



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **IM rent s.r.o. (dříve EUROICE food s.r.o.)**, se sídlem Březhradská 148/3, Hradec Králové, zastoupená Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2024, č. j. 31 Af 22/2023-60,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně při dokazování rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně, a to v souvislosti s posouzením nároku plátce daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Předmětem sporu je právní otázka, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňovým subjektem

uplatněných důkazních prostředků. V takovém případě by důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt, který by musel prokázat pravdivost svých tvrzení.

[2] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) je obchodní společností, která se v rozhodné době zabývala výrobou a prodejem mražených výrobků typu zmrzliny, nanuky a knedlíky. V priznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2017 si uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu z daňového dokladu č. 7400000509 od dodavatele společnosti Raiffeisenbank a.s. (dále jen „společnost Raiffeisenbank“), na jehož základě zaplatila této společnosti celkem částku 3 025 000 Kč, která sestávala z ceny plnění ve výši 2 500 000 Kč a daně z přidané hodnoty v základní sazbě ve výši 525 000 Kč. Na daňovém dokladu byl jako rozsah a předmět zdanitelného plnění uveden text: „*Fakturujeme Vám dle smlouvy o poradenství VA 74 509 EUROICE food*“. Zdanitelné plnění poskytnuté společností Raiffeisenbank mělo být uskutečněno dne 18. 12. 2017.

[3] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 2. 9. 2020 u stěžovatelky daňovou kontrolu, která se týkala mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od září 2017 do prosince 2018 v rozsahu prověření všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Jde-li o uplatněný nárok na odpočet daně, stěžovatelka po zahájení daňové kontroly nepředložila správci daně smlouvu o poradenství ani jiný důkazní prostředek, z něhož by bylo možné ověřit, jaké konkrétní služby jí byly poskytnuty, v jakém rozsahu, zda byly poskytnuty deklarovaným dodavatelem a zda byly použity při její ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění daňového subjektu. Správce daně proto vydal výzvu k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků ze dne 25. 1. 2021, č. j. 75821/21/2731-60564-609187 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), v níž uvedl, že mu vznikly pochybnosti o tom, zda stěžovatelka fakticky přijala plnění od společnosti Raiffeisenbank v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu, a tedy zda je stěžovatelkou uplatněný nárok na odpočet daně oprávněný.

[4] Stěžovatelka k této výzvě předložila e-mailovou komunikaci mezi jejím jednatelem a společností Raiffeisenbank. Komunikace uskutečněná dne 1. 2. 2017 se týkala dotazů k materiálům týkajících se stěžovatelky a k tržbám společnosti EUROICE s.r.o. Komunikace uskutečněná dne 24. 3. 2017 se měla týkat požadavku společnosti Raiffeisenbank na zaslání dokumentace nutné ke zpracování hloubkové prověrky investorů. Dále stěžovatelka předložila písemnost s názvem „*Investiční příležitost do unikátní distribuční sítě – projekt snowman – únor 2017*“, z něhož vyplynulo, že společnost Raiffeisenbank byla finančním poradcem evropské společnosti EUROICE Group SE (dále jen „společnost EUROICE Group“), za kterou byla oprávněna důvěrně jednat o prodeji společnosti Family Market s.r.o. (dále jen „společnost Family Market“) a stěžovatelky. Společnost EUROICE Group byla jediným vlastníkem obou těchto společností (tedy i stěžovatelky).

[5] Podle správce daně stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem, od nichž odvíjela svůj nárok na odpočet daně. Správce daně tento závěr uvedl ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 6. 2021, č. j. 1348962/21/2713-60564-609187. Následně vydal dodatečný platební výměr ze dne 25. 6. 2021, č. j. 1376396/21/2701-52521-609298 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým stěžovatelce s odkazem na zprávu o daňové kontrole doměřil daň z přidané hodnoty za

pokračování

zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 525 000 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. ve výši 105 000 Kč.

[6] Stěžovatelka podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Namítla v něm, že své důkazní břemeno ve vztahu k oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně unesla předložením daňového dokladu. Plnění od společnosti Raiffeisenbank bylo objektivně způsobilé podpořit její ekonomickou činnost ve smyslu přijetí rozhodnutí o prodeji aktiv jinému plátcí DPH, z něhož byla řádně odvedena daň na výstupu. K prokázání této skutečnosti stěžovatelka navrhla provedení svědecké výpovědi jejího jednatele.

[7] Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 8. 2023, č. j. 26232/23/5300-21443-707161, odvolání stěžovatelky zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. Učinil tak po doplnění dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu, při němž si od společnosti Raiffeisenbank opatřil smlouvu o poradenství uzavřenou dne 11. 10. 2016 mezi ní a společností EUROICE Group (dále jen „smlouva o poradenství“), jakož i dohodu č. 2 ke smlouvě o poradenství uzavřenou dne 15. 12. 2017 mezi ní, společností EUROICE Group, společností Family Market a stěžovatelkou (dále jen „dohoda č. 2“).

[8] Ve smlouvě o poradenství se společnost Raiffeisenbank zavázala poskytovat společnosti EUROICE Group služby související s převodem společnosti Family Market a stěžovatelky na vybraného kupujícího. Mělo jít o přípravu základního investičního prospektu, provedení tržního ocenění předmětu prodeje, přípravu informačního dopisu a jeho zaslání vybraným zájemcům, provedení analýzy trhu, vypracování komplexního prospektu předmětu prodeje, zastupování společnosti EUROICE Group vůči třetím stranám, vedení a udržování virtuálního *Data Room*, asistence při uzavírání smluv při prodeji obchodního podílu včetně vyjednávání, zajištění bezpečného vypořádání prodeje obchodního podílu a zajištění výběrových řízení daňových poradců. Společnost EUROICE Group se zavázala zaplatit ve prospěch Raiffeisenbank jednorázovou odměnu z podílu z prodeje v závislosti na hodnotě této transakce. Tato odměna byla stanovena ve výši nejméně 2 500 000 Kč. V dohodě č. 2 se smluvní strany dohodly, že stěžovatelka je ve smyslu § 1872 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, zavázána plnit podle smlouvy o poradenství, a to tak, že uhradí-li společnosti Raiffeisenbank částku ve výši 2 500 000 Kč, tato společnost se vzdává podílu z prodeje obchodního podílu podle smlouvy o poradenství.

[9] Na základě uvedených smluv dospěl žalovaný k závěru, že společnost Raiffeisenbank vydala stěžovatelce daňový doklad za účelem úhrady podle dohody č. 2 za vzdání se práva vůči společnosti EUROICE Group. Platným přistoupením k dluhu byla stěžovatelka se společností EUROICE Group společně a nerozdílně zavázána ve prospěch společnosti Raiffeisenbank splnit dluh. Skutečnost, že se stěžovatelka stala spoludlužníkem a tento dluh splatila, však ještě neosvědčuje její postavení příjemce plnění, kterému by za splnění hmotněprávních podmínek podle § 72 odst. 1 zákona o DPH mohl být přiznán nárok na odpočet daně. Důkazní prostředky provedené v odvolacím řízení tak podle žalovaného pouze prohloubily neodstraněné pochybnosti správce daně o oprávněnosti stěžovatelkou uplatněného nároku na odpočet daně.

[10] Uvedená zjištění žalovaný sdělil stěžovatelce ve výzvě označené jako „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, vydané dne

4. 5. 2023, č. j. 16039/23/5300-21443-707161 (dále jen „seznamení se zjištěnými skutečnostmi“). Stěžovatelka na ně reagovala tvrzením, že součástí zdanitelného plnění byla hloubková prověrka jejího majetku a hospodaření s ním, jakož i jejího podnikatelského plánu. Právě na jejím základě se rozhodla prodat svá aktiva, konkrétně soubor technologií na výrobu zmrzliny. Podle žalovaného ale z předložených a získaných důkazů nevyplývá jakákoli spojitost tohoto prodeje s poradenstvím, které měla společnost Raiffeisenbank poskytnout společnosti EUROICE Group podle smlouvy o poradenství. Jelikož stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění a jeho použití při své ekonomické činnosti, neunesla své důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet daně.

[11] Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka žalobou. Podle jejího názoru žalovaný založil své rozhodnutí na zjištění, že stěžovatelka přijala poradenství od společnosti Raiffeisenbank a zaplatila za ně částku 3 025 000 Kč, pouze je nepoužila při své ekonomické činnosti. Již správce daně však měl mít z poskytnuté e-mailové komunikace za prokázané, že toto poradenství se týkalo i stěžovatelky a sloužilo k hloubkové prověrce jejího hospodaření. Stěžovatelka dále tvrdila, že splnila všechny podmínky pro nárok na odpočet daně, neboť prokázala přijetí služby od společnosti Raiffeisenbank, která je plátcem DPH, měla příslušný daňový doklad a navrhla výslech svědka k prokázání skutečnosti, že přijaté plnění souvisí s prodejem jejích aktiv jinému plátcí DPH při její ekonomické činnosti. Z tohoto prodeje byla daň z přidané hodnoty na výstupu řádně odvedena. Stěžovatelku nestíhala povinnost prokazovat nic víc, než co předložila. Správce daně na ni nepřenesl důkazní břemeno. Sám naopak neunesl své důkazní břemeno a neprokázal existenci zásadní pochybnosti a nesprávnosti evidencí stěžovatelky. Pouze tvrdil, že „*k přijatému zdanitelnému plnění nebyl předložen důkazní prostředek o faktickém přijetí zdanitelného plnění*“.

[12] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu stěžovatelky napadeným rozsudkem zamítl. Ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka neprokázala tvrzený nárok na odpočet daně, a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka se uzavřením dohody č. 2 nestala příjemcem plnění od společnosti Raiffeisenbank a odlišný závěr nevyplývá ani z jiných důkazů. Tvrzení stěžovatelky, že podle rozhodnutí žalovaného přijala poradenství od společnosti Raiffeisenbank, pouze je nepoužila při ekonomické činnosti, nemá oporu ve správním spise. Příjemcem plnění společnosti Raiffeisenbank byla společnost EUROICE Group. I kdyby se toto plnění týkalo stěžovatelky (byla-li by na jeho základě provedena hloubková prověrka jejího majetku, hospodaření, podnikatelského plánu, která by vedla k následné konsolidaci aktiv a prodeji souboru technologií), tato skutečnost ji ještě nečiní jeho příjemcem.

[13] Namítla-li stěžovatelka, že správce daně neprokázal existenci zásadních pochybností a nesprávností evidencí stěžovatelky, krajský soud této námitce nepřisvědčil. Žalovaný si prostřednictvím výzvy k poskytnutí údajů podle § 57 odst. 1 daňového řádu opatřil od společnosti Raiffeisenbank smlouvu o poradenství a dohodu č. 2. Následně seznámil stěžovatelku s pochybnostmi o splnění hmotněprávních podmínek uplatněného nároku na odpočet daně. Doplnění dokazování v odvolacím řízení je postupem stanoveným v § 115 daňového řádu, který sám o sobě nijak nezkracuje práva daňového subjektu. Je-li na přijatém daňovém dokladu uveden pouze údaj o fakturaci „*dle smlouvy o poradenství VA 74 509 EUROICE food*“, předmět plnění je definován pouze odkazem na tuto smlouvu a bez její

pokračování

znalosti jej nelze určit. Nepředložila-li stěžovatelka tuto smlouvu ani na výzvu orgánů finanční správy, jde o dostatečně relevantní důvod pro vznik pochybností o uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud uzavřel, že dokazování v daňovém řízení proběhlo v souladu se zákonem, orgány finanční správy provedly důkazy potřebné ke zjištění stavu věci a hodnotily je v souladu se zásadami správy daní, vyjádřenými zejména v § 8 daňového řádu. Práva stěžovatelky nebyla v souvislosti s dokazováním nijak zkrácena.

II. Kasační stížnost

[14] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhla jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Správce daně podle jejího názoru ve výzvě k prokázání skutečností neuvedl žádné pochybnosti o tom, že stěžovatelka prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně. Pouze konstatoval, že nebyl předložen žádný důkaz o faktickém přijetí zdanitelného plnění. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí uvedl, že skutečnosti zjištěné v odvolacím řízení prohloubily neodstraněné pochybnosti správce daně, ani on však netvrdil, že by správce daně vyjádřil kvalifikované pochybnosti či přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku. Důkazní břemeno tak přeneseno nebylo. Stěžovatelka splnila svou primární důkazní povinnost a žádná jiná důkazní povinnost jí nevznikla. Krajský soud přehlédl zásadní odlišnost obrany žalovaného v řízení před ním od žalobou napadeného rozhodnutí, v důsledku čehož nevyřídil její žalobní námitku nedostatku zásadních pochybností. Stěžovatelka proto napadený rozsudek považuje za nepřezkoumatelný.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný a zákonný. Krajský soud se zabýval námitkou týkající se nepřenesení důkazního břemene a dospěl k závěru, že správce daně prokázal existenci vážných a důvodných pochybností o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Jeho závěry mají oporu ve správním spisu. Předmět plnění na přijatém daňovém dokladu byl definován odkazem na smlouvu o poradenství, a tudíž jej bez znalosti obsahu smlouvy nebylo možné vůbec určit. Jde o specifickou situaci, kdy důvodem pochybnosti správce daně nebylo pouhé nepředložení požadované smlouvy, ale obecně určený předmět plnění, který nebylo možné bez smlouvy přezkoumat. Nedoložila-li stěžovatelka k danému plnění žádné podklady, kromě primárního dokladu, určila tím fakticky nejen rozsah skutečností, které mohl správce daně o daném plnění zjistit, nýbrž i rozsah pochybností z těchto skutečností vyplývajících. Správce daně logicky neměl z čeho vycházet, aby své pochybnosti blíže konkretizoval. Nelze akceptovat, aby nespolupráce daňového subjektu při zahájení daňové kontroly bránila správci daně v možnosti účinně ověřit správnost tvrzené daně. Takovýto názor by šel zcela proti smyslu a účelu správy daní.

[16] V posuzované věci bylo podle žalovaného důkazní břemeno přeneseno již výzvou k prokázání skutečností. I kdyby tomu tak ale nebylo, nejpozději doručením seznámení se zjištěnými skutečnostmi by byla stěžovatelka seznámena s odůvodněnými a podloženými pochybnostmi o oprávněnosti nároku na odpočet daně. Prokázání pochybností sice nebylo primárním účelem jeho vydání, žalovaný v něm však hodnotil smlouvu o poradenství

a uvedl, že s ohledem na její obsah se prohloubily jeho pochybnosti o splnění hmotněprávních podmínek uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[17] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) shledal, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. Následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžovatelka tvrdí, že prokázala oprávněnost svého nároku na odpočet daně. Správce daně jí uplatněné důkazní prostředky kvalifikovaně nezpochybnil, a tudíž na ni nepřeslo důkazní břemeno, aby prokázala jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Krajský soud podle stěžovatelky pochybil tím, že se s její námitkou neexistence zásadních pochybností nevypořádal, čímž měl založit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, případně jeho nezákonnost s ohledem na nesprávné posouzení této námitky.

IV.a Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[20] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud připomíná svou ustálenou judikaturu, jakož i ustálenou judikaturu Ústavního soudu, podle níž soudní rozhodnutí není nepřezkoumatelné, je-li z něj patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posouzení rozhodných skutečností a z jakých důvodů považoval právní závěry účastníků řízení za nesprávné [např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94 (N 34/3 SbNU 257), ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 (N 85/8 SbNU 287), a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (N 64/45 SbNU 77), nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75]. Závěr o nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí *„připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci“* (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29).

[21] Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud nepřehlédl námitku stěžovatelky týkající se nedostatečného zpochybnění věrohodnosti jí uplatněných důkazních prostředků. Krajský soud se v této souvislosti zabýval rozložením důkazního břemene mezi stěžovatelku a správce daně a vysvětlil, v čem spočívaly rozhodné pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění, a tím o splnění hmotněprávních podmínek uplatněného

pokračování

nároku na odpočet daně (viz bod 38 napadeného rozsudku, jehož obsah shrnuje bod 13 tohoto rozsudku). Tyto závěry v dostatečné míře vylučují závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, měla-li by se vztahovat právě ke způsobu vypořádání uvedené námitky. Nejvyšší správní soud zároveň nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný ani z jakéhokoli jiného důvodu.

IV.b Námitka neprokázání kvalifikovaných pochybností o oprávněnosti nároku na odpočet daně

[22] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval samotným prokázáním hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a s ním spojeným rozložením důkazního břemene. Ustanovení § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH stanoví, že „[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“. Tento nárok představuje základní zásadu společného systému daně z přidané hodnoty v právu Evropské unie (např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. 10. 2001, ve věci *Komise v. Itálie*, C-78/00, bod 28, nebo ze dne 9. 12. 2021, ve věci *C-154/20, Kemwater ProChemie*, bod 27). Uvedená zákonná úprava je součástí transpozice směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“), která v čl. 168 písm. a) stanoví, že „[j]sou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné k dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, [...] DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

[23] 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).

[24] Povinností správce daně není prokázat, že určité údaje zaznamenané v účetnictví nebo jiných povinných evidencích či záznamech jsou v rozporu se skutečností, nýbrž že o jejich souladu existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto důkazní prostředky nevěrohodnými, neprůkaznými, nesprávnými či neúplnými. Zároveň je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě dospěl k tomuto závěru. Unese-li své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, 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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne

30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb., 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).

[25] Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], jehož náležitosti jsou také rozsah a předmět plnění [§ 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH a čl. 226 bod 6 směrnice 2006/112/ES]. Nebylo-li zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením daňového dokladu, byť i formálně správného [srov. náleze Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131), nebo rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32]. Rozhodné je faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem. Pakliže daňový doklad ztratí svou důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je třeba prokázat jiným způsobem (rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[26] V posuzované věci daňový doklad, na jehož základě stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně, pouze odkazoval na smlouvu o poradenství, aniž by jakkoli jinak konkretizoval předmět zdanitelného plnění. Nedoložení dalších podkladů pro zjištění obsahu tohoto plnění (zejména samotné smlouvy o poradenství a dohody č. 2) tak zjevně neumožňovalo správci daně posoudit splnění hmotněprávních podmínek uplatněného nároku a odůvodňovalo jeho pochybnost o tom, zda tento nárok vůbec vznikl. Správce daně nijak nepochybil, vyzval-li stěžovatelku k prokázání rozhodných skutečností. Za dané situace nemohl formulovat své pochybnosti jinak než s odkazem na nepředložení důkazního prostředku o faktickém přijetí zdanitelného plnění. Bylo na stěžovatelce, aby na základě této výzvy prokázala oprávněnost tvrzeného nároku.

[27] Nadto nelze přehlédnout závěr žalovaného, jehož pochybnosti se po doplnění dokazování o smlouvu o poradenství a dohodu č. 2 dále prohloubily. Žalovaný s těmito pochybnostmi seznámil stěžovatelku a v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ji vyzval, aby se k nim vyjádřila, případně aby navrhla další doplnění důkazních prostředků. S ohledem na obsah uvedených smluv měl za to, že stěžovatelka vůbec nebyla příjemcem zdanitelného plnění od společnosti Raiffeisenbank na základě smlouvy o poradenství. Stěžovatelka takového hodnocení obsahu smluv v kasační stížnosti nijak nerozporuje. Pouze setrvává na svém tvrzení, že uplatněný nárok na odpočet prokázala již prostřednictvím daňového dokladu a dalších důkazních prostředků, které předložila v průběhu daňové kontroly.

[28] Podle Nejvyššího správního soudu ob stojí závěr krajského soudu, že žalovaný ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti stěžovatelkou předložených důkazních prostředků. Stěžovatelka naopak neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.

V. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasačním námitkám stěžovatelky a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

pokračování

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první ve spojení s § 120 s. ř. s. I když měl žalovaný ve věci úspěch, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevynaložil, a tudíž mu kasační soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 19. července 2024

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu