



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **OREDO s. r. o.**, sídlem Nerudova 104/63, Hradec Králové, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2018, č. j. 23009/18/ 5300-21441-703172, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2022, č. j. 31 Af 35/2018-195,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj vydal dne 4. 8. 2016 na základě výsledků daňové kontroly platební výměr na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 135 692 Kč. Správce daně neakceptoval vykázaný nadměrný odpočet ve výši 2 942 068 Kč. Žalobkyně dle správce daně neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, a nesplnila tak podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[2] Na základě odvolání žalobkyně přezkoumal platební výměr žalovaný a dospěl k závěru, že nárok na odpočet nelze uznat v plné výši, jak žalobkyně požadovala, oprávněný

je však nárok na odpočet DPH v poměrné výši. Žalovaný stanovil poměr ve výši 53,89 % a platební výměr na DPH ze dne 4. 8. 2016 změnil tak, že vlastní daň stanovenou ve výši 135 692 Kč změnil na nadměrný odpočet ve výši 1 522 913 Kč.

[3] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně nejprve shrnula, že ekonomickou činnost začala vykonávat v roce 2013, kdy začala dlouhodobý majetek (HW a SW pro systém kompatibilních odbavovacích zařízení a centrální systém) pořizovaný od roku 2011 pronajímat za úplatu dopravcům. Žalobkyně nesouhlasila se závěrem, že neunesla důkazní břemeno ohledně uskutečňování vlastní ekonomické činnosti podrobené DPH. Soustavný pronájem majetku dopravcům a poskytování souvisejících služeb dopravcům je zdanitelným plněním podrobeným dani, a proto jí náleží plný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně též namítla, že z činnosti odvádí DPH, krácení nároku je proto v rozporu s principem neutrality.

[4] Žalobkyně zdůraznila, že činnost vykonává na běžné komerční bázi za úplatu. Podle žalobkyně žalovaný nesprávně akcentoval, že kraje měly údajně kdysi v úmyslu poskytovat odbavovací zařízení dopravcům bezplatně v rámci závazku veřejné služby. Jednalo se jen o prvotní záměr, výsledný stav je odlišný, nadto šlo o záměr krajů, nikoli záměr žalobkyně. Služby poskytované žalobkyní za úplatu dopravcům nespĺňují znaky veřejné služby. Činnost žalobkyně není dotována z veřejných zdrojů, žalobkyně z výnosů hradí své náklady a dosahuje zisk.

[5] Žalobkyně uplatnila plný nárok na odpočet DPH, nicméně pokud by přistoupila na logiku žalovaného, s níž nárok krátil, pak žalobkyně měla nárok na odpočet ve výši 97 %. Žalovaný nerespektoval postupný náběh podnikatelského záměru. Zákon o DPH neukládá žalobkyni nárok na odpočet DPH z pořízeného celku krátit a posuzovat separátně za jednotlivé roky. Žalovaný k tomu ani neuvedl žádnou argumentaci. Zákon neukládá plátcům korigovat své nároky na odpočet DPH, když tržby dosahované za používání pořízeného majetku narůstají v čase postupně.

[6] Žalobu žalobkyně krajský soud poprvé jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 25. 5. 2020, č. j. 31 Af 35/2018-95. Tento rozsudek krajského soudu byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen pro nepřezkoumatelnost rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 6 Afs 220/2020-49.

[7] Krajský soud ve věci znovu rozhodl rozsudkem uvedeným v záhlaví.

[8] Krajský soud konstatoval, že dle zjištění daňových orgánů žalobkyně vedle úplatného pronájmu hmotného a nehmotného majetku jiným plátcům daně vykonávala rovněž činnosti spočívající v provozování integrovaného dopravního systému, a to na základě smluv uzavřených s Královéhradeckým krajem a Pardubickým krajem.

[9] Krajský soud shrnul, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti, zda má žalobkyně nárok na plný odpočet daně, tedy o tom, že přijatá zdanitelná plnění byla pořízena se záměrem jejich využití k ekonomické činnosti, a následně byla pro tuto činnost využívána. Pochybnosti správce daně byly vyvolány zjištěním, že na základě smluvního ujednání bylo povinností žalobkyně zajišťovat dopravní obslužnost v krajích a provozovat v nich integrovaný dopravní systém; předmět služeb souvisel s odbavovacím systémem provozovaným v rámci IDS, přičemž činnost měla žalobkyně vykonávat bezúplatně. Žalobkyně byla proto důvodně vyzvána k přesné specifikaci a prokázání, jaké činnosti vykonávala na základě svých smluvních závazků ke krajům, resp. jaká přijatá plnění k této

pokračování

činnosti využívala. Účelem bylo jednoznačné vyjasnění, zda přijatá plnění byla užívána až k později vykonávané ekonomické činnosti, či nikoliv. Žalobkyně však požadované neobjasnila, pouze konstatovala, že pronájem movitých věcí je ekonomickou činností.

[10] Stanovení odpočtu v poměrné výši žalovaným proto dle krajského soudu nelze označit za nezákonný postup. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro nárok na odpočet v plné výši ani nepředložila stanovení odpočtu v poměrné výši, žalovaný správně stanovil poměr sám, přičemž vycházel z údajů vyplývajících ze spisového materiálu a stanovil poměr 85 % pro výkon činnosti, která není předmětem daně, a 15 % pro výkon činnosti, která je předmětem daně. Následně žalovaný zohlednil námitku žalobkyně, že je třeba respektovat skutečnou výši uskutečněných zdanitelných plnění a zohlednil tržby v roce 2014 a stanovil podíl, z něžž si mohla žalobkyně nárokovat odpočet, na 53,89 %. Krajský soud přisvědčil závěru žalovaného, že pro účely odpočtu daně mohly uplatnění najít pouze tržby dosažené v roce 2014, nikoli v následujících letech.

[11] Krajský soud konstatoval, že není pochyb o tom, že žalobkyně není veřejnoprávním subjektem, nicméně z obsahu smluv, které žalobkyně uzavřela s kraji, vyplývá, že činnosti vykonávané na základě těchto smluv měly zabezpečit veřejné služby v regionu.

[12] Krajský soud přijal za prokázané, že žalobkyně v rozhodném zdaňovacím období pořídila soubor věcí, které použila k úplatnému pronájmu dopravcům. Současně však byla žalobkyně zavázána vůči krajům k činnostem směřujícím k zajištění služby hromadné dopravy v krajích související s odbavovacím systémem IDS, který byl předmětem pronájmu. Existovala tak souvislost mezi žalobkyní prováděnou ekonomickou a neekonomickou činností, žalobkyně proto měla nárok pouze na poměrný odpočet daně. Požadavek správce daně na doložení skutečné podoby ekonomické a neekonomické činnosti byl proto případný, žalobkyně však na výzvu svoji činnost vyplývající z obsahu smlouvy s kraji ve vazbě na ekonomickou činnost neobjasnila.

[13] Pokud se žalobkyni nepodařilo prokázat její tvrzení o nároku na odpočet daně, nelze hovořit o porušení neutrality DPH. Daňové orgány vedly důkazní řízení v souladu s daňovým řádem: žalobkyni vzhledem k existenci smluvních ujednání s kraji vyzvaly k doložení jejího tvrzení o výhradní realizaci úplatného pronájmu hmotného a nehmotného majetku dopravcům. Žalobkyně však připomínku o existenci těchto smluvních závazků vůči krajům ignorovala. Daňové orgány proto správně vycházely z listinných důkazů, jejichž obsah žalobkyní nebyl zpochybněn a který svědčil o tom, že ve zdaňovacím období existoval jak smluvní vztah s dopravci, tak smluvní vztah s kraji. Krajský soud proto aproboval stanovení poměrného nároku na odpočet daně.

[14] Krajský soud žalobu z výše uvedených důvodů znovu zamítl jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že krajský soud pominul důkazní prostředky, které stěžovatelka na podporu své argumentace doložila. Z hodnocení krajského soudu není patrné, jak vyhodnotil doložené důkazní prostředky.

[17] Stěžovatelka dále namítala, že prokázala použití porízeného majetku k ekonomické činnosti v podobě jeho pronájmu dopravcům. Důkazní prostředky nebyly žalovaným ani

krajským soudem posuzovány v souhrnu. Podle stěžovatelky jednoznačně prokazují, že ekonomickou činnost realizovala. Stěžovatelka po jistou dobu skutečně vykonávala činnosti spočívající ve spolupráci s kraji na zajištění dopravní obslužnosti na území krajů, tyto činnosti však v roce 2013 zcela ukončila. Doložené důkazy k tomu krajský soud zcela přehlíží.

[18] Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně interpretuje obsah *Smlouvy o spolupráci při zajištění provozu integrovaného dopravního systému IREDO a udržitelnosti projektů financovaných z ROP* ze dne 26. 7. 2013. Z této smlouvy neplyne, že stěžovatelka pořízený majetek využívala bezúplatně v rámci závazku veřejné služby. Stěžovatelka se sice zavázala touto smlouvou k některým povinnostem, to však neovlivnilo její ekonomickou činnost a využívání pořízeného majetku výlučně v rámci ekonomické činnosti spočívající v pronájmu dopravcům. Uvedená smlouva není smlouvou o veřejných službách. Stěžovatelka nadále působí ve vztahu ke krajům jen jako smluvní provozovatel, resp. integrátor IDS IREDO. Od 1. 1. 2014 je koordinace a organizace dopravní obslužnosti zajišťována kraji, nikoli stěžovatelkou. Prostá identifikace souvislosti činností stěžovatelky s integrovaným dopravním systémem nezpochybňuje, že stěžovatelka ekonomickou činnost vykonávala.

[19] Krajský soud dle stěžovatelky přehlíží, že IDS byl vytvořen již dříve, stěžovatelka se na zajišťování jeho provozu podílela od začátku, tedy i před pořízením zdanitelného plnění, stěžovatelka z toho *a contrario* dovodila, že pořízení zdanitelného plnění se nijak netýkalo zajištění dopravní obslužnosti na území krajů a nesloužilo k vytvoření IDS IREDO.

[20] Stěžovatelka dále uvedla, že většina jejích činností se skutečně týká IDS IREDO, to však nepredikuje výkon veřejnoprávní neekonomické činnosti, resp. nevylučuje výkon ekonomické činnosti. Souvislost se zajišťováním IDS IREDO neznamená, že stěžovatelka nemůže vykonávat ekonomickou činnost.

[21] Stěžovatelka namítla, že krajský soud na základě objektivních a přezkoumatelných kritérií neposoudil, za jakým účelem bylo zdanitelné plnění stěžovatelkou pořízeno a jak bylo fakticky použito. Přijaté zdanitelné plnění stěžovatelka nepořídila v pozici konečného spotřebitele, z povahy plnění bylo zřejmé, že bude využito dopravci. Při pořízení majetku i při jeho použití pro výkon ekonomické činnosti jednala stěžovatelka vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost. Pořízený majetek stěžovatelka pronajala dopravcům, kterým současně poskytovala servisní a související služby. Z příjmu, který z toho plynul, stěžovatelka odvedla DPH. Žalovaný neprokázal, že majetek byl používán i jinak než k pronájmu dopravcům. Daňové orgány neprokázaly, že by majetek byl použit pro veřejnoprávní neekonomickou činnost.

[22] Stěžovatelka má za to, že prokázala realizaci své ekonomické činnosti a že tento záměr měla již při pořízení majetku. Nesouhlasila s krajským soudem, že majetek sloužil k neekonomické činnosti. V době pořízení majetku, resp. již před jeho nákupem bylo počítáno s tím, že majetek bude pronajímán, což je důkaz o záměru realizace ekonomické činnosti stěžovatelky. Provoz IDS nebyl pro stěžovatelku cílem, nýbrž prostředkem pro výkon ekonomické činnosti. Bez provozu IDS by stěžovatelka nemohla žádnou ekonomickou činnost realizovat. Stěžovatelka nepořídila a nepoužila zdanitelné plnění k jinému účelu než pro výkon vlastní ekonomické činnosti. Žalovaný podle stěžovatelky

pokračování

výslovně uznal, že v souvislosti s pořízením zdanitelného plnění realizovala ekonomickou činnost v podobě pronájmu.

[23] Závěry krajského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelky nejsou podloženy.

[24] Stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž dotace představuje pouze zdroj financování a není určující z hlediska nároku na odpočet DPH. Tedy jestliže stěžovatelka z prostředků dotace pořídila majetek, který je využíván k ekonomické činnosti, jsou podmínky nároku na odpočet DPH splněny.

[25] Stěžovatelka namítla též porušení principu daňové neutrality. Krajský soud se touto námitkou nezabýval, jen zopakoval, že stěžovatelka neprokázala nárok na plný odpočet DPH. Stěžovatelka byla při pořízení investičního majetku zatížena vysokou daní na vstupu, kterou zaplatila v rámci ceny. Ačkoli je pořízený majetek používán pouze k ekonomické činnosti, stěžovatelce nebyl přiznán plný odpočet DPH. Díky pronájmu majetku stěžovatelka generuje značné příjmy a odvádí značné částky DPH do státního rozpočtu, přesto stěžovatelce nebyl umožněn plný odpočet DPH. Dochází tak k nedůvodně rozdílnému zacházení se stěžovatelkou a jinými plátcí DPH. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na judikaturu Soudního dvora EU, podle níž nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a v zásadě nemůže být omezen. Mylná je dle stěžovatelky úvaha krajského soudu, že problematika neutrality DPH je v tomto případě irelevantní.

[26] Stěžovatelka nesouhlasila s výtkou krajského soudu, že poměr sama nedoložila. V této souvislosti zopakovala, že přijaté zdanitelné plnění nepořídila a nepoužila pro uskutečnění jiných než ekonomických činností. Stěžovatelka plausibilně tvrdila, že přijaté plnění bylo využito výlučně pro ekonomickou činnost. Tím, jak bylo skutečně použito přijaté plnění a k čemu slouží, se příslušné orgány nezabývaly. Nebylo proto namístě zjišťovat poměr použití plnění.

[27] Stěžovatelka namítala také vadné vstupní údaje pro výpočet poměru a nesouhlasila ani s výší stanoveného poměru. Stěžovatelka doložila faktickou hodnotu příjmů z ekonomické činnosti za rok 2015, 2016, 2017 a odhad pro rok 2018. Žalovaný nezohlednil, že nárok na odpočet z pořízeného zdanitelného plnění stěžovatelce vznikl již v okamžiku jeho dodání, resp. přijetí, tedy dříve, než stěžovatelka disponovala údajem o faktických tržbách za pronájem a služby poskytnuté dopravcům v roce 2014. Postup žalovaného při stanovení poměru byl nelogický, tento poměr by se totiž měnil v čase v závislosti na okamžiku uplatnění nároku na odpočet. Poměr musí být nutně znám již v okamžiku přijetí zdanitelného plnění, resp. v okamžiku vzniku nároku na odpočet a musí být neměnný.

[28] Podle stěžovatelky jí krajský soud vytyká neprokázání negativní skutečnosti, neboť podle soudu neprokázala, že pořízená plnění nepoužívala k ekonomické činnosti. Krajský soud posoudil věc v rozporu s pravidly o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatelka objasnila, že zdanitelná plnění pořídila a použila výlučně ke své ekonomické činnosti a k žádné jiné. Správce daně však po stěžovatelce požadoval, aby prokázala, že přijatá zdanitelná plnění nepořídila a nepoužila pro jiné než ekonomické činnosti. Tvzení, že pořízený majetek byl používán částečně k neekonomické činnosti, měl prokazovat správce daně, neboť šlo o konstrukci správce daně. Správce daně se nemůže zbavit vlastního důkazního břemene a přesunout jej na stěžovatelku. Správce daně své důkazní břemeno neunesl, neboť neprokázal, že pořízený majetek je používán k neekonomické činnosti.

[29] Stěžovatelka dále namítla, že Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud k vysvětlení, jak se staví k námitce nesprávného závěru o tom, že činnost stěžovatelky je výkonem veřejné služby. Krajský soud však odpověděl pouze vyhýbavě, neboť pouze uvedl, že v určité části se nejedná o ekonomickou činnost.

[30] Stěžovatelka zdůraznila, že není osobou zřízenou zvláštním právním předpisem či na základě zvláštního právního předpisu dle § 5 odst. 3 zákona o DPH, nýbrž je podnikatelským subjektem, který realizuje ekonomickou činnost. Stěžovatelce nelze odepřít odpočet DPH z důvodu, že se úplata nedostavila ze smlouvy s kraji, ale ze smluv s dopravci. I v případech, kdy stěžovatelka pomáhala krajům zajišťovat dopravní obslužnost, jednala vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a svou činnost realizovala prostředky soukromého práva, nikoliv dle veřejnoprávních norem. Stěžovatelka proto nesouhlasila s argumentací žalovaného a krajského soudu, že realizovala výkon veřejné správy, resp. veřejnoprávní neekonomickou činnost.

[31] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[32] **Žalovaný** ve svém vyjádření upozornil, že kasační stížnost se zásadně vzdaluje od žalobních bodů. Zdůraznil, že jádro sporu spočívá v tom, zda stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, že pořízený dlouhodobý majetek byl již při pořízení určen pro užití v rámci ekonomické činnosti. Žalovaný setrval na závěru, že stěžovatelka nerozptýlila důvodné pochybnosti správců daně, že majetek byl pořízen k plnění veřejnoprávní neekonomické činnosti, tedy bez nároku na odpočet DPH. V době pořízení majetku nebyl žádný vztah mezi stěžovatelkou a dopravci, nýbrž jen vztah mezi kraji a stěžovatelkou. Pochybnosti správci daně vznikly na základě dokumentů předložených stěžovatelkou v daňovém řízení. Žalovaný uzavřel, že stěžovatelka v rámci příslušného zdaňovacího období nevykonávala pouze jí deklarovanou ekonomickou činnost. Žalovaný výpočet poměrné výše odpočtu daně ve svém rozhodnutí odůvodnil a na toto odůvodnění odkázal. Nesouhlasil ani s námitkou, že krajský soud některé důkazní prostředky opomenul. Za nedůvodnou označil také námitku týkající se přenosu důkazního břemene. Po stěžovatelce bylo požadováno, aby prokázala, že zdanitelná plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, což sama tvrdila.

[33] Žalovaný zdůraznil, že výsledek daňového řízení byl založen na skutečnosti, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Shrnul, že stěžovatelka ve svém daňovém přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2014 tvrdila, že jí svědčí plný nárok na odpočet daně z plnění, které přijala v souvislosti s modernizací odbavovacího systému používaného v rámci integrované dopravy v Královéhradeckém a Pardubickém kraji, neboť odbavovací zařízení bylo za úplatu pronajímáno jednotlivým dopravcům. Pochybnosti o oprávněnosti nároků na odpočet daně v plné výši vyvolala zjištění, že stěžovatelka vedle realizace úplatného pronájmu hmotného a nehmotného majetku jiným plátcům vykonávala na základě smluvních ujednání s kraji také činnosti spjaté s provozováním IDS na území krajů, přičemž tyto činnosti nenaplňovaly definici ekonomické činnosti. Stěžovatelka byla proto vyzývána, aby doložila povahu činností pro kraje, správce daně stěžovatelku během kontrolních postupů výslovně upozornil, že pokud byla přijatá plnění ve skutečnosti užívána jak pro účely činnosti ekonomické, tak pro účely činnosti neekonomické, náleží jí nárok pouze na částečný odpočet.

pokračování

[34] Žalovaný nerozporoval, že úplatný pronájem odbavovacího zařízení je ekonomickou činností, do výsledného odpočtu daně ji však promítl pouze částečně, neboť zohlednil užití i pro jiné než ekonomické činnosti.

[35] Žalovaný zdůraznil, že stěžovatelka neobjasnila, co vykonává z titulu smluv uzavřených s kraji a jaká zdanitelná plnění k tomu využívá. Prohlášení stěžovatelky, že nevykonává veřejnou službu samo o sobě nemohlo vyvrátit závěr o neunesení důkazního břemene.

[36] K námitce, že krajský soud nesprávně a selektivně hodnotil důkazní prostředky, žalovaný zdůraznil, že krajský soud dokazování neprováděl. V daňovém řízení nebyl předložen ani zjištěn důkaz, že šetřená zdanitelná plnění byla použita výhradně k úplatnému pronájmu. I z tvrzení stěžovatelky vyplývá, že ze smlouvy vůči krajům plnila. Není zřejmé, jak by se stěžovatelka mohla zavázat, že bude zajišťovat provoz odbavovacího zařízení, kalkulovat náklady na jeho provoz a vyhodnocovat výstupy, a současně mohla odbavovací zařízení pořídit výhradně k realizaci vlastního záměru zařízení úplatně pronajímat. Ze smlouvy s kraji stěžovatelce plynou závazky, k nimž se neváže žádná úplata. Žalovaný však zdůraznil, že neučinil závěr, že stěžovatelka realizovala veřejnoprávní činnost.

[37] Žalovaný shrnul, že stěžovatelka neodstranila pochybnosti o výhradním užívání odbavovacího zařízení k ekonomické činnosti.

[38] K námitce porušení principu neutrality daně žalovaný zdůraznil, že zohlednění reálné souvislosti s ekonomickou činností systém neutrality nenarušuje, naopak principu systému DPH odpovídá. Pro zjištění nároku na odpočet daně, na který má stěžovatelka skutečně nárok, nehraje roli, jaký objem prostředků na dani na výstupu vybrala a odvedla.

[39] K námitkám týkajícím se výše stanoveného poměru žalovaný uvedl, že nárok na odpočet za posuzované zdaňovací období nemohl být závislý na skutečnostech, které nastaly v pozdějších obdobích. Pokud došlo v roce 2016 k náběhu projektu a nárůstu příjmů z pronájmu odbavovacího zařízení, promítlo se to do výše daňové povinnosti ve zdaňovacím období roku 2016. Do koeficientu lze zahrnout pouze údaje, kterými stěžovatelka v daném období disponovala. Stěžovatelka nemohla disponovat údaji a důkazy o tržbách v dalších letech. Nelze proto souhlasit s tvrzením, že koeficient musí být neměnný. Stěžovatelka žádný výpočet neučinila. Data o skutečných tržbách poskytnutých stěžovatelkou žalovaný zohlednil, v důsledku toho byl původně vypočtený podíl 15 % zvýšen na 53,89 %.

[40] Žalovaný nesouhlasil, že stěžovatelka byla vyzvána k prokázání negativních skutečností. Správce daně požadoval, aby stěžovatelka vymezila a od sebe oddělila činnosti ekonomické a činnosti, které znaky ekonomické činnosti dle zákona o DPH nespĺňují, a vymezila vazbu přijatých zdanitelných plnění na činnosti stěžovatelky.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[42] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[43] Spor mezi stěžovatelkou na straně jedné a daňovými orgány a krajským soudem na straně druhé není o to, zda pronájem odbavovacího systému dopravcům je ekonomickou činností. Jak výslovně uznali žalovaný i krajský soud, činnost spočívající v pronájmu přijatého zdanitelného plnění v podobě odbavovacího systému je ekonomickou činností. V tomto je možné přisvědčit stěžovatelce, která v rámci argumentace opakovaně zdůrazňovala, že žalovaný uznal, že stěžovatelka v souvislosti s pořízením zdanitelného plnění realizovala ekonomickou činnost v podobě pronájmu. Sporné však v projednávaném případě je, zda přijaté zdanitelné plnění v podobě odbavovacího systému sloužilo výhradně k této ekonomické činnosti, jak tvrdí stěžovatelka. Daňové orgány totiž měly indicie, že tento majetek stěžovatelka zároveň využívala pro plnění závazků z bezúplatných smluv s kraji, přičemž tyto pochybnosti stěžovatelka v daňovém řízení relevantně nerozptýlila.

[44] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce *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*.

[45] Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH *plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1*.

[46] Podle § 72 odst. 6 zákona o DPH *použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, tak pro jiné účely, je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně jen v části připadající na použití s nárokem na odpočet daně (dále jen „odpočet daně v částečné výši“), pokud zákon nestanoví jinak. Příslušná výše odpočtu daně v částečné výši se stanoví postupem podle § 75 nebo 76*.

[47] Podle § 5 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění se *ekonomickou činností pro účely DPH rozumí činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti*.

[48] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení*.

[49] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[50] Účelem úpravy odpočtů stanovené směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 26. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, „*je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která*

pokračování

je splatná nebo byla uhrazena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH se tak snaží stran daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky zaručit dokonalou neutralitu, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy rovněž podléhají DPH“ (bod 35 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 22. 3. 2012, věc C-153/11, *Klub OOD*). Jak uvedl Soudní dvůr EU například v rozsudku ze dne 26. 5. 2005, věc C-465/03, *Kretztechnik*, k tomu, aby DPH byla odpočitatelná, musí mít plnění uskutečněná na vstupu přímou a bezprostřední souvislost s plněními na výstupu zakládajícími nárok na odpočet. „Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, také předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluvytvářejících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet“ (tamtéž, shodně například rozsudek ze dne 8. 6. 2000, věc C-98/98, *Midland Bank*, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34, či ze dne 25. 9. 2013, č. j. 1 Afs 70/2013-47). Existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi daným plněním a celkovou činností osoby povinné k dani pro účely určení toho, zda byly zboží a služby použity k ekonomické činnosti, závisí na objektivním obsahu zboží nebo služby přijatých touto osobou (rozsudek ze dne 21. 2. 2013, věc C-104/12, *Wolfram Becker*).

[51] Z uvedeného vyplývá, že nárok na odpočet DPH vzniká jen za situace, kdy plátce pořízené plnění skutečně použije pro svou ekonomickou činnost, přičemž tento znak je třeba posoudit na základě objektivních okolností. Argumentace stěžovatelky zaměřující se na to, že pořídila zdanitelné plnění se záměrem použít je pro svou ekonomickou činnost, se proto míjí s právní úpravou i judikaturou, neboť pouhý záměr plátce v tomto směru nestačí. Zákonná konstrukce odpočtu DPH sice počítá s tím, že nárok na odpočet vznikne (a bude uplatněn) ještě před tím, než budou splněny všechny podmínky vymezené v § 72 odst. 1 zákona o DPH (tj. před použitím přijatého plnění pro ekonomickou činnost), neboť dle § 72 odst. 3 zákona o DPH vzniká příjemci plnění nárok na odpočet v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající poskytovateli plnění tuto daň priznat. To však neznamená, 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 priznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 86/2013-34).

[52] Zásada neutrality daně je narušena, jestliže na přijatá zdanitelná plnění nenavazují žádné ekonomické činnosti zdanitelné toutéž daní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014 č. j. 9 Afs 86/2013-34).

[53] Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 Afs 356/2018-34, náklady na vstupu mají přímou a bezprostřední souvislost s ekonomickou činností plátce, pokud jsou nedílnou součástí plnění na výstupu, popřípadě pokud jsou plnění na vstupu objektivně způsobila podpořit ekonomickou činnost (a skutečně tomu tak v praxi je). To ve spojení s posuzováním na základě objektivních hledisek, které vyžaduje Soudní dvůr, klade vysoké nároky na daňový subjekt, přičemž nestačí obecná tvrzení, že byla uvedena kritéria naplněna.

[54] Skutečnost, že stěžovatelka byla zatížena daní na vstupu, aniž jí byl přiznán (plný) odpočet daně na výstupu, sama o sobě neznamená, že byl narušen princip neutrality DPH. Jak bylo vysvětleno, nárok na odpočet daně na vstupu je podmíněn použitím přijatých plnění v souladu se zákonem, tedy mj. použitím přijatých plnění v rámci ekonomických činností. Pokud je přijaté plnění používáno pouze zčásti (nikoli výhradně) v rámci ekonomických činností, není porušením principu neutrality, když je přiznán pouze částečný odpočet DPH, naopak takový postup sleduje naplnění principu neutrality DPH. Nejvyšší správní soud má za to, že krajský soud s námitkou porušení principu neutrality vypořádal dostatečně, neboť dostatečně vysvětlil, že stěžovatelka neprokázala použití přijatých plnění v podobě odbavovacího systému výhradně v rámci ekonomické činnosti spočívající v pronájmu odbavovacího systému dopravcům.

[55] Stěžovatelka rovněž zpochybňovala rozložení důkazního břemene mezi ni a správce daně a namítala, že byla daňovými orgány vyzývána k prokazování negativní skutečnosti.

[56] Výše citovaná ustanovení daňového řádu vyjadřují základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, které lze zjednodušeně vyjádřit tak, že daňový subjekt je v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, tedy věrohodnost a správnost svých tvrzení ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí, zatímco správce daně jeho tvrzení může zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost, aniž by však měl povinnost prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti. Tuto povinnost měl a má i nadále daňový subjekt. K dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 11. 2. 2021, č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Pokud správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádří pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, tíží jej důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb.

[57] Na základě uvedeného vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodné námitky stěžovatelky, že daňové orgány nezjišťovaly, k čemu skutečně slouží pořízené plnění v podobě odbavovacího systému, resp. že daňové orgány neprokázaly, že odbavovací systém byl použit pro neekonomickou činnost.

[58] Správce daně výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 8. 9. 2015 kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o tom, že stěžovatelka přijatá zdanitelná plnění použila (výhradně) ke své ekonomické činnosti spočívající v pronájmu odbavovacího systému dopravcům. Pochybnosti správce daně vůči tvrzením stěžovatelky jsou formulovány srozumitelně, mají oporu ve spisovém materiálu a jsou dostatečně závažné. Stěžovatelka však pochybnosti vyjádřené správcem daně nijak nevyvrátila, jen setrvala na tvrzení, že přijaté plnění bylo využito výlučně pro ekonomickou činnost. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde však taková reakce výhradně k tíži stěžovatelky. Daňový subjekt má nejen povinnost tvrdit, ale též povinnost prokázat svá tvrzení určující daňovou povinnost. Stěžovatelčina reakce však zůstala v rovině pouhých tvrzení. Námitce, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene a neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, tedy Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

pokračování

[59] Nelze souhlasit s argumentací stěžovatelky, že správce daně měl prokazovat, že pořízený majetek byl používán částečně k neekonomické činnosti, neboť šlo o konstrukci správce daně. Odkaz stěžovatelky na rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, nepodporuje tuto argumentaci stěžovatelky, neboť se vztahuje na situaci, kdy „správce daně nedokázal poukázat na žádný podklad“. V projednávaném případě však správce daně poukázal na konkrétní podklady, o něž svoji pochybnost opíral.

[60] Důvodné v projednávaném případě není ani stěžovatelkou dovozované porušení zásady, že negativní skutečnosti se nedokazují. Jak již bylo uvedeno, stěžovatelka byla správcem daně vyzvána k objasnění, mj. jaké činnosti pro kraje na základě smluv s kraji skutečně vykonává a jaká přijatá plnění k tomu používá. Skutečnost, že určité činnosti pro kraje v rámci svých smluvních závazků stěžovatelka vykonává, vyplývá jak z vlastních tvrzení stěžovatelky, tak z listin, jež jsou součástí spisu. Stěžovatelka tedy jistě mohla na výzvu správce daně objasnit, jaké činnosti pro kraje skutečně vykonává, jaká přijatá plnění k tomu používá a jakým způsobem je používá. Za takových okolností nejde o požadavek důkazu o negativní skutečnosti.

[61] K námitce, že z hodnocení krajského soudu není patrné, jak vyhodnotil doložené důkazní prostředky, Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud dokazování neprováděl. S ohledem na úpravu dokazování v daňovém řízení, bylo těžiště dokazování v řízení před daňovými orgány.

[62] Podstatná část stížní argumentace rozporuje, že stěžovatelka v rámci smluvních vztahů s kraji vykonávala veřejnoprávní činnost, veřejnou správu či veřejnou službu, případně že je právnickou osobou ve smyslu § 5 odst. 3 zákona o DPH. Stěžovatelka zdůrazňovala, že při pořízení majetku i při jeho použití pro výkon ekonomické činnosti jednala vlastním jménem, na vlastní účet a odpovědnost. Tato argumentace se však míjí s nosnými důvody rozhodnutí žalovaného a rozsudku krajského soudu. Argumentaci, že je stěžovatelka právnickou osobou založenou nebo zřízenou zvláštním právním předpisem nebo na základě zvláštního právního předpisu, která dle § 5 odst. 3 zákona o DPH v rozhodném znění není osobou povinnou k dani, žalovaný ani krajský soud neuplatnili. Je pravdou, že žalovaný ve svém rozhodnutí zmínil, že stěžovatelka se spolupodílí na fungování veřejné služby v oblasti dopravní obslužnosti či realizuje projekt v rámci výkonu veřejné správy, tuto skutečnost však zjevně uváděl v souvislosti s hodnocením, zda služby poskytované krajům vyhovují zákonné definici ekonomické činnosti. Toto je totiž pro daňové orgány rozhodující o nároku na odpočet DPH relevantní kritérium. Z rozhodnutí žalovaného přitom zřetelně vyplývá, že činnosti na základě smluv s kraji byly pro kraje vykonávány bezúplatně, a tedy absentuje zákonný definiční znak ekonomické činnosti v podobě úplaty (str. 12, str.14 rozhodnutí žalovaného).

[63] Stěžovatelka rozporuje i argumentaci týkající se absence úplaty, judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou odkazuje, však interpretuje mylně. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 8/2013-42 (č. 2944/2014 Sb. NSS), se skutečně uvádí, že na úhradu prostřednictvím dotace je nutno hledět pouze jako na zdroj financování. Nejvyšší správní soud však v tomto rozsudku též zdůraznil, že pro výši uplatněného nároku na odpočet DPH je určující účel použití zdanitelného plnění a pro určení rozsahu nároku na odpočet daně je v každém jednotlivém případě důležité posoudit účel, na který bylo plnění použito. Důkazní břemeno ohledně prokázání účelu přitom nese daňový subjekt. Nárok na odpočet vzniká pouze tehdy, pokud jsou přijatá zdanitelná plnění

použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Podmínku úplatnosti tedy Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku nevyvrátil, naopak ji výslovně potvrdil. V případě použití dotovaných plnění na činnost, která nemá povahu činnosti ekonomické, nemá plátce nárok na odpočet daně. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 36/2013-29, který na uvedený rozsudek č. j. 9 Afs 8/2013-42 navázal, Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 4. 1982, ve věci C-89/81, *Hong Kong Trade Development Council*, zdůraznil, že pod ekonomickou činnost lze podřadit pouze aktivity, které jsou vykonávány za účelem získání úplaty, resp. aktivity, za něž lze očekávat úplatu. Pokud jsou aktivity bezúplatné, do systému DPH nespadají.

[64] Ve shodě s uvedenými východisky žalovaný v rozhodnutí výslovně uvedl, že možnost nároku na odpočet není vázána na příjem finančních prostředků (z dotace), nýbrž se odvíjí od toho, jakým způsobem jsou použity vstupy, které příjemce pro daný projekt nakoupí.

[65] V projednávaném případě vznikly daňovým orgánům pochybnosti právě o tom, zda bylo přijaté zdanitelné plnění (v podobě souboru věcí sloužících jako odbavovací systém) použito **výhradně** pro ekonomickou činnost spočívající v pronájmu odbavovacího systému dopravcům, neboť na základě spisového materiálu měly důvodné indicie, že odbavovací systém sloužil též pro činnost bezúplatnou (plně hrazenou dotacemi), vykonávanou stěžovatelkou na základě smluv s kraji. Námitka stěžovatelky, že nemůže obstát argumentace absencí úplaty ze smluv s kraji, neboť se dostavila úplata ze smluv s dopravci, nemá oporu v zákoně ani v judikatuře. Plátce má totiž nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije **výhradně** pro uskutečnění plnění v rámci ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pokud tedy dané plnění užije pouze **částečně**, vznikne plátcí též jen částečný nárok na odpočet DPH.

[66] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatelky, že krajský soud nedostatečně vypořádal její argumentaci o poskytování služeb za úplatu výlučně dopravcům. Krajský soud v rozsudku srozumitelně vysvětlil, že z listinných důkazů vyplývalo, že v rozhodném zdaňovacím období měla stěžovatelka jak smluvní závazky k dopravcům, tak smluvní závazky ke krajům, přičemž závazky ke krajům dle listin souvisely s odbavovacím systémem a stěžovatelka na výzvu správce daně neobjasnila, jaké konkrétní činnosti v rámci závazků ke krajům vykonává a jaká přijatá plnění k tomu používá (body 35 a násl. rozsudku krajského soudu).

[67] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že poměr uznaného odpočtu daně měl být určen ve výši 97 %, neboť měly být zohledněny reálné či odhadované údaje o tržbách z období následujících po zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2014. Již žalovaný ve svém rozhodnutí vysvětlil, že pro účely odpočtu daně mohly najít uplatnění pouze tržby reálně dosažené v roce 2014, neboť v rozhodném období důkazy o budoucích tržbách nemohla mít stěžovatelka k dispozici (str. 15 a 16 rozhodnutí žalovaného). Tento závěr krajský soud aproboval (bod 41 rozsudku krajského soudu). I Nejvyšší správní soud s tímto posouzením souhlasí.

[68] Pokud stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH, bylo v prvé řadě na ní, aby v případě, kdy plnění nebylo použito výlučně v rámci její ekonomické činnosti, stanovila, v jakém poměru bylo konkrétní přijaté plnění použito ve vztahu k její ekonomické části a k neekonomické části její činnosti. Daňové orgány jsou však oprávněny výpočet zvolený

pokračování

daňovým subjektem korigovat tak, aby skutečně poměru mezi ekonomickými a neekonomickými činnostmi stěžovatelky ve vztahu k přijatému plnění co nejvíce odpovídal (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 4 Afs 130/2021-59). Pokud v dalších letech došlo k nárůstu tržeb z pronájmu odbavovacího systému dopravců, jak stěžovatelka tvrdila, mohla se tato skutečnost promítnout do výše odpočtu daně v příslušných pozdějších zdaňovacích obdobích, nikoli však ve zdaňovacím období dřívějším, jehož se týká nyní projednávaná věc. Nelze proto souhlasit s argumentací stěžovatelky, že koeficient u částečného odpočtu daně musí být neměnný. Nejvyšší správní soud naopak souhlasí se závěrem žalovaného a krajského soudu, že při stanovení poměru částečného odpočtu daně za období 4. čtvrtletí 2014 nebylo možné zohlednit tržby z let 2015 a následujících.

[69] Vyplývá-li z právní úpravy, že návrh na uplatnění odpočtu vzniká již s povinností přiznat daň na výstupu (čímž argumentuje stěžovatelka), neznamená to, že plátcí daně, který nárok uplatnil v daňovém přiznání, v takovém případě vznikl nárok jednou provždy. Oprávněnost nároku na odpočet daně nemůže být z povahy věci, kdy je tento nárok podmíněn zákonem kvalifikovaným použitím přijatých plnění, redukován pouze na jeho uplatnění v daňovém přiznání. V souladu s principem neutrality je věcnou podmínkou nároku na odpočet použití přijatých plnění pro ekonomickou činnost plátce. Účelem tedy je neumožnit odpočet daně v případě zdanitelného plnění, na které žádné další zdanitelné plnění nenavazuje. Zásadu neutrality proto nelze vztahovat toliko k okamžiku jejího projevu spočívajícího v podání daňového přiznání a v něm uplatněného odpočtu, nýbrž k celému rámci ekonomické činnosti plátců daně, v němž princip neutrality v systému DPH funguje.

[70] Vedle námitky, že poměr uznaného odpočtu daně měl být určen ve výši 97 %, stěžovatelka dále namítala, že žalovaným zvolený postup výpočtu poměru uznaného odpočtu daně je nelogický a nesprávný, neboť výše tržeb dosažených z uskutečněných plnění na výstupu je pro účely posouzení rozsahu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost bez významu. Především je třeba zdůraznit, že námitka, že daňové orgány neměly skutečné tržby vůbec zohlednit, nemá předobraz v žalobních námitkách, a v kasační stížnosti je proto nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nadto, jak příhodně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, údaje o skutečných tržbách byly daňovým orgánům poskytnuty právě stěžovatelkou a díky tomu byl poměr zjištěný v rozsahu 15 % zvýšen na 53,89 %.

[71] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatelka neprokázala použití přijatých zdanitelných plnění v podobě souboru věcí sloužících jako odbavovací systém výhradně v rámci ekonomické činnosti spočívající v pronájmu systému dopravců. Stěžovatelka tedy neunesla důkazní břemeno ohledně svých tvrzení o nároku na plný odpočet DPH z těchto přijatých plnění a krajský soud správně shledal nedůvodnými stěžovatelčiny žalobní námitky.

IV. Závěr a náklady řízení

[72] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[73] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, protože se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. prosince 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu