



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **Lapertas, a.s.**, se sídlem Vídeňská 183/124, Brno, zastoupená JUDr. Zdeňkou Jedličkovou, advokátkou se sídlem Bašty 413/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2017, čj. 29842/17/5300-21444-700333, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2019, čj. 30 Af 64/2017-61,

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.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 30. 6. 2016, čj. 3140927/16/3002-50526-705358, ze dne 10. 10. 2016, čj. 4083585/16/3002-50526-705358, ze dne 30. 6. 2016, čj. 3141060/16/3002-50526-705358, a ze dne 30. 6. 2016, čj. 3141100/16/3002-50526-705358, vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen a duben 2014 a nadměrný odpočet za zdaňovací období květen a červen 2014. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně, neboť neprokázala použití přijatých zdanitelných plnění (pořízení motocyklů, automobilů, jejich oprav, služeb vedoucích k jejich pořízení a pořízení pohonných hmot) v rámci své ekonomické činnosti, resp. v jednom případě neprokázala uskutečnění plnění v souladu s předloženým

dokladem. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Tvrdila, že postupem správních orgánů jí bylo znemožněno prokázat daňová tvrzení, protože správce daně opakovaně vznášel nekonkrétní pochybnosti, požadoval jejich odstranění a doložení dalších důkazních prostředků. Stěžovatelčina vozidla využívali její zaměstnanci při pracovních cestách, což dostatečným způsobem vykazovali a žalobkyně to pravidelně kontrolovala. Nevyplnění konkrétních nevýznamných detailů v knihách jízd nemůže jít k její tíži. Nesprávné jsou také závěry, dle kterých žalobkyni nevznikl v roce 2014 nárok na odpočet DPH, protože neprokázala využití později prodaného majetku (motocyklu) k ekonomické činnosti. Jestliže byl v roce 2015 prodán, pak došlo k jeho použití k výkonu ekonomické činnosti. Závěry žalovaného týkající se motocyklu YAMAHA XV 1100 pořízeného za účelem budoucího prodeje považuje za nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Žalovaný neprokázal, že by jej žalobkyně použila pro neekonomickou činnost. Žalovaný nesprávně nepovažuje prodej motocyklu APRILIA PT ATLANTIC 500 za výkon ekonomické činnosti a podmiňuje uznání nároku na odpočet DPH na vstupu využitím motocyklu pro ekonomickou činnost. V rozporu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), žalovaný požadoval prokázání budoucího záměru prodeje v roce 2014 za situace, kdy bylo prokázáno, že byl motocykl v roce 2015 skutečně prodán. Co se týče motocyklu KTM 65SX, žalobkyně doložila fotodokumentaci jeho použití, ale žalovaný nedůvodně zpochybnil, zda se skutečně jedná o daný motocykl. Nedůvodně žalovaný vznášel pochybnosti i ve vztahu k pořízení automobilů CHEVROLET CORVETTE a CHEVROLET CAMARO. Zpochybnil způsob zaplacení kupní ceny, přičemž skutečnost zda a jakým způsobem byla kupní cena zaplacená, nemá vliv na vznik nároku na odpočet daně na vstupu za situace, kdy bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění (dodání vozidla). Žalovaný ani neuvedl, jakým způsobem se vozidel měla týkat údajná neprůkaznost knih jízd. V návaznosti na to žalovaný neuznal ani nárok na odpočet daně na vstupu z přijaté opravy daných vozidel a pořízených pohonných hmot. Žalovaný u vozidla CHEVROLET CORVETTE v rozporu se skutečným stavem a zákonem dospěl k závěru, že vozidlo bylo využito jen k neekonomické činnosti.

[3] Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl. Neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Jsou v něm jasně popsány důvody, proč a na základě jakých skutečností žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně. Není sporné, že žalobkyně doložila formálně správné daňové doklady. Správci daně nicméně vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění použila pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti. Důvodné pochybnosti spočívají zejm. v nedostatku důkazních prostředků prokazujících naplnění podmínek uplatnění nároku na odpočet, což vedlo k přenesení důkazního břemene výzvami správce daně zpět na žalobkyni. Žalobkyně sice argumentovala chybami v knihách jízd zaviněnými nepozorností zaměstnanců a podobně, ale neprokázala propojení přijatých zdanitelných plnění se svou ekonomickou činností. Krajský soud proto souhlasil s požadavky správce daně na věrohodnost a průkaznost knih jízd (kde žalobkyně byla, u koho a kdy, s kým jednala a o čem a jak vozidla či motocykly použila pro uskutečnění ekonomické činnosti). Žalobkyně neprokázala, že by její cesty bezpochyby souvisely s touto činností. Zákon o DPH sice neukládá povinnost vést knihu jízd, to ale žalobkyni nezbavuje povinnosti prokázat, že jí dané vozidlo sloužilo pro

pokračování

ekonomickou činnost. Samotný prodej motocyklu APRILIA nedokládá jeho použití pro ekonomickou činnost. Obecně sice prodej za ekonomickou činnost považovat lze, nicméně to žalobkyně neprokázala. Motocykl sice byl zaúčtován, ale nebyl uveden v soupisu drobného majetku. K jeho vyřazení z obchodního majetku došlo poté, co měl být zničen při požáru (do obchodního majetku byl zařazen navíc až poté, co měl být zničen). Obdobně přistoupil krajský soud také ke zdanitelnému plnění ohledně vozidla CHEVROLET CORVETTE, u kterého žalobkyně tvrdila prodej po havárii. Neprokázala jeho provoz v rámci ekonomické činnosti, ani jeho prodej za účelem zisku. Neprokázala ani, že by vozidlo v daném roce pořídila za účelem ekonomické činnosti a teprve v průběhu řízení, kdy neunesla důkazní břemeno ohledně jeho provozu, přesunula svá tvrzení do roviny nákupu za účelem následného prodeje. To platí také pro pořízení dalších vozidel. Žalobkyně ani nedoložila tvrzený způsob úhrady vozidel CHEVROLET (jednostranný zápočet pohledávek a závazků). Jestliže nebylo prokázáno užívání daných vozidel k ekonomické činnosti, pak ani jejich opravy a další navazující plnění nemohly být osvědčeny jako plnění související s takovou činností. Ve vztahu k motocyklu KTM žalobkyně tvrdila jeho užití jako reklamního banneru, ale z předložených fotografií neplyne, že by se skutečně jednalo o daný motocykl, ani kdy byly pořízeny a zda se jednalo o veřejně přístupný prostor, kde by motocykl mohl plnit funkci reklamy. Uzavřel proto, že námitky týkající se byrokratického či šikanózního výkonu oprávnění správce daně spočívajícího v opakovaném vznášení nekonkrétních pochybností nejsou důvodné.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přenosu důkazního břemene a důkazní povinnosti na stěžovatelku, otázku důkazní správnosti knih jízd a zákonné limity finanční kontroly. V rozporu s ústavními právy stěžovatelky a zákonem jsou i požadavky na sdělování konkrétních skutečností týkajících se užívání firemních vozidel. Vadou napadeného rozsudku je i jeho tendenčnost spočívající v tom, že krajský soud hodnotil skutečnosti výhradně ve prospěch žalovaného a nezabýval se námitkami stěžovatelky o nezákonnosti prováděné kontroly, resp. postupu žalovaného, který šikanózně hledal důvody pro odmítnutí nadměrného odpočtu a vydával zcela obecné výzvy k odstranění pochybností.

[5] Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností na základě fiktivních a nelegitimních důvodů, což stěžovatelka vnímá zejména ve vztahu k doloženým knihám jízd. Řada nepřesností v nich obsažených vyplývá z povahy jejich vedení. Krajským soudem aprobevaný požadavek na sdělování podrobných informací o služebních cestách je závažným zásahem do soukromí stěžovatelky. Je nemyslitelné, aby měla kvůli vrácení odpočtu správci daně hlásit, zda jela za obchodním partnerem, advokátem či daňovým poradcem, o čem jednali, jaký byl obsah rozhovoru a na čem se dohodli. Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry týkajícími se motocyklu s umístěnou reklamou. Tvrdí, že mimo situace, kdy tak činí pro účely finanční správy, si žádný daňový subjekt nefotí své motorové vozidlo na veřejném prostranství s detailem na VIN kód, aby mohl prokazovat, že skutečně sloužilo jako reklamní poutač. Takový požadavek považuje za absurdní. Nejenže krajský soud nesprávně posoudil přechod důkazního břemene, aniž by se zabýval zákonností výzev k odstranění pochybností, ale úroveň požadovaného dokazování

současně nastavil na takovou míru, že z pohledu běžného daňového subjektu se jedná o skutečnosti fakticky neprokazatelné. Stěžovatel všechna vozidla použil k ekonomické činnosti, neboť je využívali zaměstnanci k plnění pracovních úkolů. Krajský soud neprovedl jejich svědecké výpovědi s odůvodněním, že si konkrétní údaje ze služebních cest nemohou pamatovat. To je zřejmě pravda, ale již samotná úvaha, že by o takových jednotlivostech měli vypovídat, je scestná. Zaměstnanci by měli vypovídat, zda a jak často vozidla užívali, v čem spočívaly jejich úkoly a zda knihy jízd odpovídají skutečnému rozsahu užívání. Takto zjištěné skutečnosti by měly správci daně stačit k závěru o využívání vozidel k ekonomické činnosti.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Bezvýhradně souhlasí se závěry krajského soudu. Stěžovatel cyklicky opakuje stejné argumenty a kasační stížnost je jen jeho bezbřehou lamentací nad nespravedlností a nepřiměřeností, kterých se stěžovateli dostalo (k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Afs 14/2010-78). Obecnost vznesených námitek žalovanému ani neumožňuje konkrétnější reakci. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti (viz rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61). Správce daně toto břemeno unesl a ve výzvách označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedou k pochybnostem o věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Stěžovatelka sice na tyto výzvy reagovala, ale žádné relevantní důkazní prostředky nepředložila a důkazní břemeno ohledně využití daných plnění v rámci své ekonomické činnosti neunesla. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen prokázat naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet (viz rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009-232, č. 2033/2010 Sb. NSS). Správní orgány nepostupovaly nepřiměřeně, nehospodárně nebo svévolně, ale v souladu se zásadami správy daní zvolili racionální postup k dosažení cíle správy daní. Co se týče neprovedení svědeckých výpovědí, stěžejním argumentem soudu bylo, že stěžovatelka tyto důkazy nenavrhla v průběhu daňového řízení. To trvalo téměř tři roky a stěžovatelka správním orgánům nesdělila, že požaduje provedení daných svědeckých výpovědí. To účelově navrhla teprve v žalobě. Tato procesní taktika či pasivita nemůže jít k tíži žalovaného či krajského soudu. Soudní řízení nepředstavuje pokračování daňového řízení, ve kterém stěžovatelka na využití svých práv rezignovala.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatelka uplatnila kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Má za to, že krajský soud některé žalobní námitky nedostatečně vypořádal a věc nesprávně právně posoudil v otázce

pokračování

rozložení důkazního břemene, resp. jeho přenesení na stěžovatelku při prokazování nároku na odpočet DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[10] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Teprve dospěje-li kasační soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2005, čj. 3 As 6/2004-105, č. 617/2005 Sb. NSS). Dle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů považuje především takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (viz například rozsudky ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Stěžovatelka v kasační stížnosti upozornila na to, že krajský soud nevypořádal její žalobní námitky. Zmínila v této souvislosti (v dosti obecné rovině) otázku nezákonnosti provedené „finanční kontroly“ s tím, že správce daně proti ní postupoval šikanózně s cílem nalézt důvod pro odmítnutí uplatněného nadměrného odpočtu, resp. poukazuje na nestandardní (co do rozsahu a obecnosti) výzvy správce daně. Podle Nejvyššího správního soudu však napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť z něj zřetelně vyplývá, proč krajský soud považoval žalobu, resp. jednotlivé žalobní námitky v ní obsažené za nedůvodné. Nelze přehlédnout, že sama stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně připouští, že krajský soud uvedené výzvy i postup správce daně označil za řádné. V tomto směru je třeba zdůraznit, že nesouhlas stěžovatelky s určitými závěry soudu nelze ztotožňovat s jejich nepřezkoumatelností. Lze ostatně poukázat i na to, že úvahy stěžovatelky týkající se postupu správce daně, resp. podoby jeho výzev, nebyly součástí žaloby samotné, ale až repliky k vyjádření žalovaného (podané po uplynutí lhůty ve smyslu § 71 odst. 2 s. ř. s.). O podstatě závěrů krajského soudu, proti nimž stěžovatelka také kasační stížností brojí, není v projednávané věci sporu, tedy není ani jakýkoliv důvod rušit napadený rozsudek pro nedostatky jeho odůvodnění.

[11] Pokud jde o kasační námitky směřující proti samotnému právnímu posouzení věci, nelze přehlédnout, že i tyto námitky se v kasační stížnosti nesou z velké části v obecném duchu, a to i ve srovnání s námitkami žalobními. Stěžovatelka v žalobě uplatnila zcela konkrétní námitky týkající se nároku na odpočet ve vztahu ke konkrétním plněním (automobilům či motocyklům), se kterými se krajský soud v napadeném rozsudku konkrétně vypořádal. Na tyto konkrétní závěry však nyní stěžovatelka reaguje jen v omezené míře. Jak přiléhavě poukázal ve svém vyjádření žalovaný, kvalita a podoba soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu (zde kasační stížnosti). Zcela jinak může soud pracovat s návrhem, v němž jsou námitky stručné a jasné, logicky uspořádané a mají jednoznačný „tah na branku,“ jinak s rozsáhlým návrhem, který se vyznačuje rozvlácností stylu, používáním řady expresivních výrazů namísto konkrétní právní a skutkové argumentace či cyklickým opakováním jedněch a týchž argumentů a z níž není patrné, kde končí žalobní bod a začíná rekapitulace řízení či bezbřehá lamentace žalobce nad nespravedlností, již se mu ve správním či soudním řízení

dostalo a kterou přece soud musí uznat a napadené rozhodnutí bez dalšího zrušit (srov. výše citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 14/2010). Obdobnými znaky se vyznačují i některé pasáže kasační stížnosti, v nichž stěžovatelka pouze nadále opakuje, že postup správce daně byl šikanózní a tendenční, důvody pochybností správce daně vymezil fiktivně a účelově a vedle toho kritizuje fungování finanční správy obecně (i mimo nyní posuzovanou věc). Takováto (navíc obecná) argumentace však nemůže bez dalšího vést ke zpochybnění konkrétních závěrů napadeného rozsudku.

[12] Pokud jde o konkrétně uchopitelné námitky, stěžovatelka vyjádřila v kasační stížnosti svůj nesouhlas s tím, že by k unesení důkazního břemene musela správci daně prokazovat předložením knih jízd s kým a o čem jednala. Jak správně uvedl krajský soud, povinností stěžovatelky jako daňového subjektu je tvrdit a dle § 92 odst. 3 daňového řádu i prokázat všechny významné skutečnosti pro stanovení základu daně a výše daně (viz rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2012, čj. 2 Afs 9/2012-24). Z toho plyne i povinnost prokázat nárok na odpočet daně dalšími způsoby v případě, že správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti předložených daňových dokladů (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 5/2011-130, a ze dne 13. 2. 2019, čj. 5 Afs 126/2017-43). Stěžovatelka prokazovala využití vozidel ke své ekonomické činnosti předložením knih jízd. Z nich v některých případech plynulo pouze omezené množství informací [datum a čas, ujeté kilometry, trasa byla vymezena jen názvy měst (např. z Brna do Brna apod.), důvod cesty byl vymezen obecně jako „kontrola nemovitostí“, „údržba budovy“, „návštěva právníka“, „návštěva daňového poradce“ bez vazby na konkrétní osobu či nemovitost umožňující jejich bližší identifikaci], v jiných případech správce daně vytýkal chybějící údaje o času jízdy, cíli cesty, osobě, s níž bylo jednáno a stavu tachometru. Pochybnosti o vykázaných kilometrech a reálnosti jízd správní orgány podepřely také na základě dat zjištěných z portálu mapy.cz. Např. u motocyklu YAMAHA z knihy jízd vyplývá, že dne 3. 6. 2014 měla stěžovatelka cestovat v Brně (bez bližší specifikace místa a času) k právníkovi s ujetou vzdáleností 33 km nebo dne 11. 6. 2014 opět cestovat v Brně za účelem kontroly nespécifikované nemovitosti a služebně ujet vzdálenost 58 km.

[13] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepovažuje pochybnosti vyjádřené správcem daně v dané věci za excesivní, jelikož rozsah poskytnutých údajů nedává správci daně žádnou možnost blíže ověřit všechna tvrzení stěžovatelky o využití vozidel k ekonomické činnosti. Stěžovatelka sice nyní v kasační stížnosti klade důraz na otázku mlčenlivosti v případě návštěv advokáta či daňového poradce, ale nijak nevyvrací závěry o neprůkaznosti předložených knih jízd jako celku. Stěžovatelka nesouhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu, podle kterých měla k vyvrácení pochybností ve vztahu ke knihám jízd sdělit, kde přesně byla (její zaměstnanci), u koho a kdy, s kým jednala, a o čem a jak to použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti apod. Z toho však v žádném případě neplyne, že by bylo i v případě návštěv advokáta či daňového poradce její povinností detailně sdělovat všechny tyto skutečnosti včetně obsahu jednání. Především však z napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného plyne, že uvedené skutkové otázky, které by mohly vypovídat o ekonomickém využití plnění, byly uvedeny pouze demonstrativně s tím, že stěžovatelka mohla rozhodné skutečnosti (tj. využití vozidel pro ekonomickou činnost) prokazovat jakkoliv jinak a vedení průkazných knih jízd včetně konkrétních údajů o osobách či objektech představuje pouze jednu z možností.

pokračování

Stěžovatelka ale žádné takové jiné důkazy, které by dokládaly využití vozidel pro ekonomickou činnost, nepředložila.

[14] Další kasační námitka se týkala důkazního břemene ve vztahu k využití motocyklu KTM jako nosiče reklamního banneru. K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatelka zde výlučně namítá, že po ní nelze požadovat, aby motocykl fotila s detailem na VIN kód motocyklu, který by jej jednoznačně identifikoval. Opomíjí ovšem, že rozsah vznesených pochybností byl podstatně širší. Správce daně své pochybnosti nezaložil jen na tom, že z předložených fotografií nebylo zřejmé, zda se skutečně jedná o daný motocykl, ale nebylo ani zřejmé, kde byl umístěn a že byl skutečně použitý jako reklamní nosič (na fotografiích stál v rohu neidentifikovatelné místnosti, která se vzhledem ke své neupravenosti nejevila jako prostor veřejně přístupný cílové skupině, na kterou měla reklama cílit). V knihách jízd k němu ve sporném období nebyla zaznamenána žádná jízda. Evidenci využívání vozidla stěžovatelka nedoložila a při místním šetření motocykl správci daně nepředvedla, protože nevěděla, kde se nachází. Správce daně navíc ve výzvě k prokázání skutečností popsal také podezřelé okolnosti, za kterých stěžovatelka motocykl nabyla na základě transakcí mezi personálně provázanými subjekty. Krajský soud k tomu pouze doplnil, že fotografie nezachycují ani VIN kód motocyklu, nicméně opět se jedná pouze o uvedení příkladu, jakým mohla stěžovatelka důkazní břemeno ohledně některých pochybností unést. Nic jí však nebránilo, aby vyjádřené pochybnosti, které Nejvyšší správní soud ani v této části neshledává nijak excesivními či šikanózními, vyloučila jinými důkazními prostředky. K námitce, dle které *„mimo situace, kdy tak činí pro účely finanční správy, si žádný daňový subjekt nefotí své motorové vozidlo na veřejném prostranství s detailem na VIN kód“*, lze nadto uvést, že v nyní posuzované situaci se však jedná právě o situaci, kdy stěžovatelka hodlala uplatňovat nárok na odpočet daně, a proto si měla být vědomá, že pro tyto účely může v budoucnosti určité důkazy potřebovat. Jak vyplývá z judikatury zdejšího soudu, každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. V zájmu stěžovatelky jako daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďovala důkazy i pro tyto účely (viz výše již odkazovaný rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 103/2009).

[15] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že krajský soud neprovedl k důkazu navržené svědecké výpovědi zaměstnanců, kteří mohli vypovídat ke způsobu využívání vozidel. Vymezuje se však pouze proti okrajovému závěru krajského soudu, který vyjádřil pochybnosti o tom, zda by si zaměstnanci po pěti letech pamatovali konkrétní okolnosti jednotlivých cest. Zcela však opomenula nosný závěr krajského soudu, kterým neprovedení daných důkazů odůvodnil, a to subsidiaritu soudního přezkumu spočívající v tom, že není přípustné, aby stěžovatelka svou liknavost spočívající v neunesení důkazního břemene v daňovém řízení doháněla v řízení před soudem navrhováním do té doby nenavržených důkazů a namítáním nedostatečně zjištěného skutkového stavu, aniž by zdůvodnila, z jakého důvodu nebylo možné uvedené důkazní návrhy předložit již v rámci daňového řízení. Uvedený závěr je zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které *„na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno)*

bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp. (...) správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy“ (viz výše citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 103/2009). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka tento závěr krajského soudu vůbec nezpochybnila, nemůže být ani tato námitka důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že žádná z uplatněných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 25. června 2021

Milan Podhrázký
předseda senátu