byla stěžovatelka povinna prokázat, že je použila při své ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, popř. alespoň to, že je má stále v držení a nabízí je k prodeji (tedy usiluje o dosažení zdanitelného plnění na výstupu).

[23] Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že stěžovatelka nebyla schopna identifikovat konkrétní mince pořízené v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, které dodala svým odběratelům (tedy uskutečnila zdanitelné plnění na výstupu), ani ty, které nadále nabízí ve svém e-shopu k prodeji, přičemž k nim stále má právo nakládat s nimi jako vlastník.

[24] Tento skutkový závěr žalovaného vycházející z výsledku provedeného dokazování stěžovatelka nenapadla. Svoji argumentaci ohledně nároku na odpočet za pořízené mince postavila na tezi, že pro oprávněnost nároku postačí prokázat obecnou souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu. Konkrétně tvrdí, že v daňovém řízení prokázala pořízení sběratelských mincí (ať již z jiných členských států, nebo třetích zemí) a jejich nabízení k prodeji ve svém e-shopu. Dále tvrdí, že zboží nabízené k prodeji bylo totožné s tím, které pořídila, neboť z výpovědí svědků učiněných v jiném daňovém řízení vyplynulo, že mince nabízené v e-shopu pořizovala jediné v zahraničí. V souhrnu tedy stěžovatelka namítá, že se jí podařilo prokázat, že jejím záměrem bylo mince zakoupené v zahraničí prodat na svém e-shopu.

[25] Jak ovšem vyplývá z výše načrtnutého právního základu věci, prokázání takto obecné souvislosti mezi plněním na vstupu a na výstupu postačovat nemůže. To, že stěžovatelka pořizovala mince jediné ze zahraničí (ať již z jiných členských států, nebo z třetích zemí), totiž nevypovídá nic o tom, jak naložila s jednotlivými kusy mincí při provozování svého e-shopu. Aby mohly její argumenty obstát, musela by předložit důkazy osvědčující prodej konkrétních mincí pořízených ze zahraničí, z nichž uplatnila v daném zdaňovacím období nárok na odpočet, nebo alespoň to, že byly pořízeny s pevně daným záměrem je prodat, přičemž tento záměr stále sleduje a svědčí jí právo nakládat s mincemi jako vlastník. Je pravdou, že důkazní břemeno mohla unést i pomocí nepřímých důkazů. Ty by však musely tvořit ucelený řetězec svědčící o způsobu nakládání s konkrétními mincemi. V nynější věci jsou již tvrzení stěžovatelky (a potažmo i jí předložené důkazy) natolik obecná, že o uceleném řetězci důkazů nelze hovořit.

[26] Za nynější situace tak není zřejmé, zda bylo s konkrétními kusy mincí naloženo tak, jak předpokládá § 72 odst. 1 ZDPH (tedy zejména zda byly prodány nebo alespoň nabízeny k prodeji), či zda tomu tak nebylo. Jelikož se nyní posuzovaná důkazní nouze týká souvislosti mezi plněním na vstupu a na výstupu, není rovněž možné ověřit, zda stěžovatelkou prodávané mince skutečně odpovídají těm pořízeným v zahraničí. Tvrdí-li tedy stěžovatelka, že mince byly nad důvodnou pochybnost skutečně prodávány, může k tomu Nejvyšší správní soud uvést jen to, že toto tvrzení nebylo prokázáno.

[27] Na posouzení věci nemůže nic změnit ani výpověď provozního ředitele a účetní stěžovatelky. Předně nelze stěžovatelce přisvědčit, že by městský soud nezohlednil protokoly o jejich výsledku pořízené v jiném daňovém řízení. V této souvislosti je třeba podotknout, že městský soud ve svém rozsudku srozumitelně vysvětlil, proč tyto výpovědi nemohou být v nynější věci stěžovatelce ku prospěchu – týkaly se jiného zdaňovacího období a osvědčovaly pouze obecnou souvislost mezi mincemi pořízenými v zahraničí a provozováním e-shopu. Stěžovatelka v kasační stížnosti na toto vypořádání žalobní námitky reagovala pouze tím, že podle ní svědecké výpovědi osvědčují prodej v zahraničí zakoupených mincí na jejím e-shopu; vyjádřila tedy prostý nesouhlas s názorem městského soudu. Sama však těmto výpovědím přisuzuje omezenou průkaznost, neboť i podle ní dokládají jen to, že druhově shodné zboží pořízené v zahraničí (od konkrétních obchodních partnerů) je prodáváno v e-shopu. Aby však byly svědecké výpovědi obou svědků pro nynější věc alespoň potenciálně relevantní, musely by obsahovat informace o nakládání s konkrétními kusy mincí. Stěžovatelka svoji argumentaci stran výpovědní hodnoty těchto důkazů nijak nedoplnila a ani sama netvrdí, že tyto svědecké výpovědi takové informace obsahují. Účetní vypověděla, že pouze zaúčtovala již vystavené doklady, párování přijatých a vydaných daňových dokladů neprováděla, skladovou evidenci nevedla a ani výstupy inventury jí nebyly předkládány (obecné konstatování, že zboží pořízené v zahraničí bylo prodáváno na e-shopu, tak nelze vztáhnout ke konkrétním transakcím). Provozní ředitel potvrdil, že vazbu pořízeného a prodaného zboží lze určit jen s pomocí „excelové tabulky“, která tvoří skladovou evidenci (v ní však není zahrnuto zboží, o které jde v soudním řízení). Námitka nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí tedy není důvodná.

pokračování

[28] Stěžovatelka dále předkládá argumentaci, z níž vyplývá, že bylo úkolem správce daně prokázat, že s mincemi naložila jinak, než jak předpokládá § 72 ZDPH. Tak tomu ovšem s ohledem na výše popsané rozložení důkazního břemene není. Daňové řízení není trestním řízením, v němž by měl správce daně daňovému subjektu prokázat, že se provinil proti principu neutrality daně. Naopak je to daňový subjekt, jehož úkolem je prokázat, že v souladu s tímto principem postupoval. Z obdobného důvodu ani není rozhodné, proč stěžovatelka nedisponovala řádnou evidencí zboží. Ať už tomu tak bylo z důvodu zlého úmyslu, nebo pouhé ledabylosti při vedení účetnictví, absence evidence má na stěžovatelčinu situaci stejné dopady.

[29] Není rovněž pravdou, že by žalovaný po stěžovatelce vyžadoval předložení přímo skladové evidence či pouze přímých důkazů. Jak je již uvedeno výše, volba důkazních prostředků byla na stěžovatelce. Dospěl-li žalovaný s ohledem na absenci skladové evidence k závěru o neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky, nejednalo se o přepjatý formalismus, neboť ji v procesní aktivitě stran dokazování nijak neinstruoval. Žalovaný pouze konstatoval, že dle jeho názoru unesla stěžovatelka důkazní břemeno ohledně prokázání vazby mezi pořízením a prodejem mincí ve vztahu k jiným transakcím právě díky předložení skladové evidence, jež reflektuje pevný záměr v ní zahrnuté mince dále prodat.

[30] Stěžovatelka v této souvislosti zmiňuje, že žalovaný neakceptoval její důkazní návrhy, konkrétně návrhy na výslech svědků, kteří měli prokázat užití mincí k ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka uplatnila v žalobě podrobnou argumentaci stran tvrzené nezákonnosti odmítnutí provedení těchto důkazních prostředků, kterou městský soud vypořádal vlastní protiargumentací v bodech 38 až 42 svého rozsudku. V kasační stížnosti se stěžovatelka toliko omezila na výše uvedené konstatování, že výslechy nebyly provedeny, aniž by jakkoliv reagovala na argumenty předestřené městským soudem. Nejvyšší správní soud uvádí, že nepolemizuje-li stěžovatelka se závěry městského soudu, nemůže je nijak věcně přezkoumat (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 10. 2023, č. j. 3 Azs 105/2022-47). Kasační námitka je totiž projednatelná, pokud kvalifikovaně zpochybňuje rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti vymezit rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí a musí konkrétně sdělit, v čem spatřuje skutková či právní pochybení krajského (městského) soudu, a z kterých konkrétních důvodů považuje závěry soudu za nezákonné (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2023, č. j. 8 Azs 299/2020-41). Konkrétní kasační námitky proto nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání či v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím než proti napadenému rozsudku (rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58), natož jejich stručným shrnutím. Kasační námitka stěžovatelky nijak nereaguje na vypořádání totožné argumentace městským soudem. Opírá se o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s., a je proto nepřijatelná dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[31] Stěžovatelka dále uvádí, že není reálné očekávat, že bude o prodeji jednotlivých kusů mincí existovat podrobná evidence, neboť se jedná o „drobné zboží“. Podle Nejvyššího správního soudu fyzická velikost zboží s možností vést záznamy o jeho prodeji nesouvisí. Obzvláště to platí pro zboží, jež se běžně prodává po jednotlivých kusech, které jsou navíc od sebe navzájem odlišitelné.

[32] Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s městským soudem v tom, že žalovaný po stěžovatelce nepožadoval prokázat použití plnění k ekonomické činnosti s absolutní jistotou. To dokládá například bod 76 rozhodnutí žalovaného, v němž je výslovně uvedeno, že stěžovatelka unesla své důkazní břemeno stran použití zboží dovezeného z třetí země ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2019 k ekonomické činnosti pomocí předložení skladové evidence. Skladová evidence totiž není jednoznačným důkazem o dalším prodeji zboží ani o jeho nabízení k prodeji. Byla toliko způsobilá prokázat záměr stěžovatelky využít zboží k dalšímu prodeji. Žalovaný evidenci vyhodnotil jako důkaz, který dostatečně (nad důvodnou pochybnost) zvýšil pravděpodobnost, že stěžovatelka se zbožím naložila v souladu s jejím tvrzením a s § 72 ZDPH. I kdyby tedy Nejvyšší správní soud přistoupil na tezi stěžovatelky, že po ní správce daně požadoval předložit jediné skladovou evidenci, nebylo by možné zároveň tvrdit, že po ní žádal prokázat prodej zboží na úrovni absolutní jistoty.

[33] Nejvyšší správní soud se dále zabýval judikaturou SDEU, kterou se stěžovatelka snažila podpořit své kasační námitky. Považuje přitom za vhodné podotknout, že k totožné judikatuře se ve svém rozsudku vyjádřil již městský soud, přičemž uvedl konkrétní důvody, proč jednotlivé rozsudky SDEU v nynější věci stěžovatelce nijak nemohou argumentačně pomoci. Vymezil, proč je nynější věc skutkově odlišná od věcí, o kterých pojednávají dotčené judikáty, přičemž konkrétně uvedl, že rozsudek *Kretztechnik* pojednává pouze o obecných východiscích a závěry rozsudku *Marks Pen* jsou s nynější věcí mimoběžné. Stěžovatelka na tyto závěry městského soudu v kasační stížnosti nijak konkrétně nereagovala, pouze zopakovala žalobní argumentaci. Platí proto totéž, co Nejvyšší správní soud uvedl výše (bod [30] shora).

[34] Městský soud se ve svém rozsudku rovněž vypořádal s poukazem stěžovatelky na rozsudek SDEU *Wolfram Becker*. Je pravdou, že SDEU v této věci judikoval, že odpočet je možné nárokovat i v případě, že není prokázána přímá a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a na výstupu. Uvedený závěr, vyjádřený v bodě 20 rozsudku SDEU, však lze vztáhnout pouze na situace, kdy je plnění na výstupu realizováno pomocí obecných nákladů, které jsou tvořeny plněními na vstupu a které plnění na výstupu ovlivňují co do jeho ceny. Nyní posuzovaná situace je však jiná, neboť plnění na vstupu i na výstupu je materiálně totožné, plnění na vstupu nepředstavuje obecné (režijní) náklady na činnost stěžovatelky. Nedá se říct, že by nákup jedné množiny mincí spoluutvářel cenu zcela jiných mincí při jejich prodeji (viz též bod 15 rozsudku č. j. 9 Afs 78/2023-37).

[35] Je pravdou, že formální nedostatky účetnictví nemohou být samy o sobě překážkou nároku na odpočet DPH. V nynější věci však žalovaný stěžovatelce nic takového nevytýkal, natož aby jí na základě vad účetnictví odepřel nárok na odpočet (viz též bod 16 rozsudku č. j. 9 Afs 78/2023-37).

[36] Odkaz na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 72/2022-63 není přílehlavý. Týkal se zcela jiné daně i evidence, přičemž nedostatek této evidence nebránil unesení důkazního břemene jinými důkazními prostředky. Usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 8 Afs 296/2020-133 se týká také jiné daně, konkrétně daně z příjmů a problematiky tzv. esenciálních nákladů. Jeho závěry proto nelze přenést na projednávanou věc a ani dílčí úvahy v něm obsažené vytrhávat z kontextu, v němž byly vysloveny. Nejvyššímu správnímu soudu ostatně není ani zřejmé,

pokračování

kterou úvahu obsaženou v usnesení rozšířeného senátu „lze vztáhnout k míře důkazní jistoty pro posouzení toho, zda pořízení zboží slouží pro ekonomickou činnost“.

Telefonní kupony

[37] Námitky stěžovatelky stran použití telefonních kuponů k ekonomické činnosti lze shrnout tak, že stěžovatelka považuje za rozhodné prokázání svého úmyslu kupony prodat, přičemž datum jejich expirace je irelevantní. Úmysl stěžovatelky byl navíc dle jejího názoru posílen reálností obchodní příležitosti, z které sešlo nezávisle na její vůli.

[38] Nejvyšší správní soud považuje za významné stručně shrnout vývoj tvrzení stěžovatelky týkajících se těchto přijatých plnění. Nárok na odpočet z přijatých plnění v podobě telefonních kuponů tvořil zhruba dvě třetiny celkem nárokovaného odpočtu za dané zdaňovací období. V žádném případě se tak nejedná o marginální transakci, naopak byla z hlediska obchodů stěžovatelky v daném období zásadní (stěžovatelka uhradila statisíce korun v hotovosti a „deponovala“ je do kuponů na dobu několika měsíců). V průběhu daňové kontroly v návaznosti na výzvu správce daně uvedla, že telefonní kupony byly částečně spotřebovány za účelem zasílání reklamních SMS, částečně zůstaly nespotřebovány (vyjádření ze dne 7. 7. 2020). Žádné důkazní prostředky (vyjma přijatých daňových dokladů týkajících se pořízení telefonních kuponů) stěžovatelka nepředložila, ani nenavrhl. Ve výsledku kontrolního zjištění správce daně uvedl, že jelikož nebyla tato tvrzení doložena, nemůže být uznán nárok na odpočet. Ještě v doplnění odvolání stěžovatelka tvrdila, že telefonní kupony byly použity v rámci reklamní akce pro zaslání reklamních sdělení. Tato skutečnost má být prokázána výsledkem jejího provozního ředitele. Žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi informoval stěžovatelku, že neprovede výsledek provozního ředitele a jí předestřená tvrzení má za neprokázaná. Teprve v návaznosti na to stěžovatelka ve svém vyjádření ze dne 11. 9. 2022 zcela změnila svá tvrzení a uvedla, že telefonní kupony pořídila na základě objednávky od společnosti Fog 'n' Desire Films s.r.o. (dále jen „Fog“), která však posléze od smlouvy odstoupila. Stěžovatelka pak zvažovala prodej kuponů v rámci e-shopu, což ovšem nestihla realizovat, neboť platnost kuponů expirovala. Kupony tak nebylo možné dále prodat. Předložila rámcovou smlouvu se společností Fog ze dne 7. 1. 2017, objednávku ze dne 17. 2. 2017 a odstoupení od smlouvy ze dne 19. 3. 2018. Navrhla vyslechnout jednatele společnosti Fog a provozního ředitele stěžovatelky.

[39] Jakkoliv listinami doložená transakce mezi stěžovatelkou a společností Fog vyvolává zásadní pochybnosti (např. část kuponů byla pořízena ještě před učiněním objednávky; datum dodání kuponů není obsaženo v písemné objednávce, která odkazuje na telefonicky dohodnuté datum; není zřejmé, proč stěžovatelka nakoupila pro společnost Fog kupony v hodnotě dle základu daně ve výši téměř 700 000 Kč a držela je pro ni po dobu téměř jednoho roku, po kterou plynula doba jejich použitelnosti; očividná naprostá shodnost podpisu jednatele společnosti Fog na objednávce i na odstoupení od smlouvy zpochybňující pravost listiny), žalovaný tvrzení stěžovatelky bez dalšího akceptoval. Za zásadní považoval, že stěžovatelka neuvedla žádná konkrétní tvrzení o tom, kdy expirovala platnost jednotlivých kuponů a jak s nimi naložila, neboť v době probíhající kontroly je údajně neměla k dispozici.

[40] Stěžovatelka svoji poslední argumentaci staví na tom, že pro vznik nároku na odpočet postačuje prokázat pevný záměr dodat telefonní kupony společnosti Fog. Z této prokázané obchodní příležitosti následně z důvodů, které byly nezávislé na její vůli, sešlo, přičemž prodeji kuponů jiným subjektům zabránila expirace jejich platnosti. Stěžovatelce tak musí být zachován již vzniklý nárok na odpočet. Alternativně poukazuje na to, že případnou změnu výše nároku na odpočet je třeba řešit v režimu vyrovnání odpočtu daně dle § 77 ZDPH.

[41] Nejvyšší správní soud již výše vyložil, že oprávněnost nároku na odpočet nemůže být posuzována izolovaně jediné k době, kdy je nárok uplatňován; oprávněnost nároku na odpočet má celistvý, věcný význam, nelze jej redukovat pouze na právo uplatnit si odpočet daně na vstupu v daňovém přiznání. Stěžovatelce tak nelze přisvědčit, že by pro existenci nároku na odpočet DPH byly z hlediska hmotného práva významné pouze skutečnosti, které existovaly v době porřízení plnění, tedy že by bylo bez významu, jak bylo přijaté plnění později skutečně použito. Stěžovatelka doložením smluvní dokumentace mezi ní a společností Fog, z které žalovaný zcela vycházel, prokázala, že po určitou dobu byly telefonní kupony skutečně určeny k její ekonomické činnosti ve smyslu § 72 ZDPH. Stěžovatelka přitom neměla při jejich porřízení pouhý úmysl dále je prodat, nýbrž se jednalo o pevně daný záměr. Posléze podle stěžovatelky z transakce sešlo, což doložila odstoupením od smlouvy.

[42] Stěžovatelka vychází z toho, že by jí měl být nárok na odpočet zachován, neboť v důsledku okolností nezávislých na její vůli nemohla použít přijaté plnění k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu. Stěžovatelka své důkazní úsilí upnula pouze ke skutečnosti, v důsledku níž nemohla uskutečnit původní pevně daný záměr (zánik smlouvy se společností Fog). Přijaté plnění ovšem nebylo takového charakteru, že by jej nebylo možno po zániku této smlouvy využít k ekonomické činnosti jiným způsobem (ať již prodejem kuponů jiným osobám, či jejich využitím ve vlastním provozu). Snahu o takový způsob využití telefonních kuponů ostatně stěžovatelka také tvrdila. Objektivní nemožnost využít kupony k ekonomické činnosti tak je spojena až s expirací jejich platnosti, kdy na základě takových kuponů již nelze čerpat telefonní služby, kupony tím ztrácejí majetkovou hodnotu. Jakkoliv je obecně známo, že telefonní kupony mají nějakou předem stanovenou dobu použitelnosti, stěžovatelka ve svých tvrzeních neuvedla, kdy tato doba uplynula. Rovněž tak neuvedla, jak s kupony skutečně naložila, pouze obecně zmínila, že expirace jejich platnosti jí zabránila v jejich prodeji na e-shopu. Žádnou z těchto skutečností neprokázala ani nenavrhla důkazy k jejich prokázání (navržené výslechy svědků se týkaly pouze okolností ukončení obchodní spolupráce se společností Fog). Předmětem dokazování jsou skutečnosti tvrzené daňovým subjektem. Jeho smyslem naopak není tímto prostřednictvím do řízení vnášet skutečnosti namísto daňového subjektu. Tvrdí-li proto nyní stěžovatelka v kasační stížnosti, že datum expirace kuponů mohl objasnit její provozní ředitel v rámci svědeckého výslechu, je třeba trvat na tom, že stěžovatelka měla být ve svých tvrzeních konkrétní a uvést (třeba i po poradě se svým provozním ředitelem, jenž je členem dozorčí rady a synem jediného člena představenstva stěžovatelky) data expirace telefonních kuponů.

[43] Úkolem stěžovatelky a její výlučnou odpovědností bylo předložit žalovanému poté, co její předchozí skutková tvrzení nebyla prokázána a samotnou stěžovatelkou byla zcela opuštěna, věrohodné, podrobné a ucelené vysvětlení týkající se porřízení plnění a dalších

pokračování

činností souvisejících s jeho využitím. Kvalitativní úroveň tvrzení stěžovatelky těchto požadavků nedosáhla. V daňovém řízení zůstalo zcela neobjasněno, jak stěžovatelka s telefonními kupony fakticky naložila, kdy se tak stalo, zda se tak stalo před uplynutím jejich platnosti, jak se definitivní způsob naložení s kupony promítl do účetnictví atd.

[44] Stěžovatelka staví svoji kasační argumentaci na výkladu právních otázek, aniž by však vzala v úvahu, že vůbec nebyly objasněny stěžejní skutkové otázky, které jsou pro řešení předestřených právních otázek podstatné. Vzhledem k výše uvedenému tedy nelze uzavřít, že stěžovatelka nemohla přijatá plnění využít k ekonomické činnosti z důvodů nezávislých na její vůli. Z pouhé skutečnosti, že doba použitelnosti telefonních kuponů je omezena, nelze dovozovat prokázání důvodu, pro nějž je stěžovatelka nemohla použít ke své ekonomické činnosti (třebaže v daňové kontrole a v doplnění odvolání tvrdila, že je k ekonomické činnosti reálně využila).

[45] Dále stěžovatelka tvrdí, že i kdyby ve výsledku nárok na odpočet neměla, měla by tato situace být řešena vyrovnáním odpočtu daně dle § 77 ZDPH, nikoliv neuznáním nároku na odpočet, jenž jí v době jeho uplatnění po právu náležel.

[46] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že vyrovnání odpočtu daně dle § 77 ZDPH je korekčním mechanismem, jenž je promítnutím čl. 184 až 186 směrnice. SDEU k tomu uvedl, že mechanismus opravy stanovený v člancích 184 až 186 směrnice je nedílnou součástí režimu odpočtů DPH stanoveného touto směrnicí. Směřuje ke zvýšení přesnosti odpočtů způsobem, který má zajistit neutralitu DPH, tak aby plnění uskutečněná v dřívější fázi dále zakládala nárok na odpočet pouze v rozsahu, ve kterém slouží k poskytnutí plnění podléhajících takové dani. Tento mechanismus má tak za cíl založit úzký a přímý vztah mezi nárokem na odpočet DPH odvedené na vstupu a použitím dotčeného zboží nebo služeb pro zdanitelná plnění na výstupu (rozsudek ze dne 9. 7. 2020 ve věci C-374/19 *Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler*). Pouze v případě, že by osoba povinná k dani již neměla v úmyslu používat dotčené zboží a služby k uskutečňování plnění zdanitelných na výstupu nebo by je používala k uskutečňování plnění osvobozených od daně, byl by přerušen úzký a přímý vztah, který musí existovat mezi nárokem na odpočet DPH odvedené na vstupu a uskutečněním zamýšlených zdanitelných plnění (rozsudek ze dne 12. 11. 2020 ve věci C-734/19 *ITH Comercial Timișoara SRL*).

[47] Ustanovení § 77 ZDPH váže uplatnění vyrovnání odpočtu daně na výsledné použití přijatého plnění, přičemž od něj odvíjí i lhůtu, kdy je třeba vyrovnání provést (odst. 5). Stěžovatelka ovšem neuvedla dostatečně konkrétní tvrzení, jak s přijatým plněním naložila a kdy. Netvrdila ani, že by v některém z navazujících zdaňovacích období provedla vyrovnání odpočtu daně týkající se telefonních kuponů, z jejichž pořízení uplatnila odpočet v 1. čtvrtletí 2017. Jakkoliv by tedy v obecné rovině mohlo být namíste řešit situaci, kdy je přijaté plnění využito jiným způsobem, než jaký daňový subjekt předpokládal v době uplatnění nároku na odpočet, prostřednictvím mechanismu upraveného v § 77 ZDPH, nyní posuzovaný případ vykazuje zásadní procesní zvláštnosti. Stěžovatelka totiž nepředestřela taková tvrzení (natož je prokázala), aby věrohodným způsobem plně objasnila všechny souvislosti týkající se přijatého plnění. Předložila pouze tvrzení, která odůvodňují uplatnění nároku na odpočet ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2017, aniž by však doplnila ta tvrzení, která by umožnila komplexně posoudit splnění hmotněprávních podmínek nároku na

odpočet ve všech souvislostech. Neuvedla tak např. tvrzení, na jejichž základě by ji bylo možné vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení za konkrétní zdaňovací období, v němž přijaté plnění skutečně použila, nebo kdy zcela ztratilo hodnotu. Takové taktizování je způsobilé narušit neutralitu daně, neboť směřuje k uchování nároku na odpočet, ačkoliv nebylo věrohodně vysvětleno a prokázáno, jak bylo s přijatými plněními ve skutečnosti naloženo. V této situaci je proto namístě neuznat stěžovatelce nárokovaný odpočet, neboť neprokázala, že použila přijatá plnění ke své ekonomické činnosti, resp. že tak nemohla učinit z důvodu nezávislého na její vůli.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. února 2025

Tomáš Kocourek
předseda senátu