ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **RAMULUS a.s.,** IČO: 241 61 853, se sídlem Podolská 33, Praha 4, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou, se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2020, č. j. 2986/20/5300-21443-711428, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 6. 2021, č. j. 14 Af 15/2020 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mileny Novákové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný nadepsaným rozhodnutím částečně změnil a ve zbytku potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 4. 2018, č. j. 3264748/18/2004-52524-109803 (dále též „platební výměr“), jímž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2016 tak, že došlo k nadměrnému odpočtu ve výši 16.762 Kč. Žalobce přitom nárokoval nadměrný odpočet ve výši 145.528 Kč. Žalovaný v napadeném rozhodnutí mimo jiné uvedl, že správce daně prokázal v souladu s § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „DŘ“), skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených důkazních prostředků, přičemž žalobce své důkazní břemeno neunesl.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž namítl, že správní orgány porušily základní účel správy daní a dopustily se zneužití moci, když se správce daně nesnažil zjistit správnou výši daně, nýbrž ji za každou cenu žalobci doměřit. Z protokolu o zahájení daňové kontroly lze dovodit, že původním cílem kontroly zřejmě nebyla kontrola užívání či neužívání vozidla, nýbrž nízký poměr mezi uskutečněnými a přijatými plněními. Pokud chtěl správce daně dodržet svůj cíl doměřit daň, musel se v řízení zaměřit pouze na vozidlo Ford, neboť z jiného plnění se nadměrný odpočet snížit nedal. Správce daně se proto v kontrole zaměřil výhradně na užívání žalobcem zakoupeného vozidla Ford Mondeo pro účely podnikání. Cílem daňové kontroly nebylo zjistit daň ve správné výši ve smyslu § 1 odst. 2 DŘ, nýbrž vyměřit daň tak, aby stát nemusel žalobci vyplácet nadměrný odpočet.

[3] Správce daně zaslal platební výměr i přes doloženou speciální plnou moc právní zástupkyně v rozporu s § 41 DŘ dne 17. 4. 2018 generálnímu zmocněnci žalobce do datové schránky žalobce. Cílem správce daně bylo zkrátit žalobce o lhůtu k podání odvolání, případně o kvalifikovanou právní obranu. Na tomto pochybení nemůže nic změnit ani odůvodnění, v němž se žalovaný snaží ospravedlnit postup správce daně zcela zužujícím a nesmyslným výkladem § 74 a 112 odst. 2 DŘ. Správní orgány pochybily při dokazování, když opomněly, že podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ je to správce daně, který má povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalobce k prokázání skutečnosti, že vozidlo Ford Mondeo používá ke své ekonomické činnosti, předložil k důkazu zejména evidenci zaměstnanců, Smlouvu o poradenské činnosti, seznam vozidel, které má zařazeny v obchodním majetku, výslechy zaměstnanců a knihu jízd. K některým jízdám pak žalobce v souladu s judikaturou NSS doložil i faktury dodavatelů, k nimž se zaměstnanec pomocí vozidla dopravil. Správce daně hodnotil uvedené důkazy ve prospěch předem zaujatého závěru, že žalobce vozidlo nepoužíval ke své ekonomické činnosti. Zaměřil se na zpochybňování důkazů předložených žalobcem a vyvracení jejich věrohodnosti, přičemž důkazy opaku ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ ve spojení s § 92 odst. 2 DŘ žádné neprovedl. Ačkoliv správci daně nic nebránilo, aby např. předvolal svědka Ing. M., aby svědčil o tom, zda proběhla ve dnech 6. 12. 2016 nebo 28. 12. 2016 jednání mezi ním a žalobcem, nebo obdobně, aby vyslechl advokáty advokátní kanceláře AK Pajerová, zda se v této kanceláři konala dne 21. 12. 2016 schůzka s žalobcem, neučinil tak, a to přesto, že měl o takto prokazovaných jízdách pochybnosti. Správce daně hodnotí tato jednání a k nim předložené faktury za služby tak, že žalobce tvrzené jízdy vozidlem neprokázal.

[4] Správce daně v neprospěch žalobce hodnotil předložené listinné důkazy ve vztahu k provedeným výslechům svědků. Z výslechu svědků zřetelně vyplynulo, který svědek ke kterému datu byl z jakého právního důvodu oprávněn používat vozidlo Ford k jakým služebním jízdám pro žalobce. Z evidence majetku ke dni 31. 12. 2017 je patrné, která vozidla, k jejichž užívání byli svědci vyslechnuti, byla z obchodního majetku vyřazena. Správce daně tyto důkazy zpochybnil, nicméně neprovedl žádné důkazy k prokázání svých pochybností. Správní orgány pak zaměnily pochybnosti vyjádřené ve zprávě o daňové kontrole za důkazní prostředky, které byl správce daně povinen provést k tomu, aby unesl své důkazní břemeno, pokud chtěl zpochybnit důkazy předložené žalobcem. Správce daně

neunesení svého důkazního břemene interpretoval jako neunesení důkazního břemene žalobcem, a nezákonně tak převrátil břemeno tvrzení a důkazní v neprospěch žalobce. Pro účely prokázání nároku na odpočet daně by měl být dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH"), dostačující platný a řádný daňový doklad, který žalobce předložil, nikoliv soustavnost užívání vozidla pro ekonomickou činnost v měsíci, v němž bylo vozidlo pořízeno. Skutečnost, v jakém rozsahu a kdy bylo vozidlo užíváno k ekonomické činnosti, má dopad na úpravu odpočtu daně podle § 78 odst. 1 ZDPH, avšak až v letech následujících po roce, v němž byl nárok na odpočet uplatněn. V řízení nemělo být prokazováno, zda a jak bylo vozidlo užíváno, nýbrž zda bylo řádně pořízeno a zda je žalobce jeho vlastníkem. Otázka jakým způsobem má být vedena kniha jízd, jak se prokazuje konkrétní jízda uvedená v knize jízd, zda deklarované cesty vykazují či postrádají auditní stopu či jaký má vztah daňový paušál daně z příjmů k důkazním povinnostem podle ZDPH je relevantní v případech, kdy je třeba prokazovat náklady na provoz a užívání vozidla, nikoliv tehdy, pokud se má prokazovat řádné nabytí věci do vlastnictví.

[5] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že žalobce unesl prvotní důkazní břemeno, že vozidlo Ford používal ke své ekonomické činnosti. Zároveň správní orgány neprokázaly, že o tomto tvrzení existují „vážné a důvodné pochyby". Pokud tedy správní orgány žalobci nepřiznaly nárok na odpočet DPH za nákup vozidla Ford, došlo k porušení § 72 odst. 1 ZDPH. Na základě žalobcem předložených důkazů lze dospět k závěru, že v listopadu 2016 nakoupil vozidlo Ford, které bylo nejdříve používáno panem M. a od února 2017 panem F. za účelem obstarávání záležitostí žalobce – kontroly bioplynové stanice, nákupy materiálu, jednání. Ekonomická činnost žalobce, u které tvrdil používání vozidla Ford, byla prokázána, jak nakonec správce daně uznal. Bylo by již nadměrné po žalobci vyžadovat, aby předložil důkazy, že každá jednotlivá deklarovaná jízda byla provedena právě vozidlem Ford. Je běžné, že vozidlo v majetku obchodní společnosti je používáno za účelem obstarávání záležitostí této společnosti. Požadovaný důkazní standard žalobce splnil tím, že používání vozidla Ford bylo potvrzeno výpověďmi pana M. a pana F., které se shodují s dalšími důkazy. Argumentace správce daně, že pan M. mohl k cestám do Chrobol nadále používat své soukromé vozidlo, není relevantní. Pokud pan M. do nástupu pana F. byl odpovědný za řádný chod bioplynové stanice, nelze po něm rozumně vyžadovat, aby za tímto účelem používal vlastní vozidlo. Naopak, pokud před nákupem vozidla Ford musel používat vlastní vozidlo, činí to nákup nového vozidla žalobcem plně odůvodnitelným.

[6] Městský soud dal za pravdu žalovanému, že kniha jízd nebyla vedena zcela řádně. Neobsahuje například konkrétní časy jízd či jméno řidiče, nicméně pro účely prokázání jízd jsou zaznamenané údaje dostatečné. Je zaznamenáno datum, místo cesty, počet kilometrů, stav tachometru a účel cesty. Není tedy pravdou, jak uvádí žalovaný, že kniha neobsahuje konkrétní účel jízdy. Jméno řidiče bylo doplněno svědeckými výpověďmi. Pan M. uvedl, že do nástupu pana F. vozidlo používal on. To odpovídá i skutečnosti, že všechny jízdy mají počátek v Prachaticích, tedy v bydlišti pana M. Kniha jízd obsahuje stavy tachometru a žalobce doložil důkazní prostředky k jednotlivým jízdám a důkazy vyplynuly i z vyhledávací činnosti správce daně. Jelikož žalobce unesl prvotní důkazní

břemeno, bylo následně na správci daně, aby vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Správce daně vážně a důvodně zpochybnil použití vozidla Ford u dvou jízd z celkového počtu šedesáti tří jízd. Podle knihy jízd bylo vozidlo používáno prakticky denně v období od 23. 11. 2016 do 2. 1. 2017. Na základě zpochybnění těchto dvou jízd nelze dospět k závěru, že kniha jízd byla „zcela zpochybněna. Úvahy správce daně ohledně toho, že výkon činnosti v místě sídla firmy v Praze nedává ekonomický smysl, nepředstavuje relevantní zpochybnění. V dané věci je faktem, že sídlo společnosti je v Praze. Pan M. i pan F. mají bydliště v jižních Čechách. Není tedy nelogické, že občas musí vykonat cestu do Prahy za účelem nějakého jednání, či vyzvednutí pošty. Otázka, zda takové uspořádání dává ekonomický smysl, není podstatná. Pro nyní posuzovaný případ je relevantní otázkou pouze, zda pro cesty z Prachatic do Prahy je využíváno vozidlo Ford. Toto však nebylo správcem daně nijak relevantně zpochybněno. Ve výpovědích osob existují určité nesrovnalosti, jsou však pouze dílčího rázu a lze je vysvětlit odstupem času od událostí. Netýkají se přitom hlavní otázky, zda vozidlo Ford bylo používáno k ekonomické činnosti žalobce.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[7] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, ve které namítl jeho nepřezkoumatelnost. Městský soud pominul, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč se zabýval provozem vozidla pouze ve vymezeném období, přičemž také vysvětlil princip odpočtu daně v případě dlouhodobého majetku. Žalobci bylo vysvětleno, že odepření odpočtu neznamená, že žalobce svůj odpočet zcela ztratil, přičemž je možná jeho úprava v následujících letech v případě jeho skutečného použití v rámci ekonomických činností žalobce. Městský soud pak nepřihlédl k tomu, že stěžovatel disponoval řadou pochybností. Posuzované okolnosti městský soud hodnotil izolovaně ve prospěch žalobce, aniž by k nim přistoupil kriticky s ohledem na další zjištěné pochybnosti správce daně. Městský soud tak pochybil, když věc neposuzoval komplexně v jejím souhrnu. Městský soud dále přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec žalobních námitek ve věci knihy jízd, čímž popřel dispoziční zásadu a zasáhl do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odňal právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své rozhodnutí. Soud totiž odůvodnil zrušení napadeného rozhodnutí skutečnostmi, jež v podané žalobě nebyly uplatněny, když žalobce konkrétními námitkami nebrojil proti závěru o neprůkaznosti jednotlivých jízd. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63.

[8] Městský soud nesprávně posoudil existenci vážných a důvodných pochybností správce daně. Správce daně unesl své důkazní břemeno stran existence pochybností, přičemž tyto byly v průběhu řízení žalobci opakovaně sděleny jak v rámci zahájení daňové kontroly, v rámci výzev k prokázání skutečností, tak v rámci sdělení výsledku kontrolního zjištění. Městský soud vycházel z nesprávného pochopení důkazního břemene a chybně nastavenou optikou dospěl k mylným závěrům. Žalobce sice unesl prvotní důkazní břemeno předložením faktury č. FVRG010763, na základě které si uplatnil nárok na odpočet z pořízení předmětného vozidla, výzvou č. 1 však bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce. Žalobci se nepodařilo věrohodně prokázat svá tvrzení o použití

vozidla k ekonomickým činnostem, a odstranit tak pochybnosti správce daně. V průběhu řízení se naopak pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce prohlubovaly za situace, kdy byly důkazní prostředky ve vzájemném rozporu a tvrzení žalobce se účelově měnila. Stěžovatel vyjmenoval jednotlivé pochybnosti správce daně, např. že předložená kniha jízd nebyla průkazná, neboť mohla být vyhotovena, aniž by byly jízdy skutečně vykonány. Žalobce neprokázal, že pan F., který měl být řidičem vozidla Ford v kontrolovaném období, byl jeho zaměstnancem, přičemž bylo naopak zjištěno, že v roce 2016 měl žalobce pouze jednoho zaměstnance, a to pana M. Uvedené tvrzení žalobce pozměnil tak, že vozidlo používal pan M., i když dříve žalobce tvrdil, že pan M. používá vozidlo Honda. Pan M. přitom vypověděl, že než byla uzavřena pracovní smlouva s panem F., tak sám pan M. zajišťoval obnovu provozu BPS vlastním automobilem. Tvrzení žalobce byla v rozporu, když současně tvrdil, že pořídil předmětné vozidlo s tím, že ho hodlá využívat panem F. až v budoucím období, tedy až od února 2017. Takové pozměňování tvrzení je účelové a nevěrohodné. Dále nebylo ozřejměno, jak žalobce účtuje o cestách zaměstnance do zaměstnání, v případě, že „PT“ v knize jízd znamená Prachatice, kde je bydliště řidiče vozidla. Cesta z domova do práce však není pracovní cestou, tudíž se nemůže jednat o cestu použitou k ekonomické činnosti žalobce.

[9] Nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že žalobce unesl důkazní břemeno, pokud věrohodně nevyvrátil vyjádřené pochybnosti správce daně, a neprokázal tak zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet daně podle zákona. Pro posuzování oprávněnosti uplatněného odpočtu totiž není rozhodující stav formální, ale stav faktický. Nestačí tedy nárok doložit po formální stránce, jak to učinil žalobce daňovými doklady a vytvořenou knihou jízd, ale tento formální stav musí prokázat také po stránce faktické. Městský soud pochybil, když neposuzoval všechny důkazní prostředky spolu s nevěrohodnými tvrzeními žalobce ve vzájemné souvislosti. Kniha jízd v podobě předložené žalobcem není průkazná. Obsahovala totiž údaje jako je datum bez konkrétního času, místo, účel, ujeté km a stav tachometru, přičemž byla posléze žalobcem doplněna o informace týkající se tankování. Správce daně nejenže měl pochybnosti o použití vozidla k ekonomické činnosti, ale také o identitě řidiče vozidla Ford, kdy tato základní informace v knize jízd absentovala. Tvrzení žalobce ohledně skutečného řidiče vozidla se v průběhu řízení účelově měnila. Nebyly prokázány některé jízdy, informace o tankování a v knize jízd byly nelogicky uváděny stavy ujetých km u jízd bezprostředně na sebe navazujících. Kniha jízd byla správcem daně zpochybněna jako celek, neboť nebyla vedena řádně, a proto jejím předložením žalobce nemohl unést důkazní břemeno. Nelze po správci daně požadovat, aby zpochybnil každou jednotlivou jízdu z 63, když důkazní břemeno tížilo žalobce. Se skutečností, že kniha nebyla vedena řádně, se ostatně ztotožnil i městský soud. Žalobce se sám dostal do důkazní nouze, když knihu jízd nevedl průkazným způsobem. Sám pan F. uvedl, že o knize jízd nic neví, žádné relevantní informace ke knize jízd nepodal ani pan M. Stejně tak ostatní listinné důkazy nebyly způsobilé prokázat použití vozidla v předmětném období.

[10] Městský soud dále pochybil, když nepřihlédl k účelovému pozměňování tvrzení žalobce ohledně osoby řidiče předmětného vozidla. Žalobce totiž zpočátku tvrdil, že předmětné vozidlo v kontrolovaném období používal zaměstnanec F., přičemž městský soud akceptoval tvrzení pana M., které bylo s původním tvrzením žalobce v rozporu.

Tvrzení žalobce se přitom začalo měnit poté, co se mu nepodařilo původní tvrzení prokázat. Správce daně totiž zjistil, že pan F. se stal zaměstnancem žalobce až v únoru roku 2017, tj. po kontrolovaném období, když v únoru 2017 žalobce tvrdil, že vozidlo používal pan F., aby pak za šest měsíců poté žalobce upravil své tvrzení tak, že vozidlo používal pan M.. Žalobce zároveň tvrdil, že pan M. používá vozidlo Honda. Je tak zřejmé, že si žalobce přiřazoval řidiče k jednotlivým vozidlům dle své libosti. Nelze souhlasit s městským soudem v tom, že by pan F. potvrdil používání předmětného vozidla v kontrolovaném období. Nebylo nijak prokázáno, že by pan F. vozidlo užíval k ekonomickým činnostem žalobce, a to před nástupem do zaměstnaneckého poměru, jak původně žalobce tvrdil. Sám městský soud v bodu 39. napadeného rozsudku uvedl, že pan M. ani pan F. nevypověděli, že by pan F. vozidlo využíval již před únorem 2017, avšak v bodu 41. rozsudku na druhou stranu uvedl, že pan F. má bydliště v jižních Čechách a není nelogické, že občas musí vykonat cestu do Prahy. Není přitom povinností stěžovatele za žalobce zkoumat, kým bylo vozidlo využíváno. Důkazní břemeno v tomto tíží žalobce.

[11] Zdá se tedy, že vozidlo nebylo v posuzovaném období používáno k ekonomickým činnostem, nýbrž k osobním účelům, o čemž svědčí též okolnost týkající se bydliště pana M. Vysvětlení nastíněných nesrovnalostí ve výpovědích, které městský soud odůvodnil časovým odstupem od událostí, není správné. Daňová kontrola totiž byla zahájena bezprostředně v časové souvislosti po kontrolovaném období. Pokud byly svědecké výpovědi provedeny v lednu 2018, nelze tento krátký úsek považovat za časový odstup, který by odůvodnil nesrovnalosti ve výpovědích. Nelze se pak ztotožnit ani se závěrem městského soudu, že lze rozpory ohledně tankování vysvětlit způsobem, který uvádí žalobce. Žalobce totiž nemá pouze povinnost tvrdit, ale musí svá tvrzení též prokázat. I kdyby tedy souhrnná faktura za tankování byla za jednotlivé odběry, tak logicky musela z nějakých údajů o fakticky provedených odběrech vycházet. Ty však žalobce nedoložil. Nebyla prokázána provázanost mezi tvrzenými formálně zapsanými údaji o tankování a předloženou souhrnnou fakturou. Tyto nesrovnalosti mají přímou vazbu na knihu jízd, kterou žalobce chtěl uplatnit k prokázání použití vozidla k ekonomické činnosti. Městský soud pak neposoudil věc řádně, když v bodu 13. napadeného rozsudku uvádí, že byla vyslechnuta paní M. N. V případě odpovědí paní Novákové se však nejednalo o svědeckou výpověď, když se tato pouze účastnila svědecké výpovědi pana M. coby zplnomocněná zástupkyně žalobce. V průběhu řízení přitom k žádnému výslechu paní Novákové nedošlo, a městský soud tak pochybil, pokud k jejím odpovědím přistupoval jako ke svědecké výpovědi.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v kasační stížnosti neshledal žádné konkrétní důvody, pro které považuje stěžovatel rozsudek za nezákonný. Stěžovatel pominul, že pokud měl pochybnosti o tvrzených skutečnostech, pak tyto měl podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ prokázat, nikoliv je pouze konstatovat. Správce daně v daňovém řízení chybně určil předmět dokazování, kdy namísto dokazování o nabytí vlastnictví k vozidlu bylo předmětem dokazování užívání vozidla pro ekonomické činnosti, které by mohlo být předmětem dokazování při kontrole jiných zdaňovacích období. Správce daně měl prokázat, že každá jím zpochybňovaná jízda se ve skutečnosti nerealizovala v rámci ekonomické činnosti žalobce. Stěžovatel přitom činí nedůvodné rozdíly v procesních právech a povinnostech ve vztahu k dokazování. Pokud by mělo být břemeno důkazní ohledně všech jízd tížit žalobce, pak stěžovatel tento požadavek nepovažuje za přemrštěný;

v případě, že důkazní břemeno prokázání pochybností k jednotlivým jízdám měl nést správce daně, pak stěžovatel uvádí, že to nelze po správci daně požadovat.

[13] Kniha jízd byla pouze jedním z důkazních prostředků, který v naprosté většině záznamů korespondoval s ostatními provedenými důkazy. Stěžovatel tuto knihu jízd vyjímá jako korunu důkazů, byl ovšem povinen hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti a nikoliv pouze jednotlivě, čemuž evidentně nedostál. Pochybnosti vyjádřené správními orgány jsou bezbřehé a bez orientace na základní řízení a dokazování. Správce daně v daňovém řízení na každé vysvětlení žalobce vymyslel vždy novou pochybnost. Dokazování se tak stalo nepřehledné a v naprostém procesním zmatku se ztratil i základní předmět dokazování. Výklad stěžovatele, že výzvou správce daně bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce, je v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, vede k nezákonnému obracení důkazního břemene v daňovém řízení ze správce daně na daňový subjekt a vyžadování nepřiměřeného důkazního standardu po žalobci. Není pravdou, že městský soud posoudil věc nad rámec soudního přezkumu. Stěžejní argumentace městského soudu se netýkala knihy jízd, ale otázek rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a zákazu libovůle hodnocení důkazů a zákazu vyžadování nadměrného důkazního standardu. Pokud soud v rozsudku rozebírá i jednotlivé jízdy v knize jízd, jedná se pouze o aplikaci dříve uvedených právních závěrů na konkrétní případ.

[14] Stěžovatel v replice popřel, že by špatně určil předmět dokazování, a připomněl, že otázka vlastnictví k vozidlu byla nesporná. Žalobce byl povinen prokázat, že předmět plnění používal k ekonomické činnosti a to ve vztahu k období, ve kterém si nárok na odpočet uplatnil. Žalobce nárok na odpočet daně za předmětné období neprokázal, avšak v pozdějších obdobích má možnost dle § 78 ZDPH, dojde-li ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet daně, odpočet daně upravit. Stěžovatel nemá povinnost namísto žalobce prokazovat, jak se jím tvrzené události ve skutečnosti odehrály. Je zcela racionální po žalobci požadovat prokázání účelu jízd, resp. užívání vozidla k ekonomickým účelům, když z logiky věci by to měl být žalobce, kdo disponuje největším povědomím o své ekonomické činnosti a zná podrobnosti o využití svého majetku. Výzvou č. 1 bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce a od této fáze vázlo na něm. Žalobci se však nepodařilo věrohodně prokázat tvrzení o použití vozidla k ekonomickým činnostem.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel napadá rozsudek městského soudu mimo jiné pro vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], kterou spatřoval v opomenutí městského soudu, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč se zabýval provozem vozidla pouze ve vymezeném období a že stěžovatel disponoval řadou pochybností, přičemž městský soud hodnotil posuzované skutečnosti izolovaně ve prospěch žalobce, aniž by k nim přistoupil kriticky s ohledem na další zjištěné pochybnosti správce daně. Městský soud měl také přezkoumat napadené rozhodnutí nad rámec žalobních námitek ve věci knihy jízd, čímž popřel dispoziční zásadu.

[18] Problematika nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je v judikatuře Nejvyššího správního soudu bohatě zastoupena (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[19] V tomto smyslu nelze považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Z odůvodnění napadeného rozsudku jako celku totiž vyplývá, že městský soud posuzoval jednotlivé okolnosti dané věci ve vzájemném kontextu, a nikoli izolovaně, jak tvrdí stěžovatel. Vzal v potaz též pochybnosti vznesené stěžovatelem (srov. zejm. body 39. - 43. napadeného rozsudku). Z odůvodnění napadeného rozsudku je pak zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů městský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Stěžovatel blíže nevysvětlil, v jakém smyslu by mělo nezohlednění toho, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč se zabýval provozem vozidla pouze ve vymezeném období, mít vliv na přezkoumatelnost či zákonnost napadeného rozsudku; této obecné námitce nepřezkoumatelnosti kasační soud vzhledem k výše uvedenému nepřisvědčil.

[20] Městský soud také neporušil dispoziční zásadu. Co se týče v rozsudku vyslovených závěrů stran knihy jízd předložené žalobcem, ani z tohoto důvodu tedy netrpí napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Z obsahu žaloby totiž zřetelně vyplývá, že žalobce brojil v žalobě uplatněnými body mimo jiné též proti závěrům správních orgánů, jež se týkaly zpochybnění průkaznosti jednotlivých jízd zanesených v knize jízd (viz zejm. body 14. - 18. žaloby). V této souvislosti nelze opomenout, že žalobce v žalobě odkázal též na část II. doplnění odvolání ze dne 16. 5. 2018, jak uvedl v bodu 14. žaloby. Zde žalobce výslovně brojí proti nesprávnému hodnocení knihy jízd. Za situace, kdy žalobce již v odvolání konkrétně namítal nesprávnost hodnocení knihy jízd ze strany správních

orgánů, na tyto námitky v žalobě odkázal, přičemž však i v žalobě specifikoval některá z pochybení správních orgánů ve vztahu k hodnocení knihy jízd, je postup městského soudu v souladu se zákonem. Jak ostatně uvádí komentářová literatura: *„[o]bsahuje-li žaloba obecnější odkaz na důvody podrobně popsané v odvolání, a toto odvolání je součástí předloženého správního spisu, může soud k takovému odkazu přihlédnout, nicméně žalobce je povinen alespoň ve stručnosti své námitky v žalobě konkrétně vymezit a specifikovat, nikoliv paušálně tvrdit, že žalobce napadá správní rozhodnutí z důvodů uváděných v předcházejícím správním řízení“* (viz Blažek, T., Jirásek, J., Molek, P., Pospíšil, P., Sochorová, V., Šebek, P. *Soudní řád správní - online komentář.* Praha: C. H. Beck, 2016, komentář k § 71, dostupný z právního informačního systému beck-online). Námitky stěžovatele stran odůvodnění napadeného rozsudku jsou tedy liché a odkaz na rozsudek kasačního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, je nepřípadný.

[21] Stěžovatel dále brojil proti závěru městského soudu, že správní orgány neprokázaly existenci vážných a důvodných pochyb ohledně tvrzení žalobce stran užívání vozidla Ford ke své ekonomické činnosti. Předmětem sporu tedy je, zda žalobce unesl důkazní břemeno stran použití vozidla Ford v rámci své ekonomické činnosti.

[22] Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH *plátce 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.*

[23] Podle § 92 odst. 5 DŘ *správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní* (podtržení doplněno).

[24] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 8. 2. 2017 daňovou kontrolu za období listopad 2016, která byla ukončena dne 4. 4. 2018 doručením zprávy o daňové kontrole. Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 2. 2017, č. j. 962579/17/2004-60565-105791, vyplývá, že správce daně po žalobci mimo jiné požadoval, aby doložil použití vozidla Ford ke svojí ekonomické činnosti. Žalobce vysvětleními ze dne 16. 2. 2017 a 19. 2. 2017 specifikoval vozidla ve svém vlastnictví a uvedl, k jakému účelu jednotlivá vozidla využívá, případně kým jsou vozidla využívána. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2017, č. j. 4893904/17/2004-60565-105791, správce daně vyzval žalobce k prokázání použití vozidla Ford k ekonomické činnosti. Na tuto výzvu reagoval žalobce vyjádřením ze dne 2. 7. 2017, ve kterém uvedl, že vozidlo Ford využívá výhradně k zajištění provozu na bioplynové stanici Chroboly a předložil knihu jízd za předmětné období. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 14. 8. 2017, č. j. 6458581/17/2004-60565-105791, správce daně opět vyzval žalobce k prokázání skutečností ohledně využívání vozidla Ford k ekonomickým činnostem žalobce. Podle správce daně nebylo předchozím vysvětlením

žalobce prokázáno, např. že pan F. byl zaměstnancem žalobce, zda jízdy vůbec vykonal, vykonal je za uvedeným účelem, nebylo vysvětleno počáteční a konečné místo tvrzených jízd, které je označeno „PT“, nebyly doloženy žádné důkazní prostředky prokazující nákupy pohonných a provozních hmot pro předmětné vozidlo. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním vysvětlení ze dne 17. 8. 2017, ve kterém uvedl, že vozidlo Ford v roce 2016 používal zaměstnanec žalobce J. M., k čemuž přiložil jeho pracovní smlouvu. Dále uvedl, že pan L. F. je u žalobce zaměstnán ode dne 13. 2. 2017, od tohoto data používá vůz Ford on. V příloze k podání vysvětlení žalobce správci daně zaslal doklady o vykonání vyúčtovaných služebních cest za účelem nákupu materiálu a objednávky náhradních dílů. Dále přiložil knihu jízd doplněnou o informace ohledně tankování vozidla, k čemuž přiložil také fakturu.

[25] Správce daně dále požádal o součinnost obchodní partnery žalobce. V souvislosti s vykázanými jízdami za účelem nákupu partnery požádal o sdělení, zda se nákup uskutečnil a jak bylo zboží dopraveno. Společnost Baluff správci daně sdělila, že nakoupené zboží bylo žalobci odesláno službou UPS. Společnost Carvision správci sdělila, že zboží si v Praze dne 23. 11. 2016 převzal osobně pan M. Společnost Agrozet sdělila, že zboží vyzvedával pan F. dne 19. 12. 2016. Ve sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 20. 11. 2017, č. j. 8335963/17/2004-60565-105791, správce daně konstatoval, že žalobce nepředložil důkazní prostředky o tom, že vůz Ford používá pro ekonomickou činnost, ačkoli k tomu byl opakovaně vyzván, přičemž údaje uvedené v knize jízd neodpovídají skutečnostem zjištěným správcem daně vyhledávací činností. Žalobce k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že pohotovost pro případ výskytu závady na zařízení ve vlastnictví žalobce zajišťuje zaměstnanec L. F., který užívá vozidlo Ford jako pohotovostní vozidlo. Žalobce předložil správci daně i svá oprávnění k poradenské a obchodní činnosti. K využití služebního vozidla Ford navrhl žalobce provedení výslechu svědků – zaměstnanců žalobce – pana L. F. a J. M. Svědek L. F. byl vyslechnut správcem daně dne 9. 1. 2018 (protokol o výslechu svědka ze dne 9. 1. 2018, č. j. 11462/18/2004-60565-105791), zástupci žalobce JUDr. Milena Nováková a J. M. byli vyslechnuti v rámci ústního jednání dne 11. 1. 2018 (protokol o ústním jednání ze dne 11. 1. 2018, č. j. 120413/18/2004-60565-105791). Na základě ústního jednání zaslal žalobce správci daně doplnění důkazů, konkrétně rozhodnutí o změně rozhodnutí o udělení licence ze dne 14. 8. 2017, ze kterého má být patrná spolupráce pana F. s žalobcem dříve než pan F. nastoupil k žalobci do pracovního poměru, Smlouvu o poskytování poradenské činnosti mezi žalobcem a AGREM Prachatice a.s., fakturaci služeb mezi AGREM Prachatice a.s. a žalobcem, kupní smlouvu o nákupu pohonných hmot, fakturaci pohonných hmot žalobce za prosinec 2016. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 16. 4. 2018, č. j. 3264748/18/2004-52524-109803. Napadeným rozhodnutím stěžovatel částečně změnil platební výměr (změna údajů na ř. 47), v ostatním zůstal výrok platebního výměru beze změny.

[26] Otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).*

(...) Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby" (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)." K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[27] Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 písm. a) ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je však nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[28] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem dospěl k závěru, že správní orgány neprokázaly existenci vážných a důvodných pochyb ohledně využití vozidla Ford k ekonomické činnosti žalobce. Žalobce prokazoval využití předmětného vozidla ke své ekonomické činnosti mimo jiné předložením knihy jízd, přičemž k prokázání účelu jízd předložil taktéž faktury od jednotlivých dodavatelů, a dále prostřednictvím výpovědí svých

zaměstnanců; tím unesl své prvotní důkazní břemeno ve smyslu výše citované judikatury. Kniha jízd obsahovala údaje ohledně data jízdy, místa, účelu, ujetých km, stavu tachometru a byla též doplněna údaji ohledně tankování. Účel jednotlivých cest byl přitom konkrétně specifikován a v řadě případů podepřen též příslušnou dokumentací, přičemž důkazy vyplynuly i z vyhledávací činnosti správce daně (viz dále). Lze souhlasit s městským soudem v tom, že kniha jízd mohla být opatřena též o konkrétní časy vykonaných jízd, vzhledem k uvedení data jízdy a ostatních v knize zaznamenaných údajů, však zdejší soud tento nedostatek nepovažuje za takový, který by mohl ovlivnit průkaznost knihy jízd jako celku. Kasační soud se ztotožňuje též s hodnocením průkaznosti vybraných jízd, tak jak je zevrubně provedl městský soud v bodu 39. v návaznosti na stěžovatelem zpochybněné jízdy, přičemž za situace, kdy správce daně de facto zpochybnil dvě jízdy z celkem šedesáti tří jízd, nemohlo přejít důkazní břemeno stran prokázání knihy jízd na žalobce. Konkrétně došlo k věrohodnému zpochybnění jízdy ze dne *„13. 12. 2016 Prachatice – Praha a zpět, Baluuf nákup náhradních dílů“* a ze dne *„19. 12. 2016 Prachatice- Husinec a zpět, Agrozet náhr. díly“*. V případě prvně uvedené jízdy plyne z obsahu správního spisu, že nakoupené zboží bylo odesláno a žalobci doručeno přepravní službou UPS, nemohlo tedy z logiky věci dojít k osobnímu předání zboží v Praze. V druhém případě pak dodavatel Agrozet správci dani sdělil, že zboží měl převzít pan L. F., který však podle výpovědí svědků vozidlo Ford před únorem 2017 nevyužíval.

[29] Ostatní v knize zavedené jízdy však stěžovatel dostatečně nezpochybnil, jak přiléhavě konstatoval též městský soud. Důkazní břemeno tak žalobce ohledně těchto jízd unesl. Například stěžovatelem zpochybněná jízda ze dne *„23. 11. 2016 Prachatice – Praha a zpět, nákup nářadí – Carvision“* byla dostatečně potvrzena jak ze strany společnosti Carvision, která potvrdila, že zboží v daný den převzal pan M., tak ze strany pana M., který uvedl, že vozidlo v danou dobu využíval. Ve správním spise je pak k této cestě dále obsažena faktura na prodej dílenského vozíku Evolution a tomu odpovídající předávací protokol. Z hlediska předmětu dokazování je přitom podstatné, zda pan M. byl v daný den v Praze služebně, nikoli to, jaké konkrétní zboží zde zakupoval. V případě jízdy ze dne *„28. 11. 2016 Prachatice – Graz a zpět, nákup náhr. dílů“*, správce daně pouze vyjádřil domněnky, že zboží nemuselo být vezeno k opravě až do Štýrského Hradce, což však nepodložil žádnými relevantními důkazy či argumenty. Pouze uvedl, že dodavatel má provozovnu také v Linci, a je tedy blíže od Prachatic než provozovna ve Štýrském Hradci, a že opravené zboží mohlo být odesláno dodavatelem žalobci přepravní službou. Takové zpochybnění však zůstalo pouze v rovině obecné domněnky, a vykonání této jízdy za účelem ekonomické činnosti žalobce tedy zůstalo nevyvráceno. Rovněž v případě jízd ze dne *„29. 11. 2016 Prachatice – Praha a zpět, jednání sídlo firmy; 6. 12. 2016 Prachatice – Načeradec a zpět, jednání Ing. M.; 28. 12. 2016 Prachatice – Načeradec a zpět, Ing. M. jednání; 9. 12. 2016 Prachatice – Praha a zpět, kancelář, pošta; 21. 12. 2016 Prachatice – Praha a zpět, AK Pajerová jednání,* nedošlo k jejich relevantnímu zpochybnění ze strany správce daně. Jak správně podotkl městský soud, v této fázi leželo důkazní břemeno na správci daně (což je patrné též z předešlé rekapitulace). Ten se však omezil pouze na tvrzení, že žalobce uvedené jízdy neprokázal. Stěžovateli nic nebránilo v tom, aby vyzval v účelu jízd zmíněné osoby k prokázání konání tvrzených jednání s žalobcem, tak jako to učinil v případě obchodních partnerů žalobce a prokázání nákupu zboží, jak je patrno ze správního spisu (srov. např. Výzva k poskytnutí údajů ze dne 26. 10. 2017, č. j. 7847426/17/2004-60565-105791, či ze dne 26. 10. 2017,

č. j. 7848473/17/2004-60565-105791). K námitkám stěžovatele stran nejasností účtování o cestách zaměstnance žalobce do zaměstnání z jeho bydliště (pokud „PT“ v knize jízd znamená Prachatice), Nejvyšší správní soud podotýká, že tyto cesty správní orgány v průběhu řízení dostatečně nezpochybnily. Jednak se žalobce nedotázaly, zda „PT“ skutečně značí místo bydliště zaměstnance žalobce, pana M., a ani se blíže nezabývaly tím, zda pan M. využíval vozidlo Ford též pro soukromé účely, jak se snaží naznačit stěžovatel. Pokud tuto skutečnost dostatečně správní orgány neprověřily v rámci řízení, a nevyjádřily o ní své pochybnosti, nemůže se stěžovatel teprve v soudním řízení dovolávat pochybností ohledně cest vykonaných do Prachatic, jakožto bydliště zaměstnance žalobce.

[30] Z právě uvedeného je patrné, že kniha jízd netrpí přílišnou obecností, je v ní naopak zaznamenán dostatek údajů potřebných k učinění úsudku ohledně využívání předmětného vozidla pro ekonomickou činnost žalobce, přičemž účel jízd je současně v řadě případů navázán na konkrétní osoby a činnosti a rovněž je potvrzen ze strany obchodních partnerů žalobce (srov. *a contrario* rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2021, č. j. 8 Afs 313/2019 - 35). Průkaznosti předložené knihy jízd není na závadu ani absence uvedení identity řidiče předmětného vozidla, když z pokynu Ministerstva financí D-300 a pokynu Generálního finančního ředitelství D-22, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty vyplývá, že kniha jízd musí obsahovat minimálně tyto údaje: datum, cíl a účel jízdy, ujeté kilometry, údaje o typu vozidla, registrační značce, stavu ujetých kilometrů k 1. 1. nebo k datu zahájení činnosti či datu zahájení používání vozidla a k 31. 12. kalendářního roku (nebo k datu ukončení nebo vyřazení vozidla, k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2017, č. j. 1 Afs 248/2017 - 34). Žalobcem předložená kniha jízd je tedy dostatečně průkazná a poskytuje dostatečný podklad pro učinění závěru ohledně využití předmětného vozidla pro ekonomickou činnost žalobce. Nelze tak dojít k závěru, že nárok žalobce na odpočet DPH zůstal pouze na úrovni tvrzení, když žalobce svá tvrzení ohledně využití předmětného vozidla pro ekonomickou činnost podložil mimo jiné dostatečně podrobně vypracovanou knihou jízd a souvisejícími daňovými doklady, jak je předestřeno výše. Zdejší soud souhlasí s městským soudem v tom, že by bylo nadměrně zatěžující po žalobci vyžadovat, aby předložil důkazy, že každá jednotlivě deklarovaná jízda byla provedena vozidlem Ford za situace, kdy používání vozidla Ford k ekonomickým činnostem žalobce bylo potvrzeno též výpověďmi pana M. a pana F., dalšími žalobcem předloženými důkazy (zejm. příslušné faktury prokazující vykonání některých jízd viz výše) a rovněž vyhledávací činností správce daně (údaje získané od obchodních partnerů žalobce). Z obsahu správního spisu a z výše provedené rekapitulace je patrné, že žalobce na veškeré výzvy správce daně vždy včas reagoval, poskytoval potřebnou součinnost a navrhoval důkazy k prokázání svých tvrzení. Stěžovatel však všechna tvrzení a důkazy předložené žalobcem zpochybňoval, aniž by v řadě svých pochyb osvědčil jejich vážnost a důvodnost ve smyslu výše citované judikatury zdejšího soudu.

[31] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že by jednotlivé důkazní prostředky byly ve vzájemném rozporu a tvrzení žalobce se účelově měnila. Naopak z výše uvedeného je patrné, že obsah předložené knihy jízd byl, až na nepatrný podíl záznamů, potvrzen jak prostřednictvím důkazů předložených žalobcem, tak prostřednictvím vyhledávací

činnosti správních orgánů. Co se týče obsahu jednotlivých výpovědí pana M. a pana F., tyto nevykazují takové rozpory, které by mohly založit existenci vážných a důvodných pochybností správních orgánů stran využití vozidla Ford k ekonomickým činnostem žalobce. Je sice pravdou, že ve výpovědích osob existují určité nesrovnalosti, na které poukazuje stěžovatel (např. ohledně nástupu pana F. do pracovního poměru u žalobce či ohledně skladování nafty). Jak však přiléhavě konstatoval městský soud, jednalo se pouze o dílčí nesrovnalosti, jež se netýkaly pro posuzovanou věc zásadní otázky, tedy zda vozidlo Ford bylo používáno k ekonomické činnosti žalobce, a nadto mohly být způsobeny též časovým odstupem od dotazovaných událostí (obecně nelze mít za to, že by vyslýchané osoby musely detailně pamatovat všechny skutečnosti, které se odehrály v období listopad – prosinec 2016, když byly dotazovány více než rok poté, konkrétně v lednu 2018). Jak již kasační soud vysvětlil výše, identita řidiče vozidla není pro posouzení nároku na odpočet DPH zásadní, pokud je prokázáno, že vozidlo bylo využito pro ekonomickou činnost žalobce. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobce důkazní břemeno stran využití vozidla Ford k ekonomické činnosti v předmětném období unesl, když tato skutečnost byla potvrzena předloženou knihou jízd, účetními dokumenty, sdělením obchodních partnerů žalobce, a též výpověďmi pana F. a osobami pověřenými jednat za žalobce, tj. panem M. a paní N. Z protokolu o ústním jednání ze dne 11. 1. 2018, č. j. 120413/18/2004-60565-105791, nadto vyplývá, že v předmětném období používal vozidlo pan M. (uvedl, že to byl on sám, kdo v předmětném období využíval automobil Ford, a také vyhotovil knihu jízd; JUDr. N. pak uvedla, že s vozidlem nikdo jiný nejezdil, protože do 13. 2. 2017 neměl žalobce jiné zaměstnance než pana M.). Tato skutečnost přitom není v rozporu s obsahem výpovědi pana F., který uvedl, že vozidlo užívá od svého nástupu do zaměstnání v únoru 2017, a neví, kdo jej využíval předtím.

[32] Nejasnosti stran identity řidiče vozidla v předmětném období tedy obsah výpovědí nevyvolává, jak se snaží namítat stěžovatel. Účelovost tvrzení žalobce stran řidiče předmětného vozidla přitom z výše uvedených podkladů správního spisu neplyne. Žalobce sice zpočátku nesprávně tvrdil, že řidičem vozidla Ford je zaměstnanec L. F. (viz Podání vysvětlení ze dne 16. 2. 2017 a Doplnění informací dle protokolu ze dne 19. 2. 2017). Z později uvedených skutečností však vyplynulo, že pan L. F. nastoupil do pracovního poměru k žalobci až v únoru 2017 (viz Podání vysvětlení ze dne 17. 8. 2017). Není tedy vyloučeno, že pokud hovořil žalobce o „zaměstnanci“, měl na mysli obsluhu předmětného vozidla v pozdější době, zatímco v listopadu a prosinci 2016 vozidlo užíval k ekonomické činnosti žalobce pan M., zaměstnanec žalobce, což bylo potvrzeno jak v podání vysvětlení ze dne 17. 8. 2017, tak v rámci výpovědi pana M. dne 11. 1. 2018. Současně nebylo zjištěnými skutečnostmi vyloučeno, že pan M. mohl v předmětném období užívat jak vozidlo Honda, tak vozidlo Ford. K polemice stěžovatele ohledně závěrů městského soudu týkající se užívání vozu Ford ze strany pana F. Nejvyšší správní soud poznamenává, že městský soud v napadeném rozsudku neuvedl, že by pan F. potvrdil používání předmětného vozidla v kontrolovaném období (když např. z bodu 39. napadeného rozsudku lze usuzovat na pravý opak).

[33] Co se týče otázky tankování pohonných hmot do předmětného vozidla, Nejvyšší správní soud má vzhledem k obsahu správního spisu za to, že žalobce dostatečným způsobem doložil způsob tankování a množství pohonných hmot potřebné k provozu vozidla Ford v předmětném období. Tvrzené rozpory ve skutečnosti, zda žalobce naftu

skladuje, či nikoli, nemají vliv na nyní posuzovanou věc, tedy zodpovězení otázky, zda vozidlo Ford bylo využíváno k ekonomické činnosti žalobce. Ve správním spisu je založena účetní dokumentace týkající se odběru pohonných hmot žalobcem od společnosti Autodoprava FORMAN, s.r.o., a to jak za období listopad 2016 (faktura č. 0000001359), tak za období prosinec 2016 (faktura č. 0000001482), a to včetně rozpisu uskutečněných dílčích odběrů. Je pravdou, že se jednalo o odběry nafty ve velkém množství, tato skutečnost však sama o sobě nemá vliv na závěr ohledně průkaznosti odběrů pohonných hmot. Naopak za situace, kdy skutečnost odběrů v tvrzené výši byla potvrzena též ze strany společnosti Autodoprava FORMAN s.r.o. (viz např. sdělení ze dne 18. 1. 2018), včetně data a množství provedení jednotlivých odběrů za období listopad a prosinec 2016, a související ve spise založenou dokumentací (např. Kupní smlouva na prodej pohonných hmot ze dne 8. 7. 2013 uzavřená mezi žalobcem a společností Autodoprava FORMAN s.r.o.), je nutno dospět k závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat existenci závažných a důvodných pochybností stran tvrzeného odběru pohonných hmot.

[34] Městský soud tedy, s ohledem na výše uvedené, dospěl ke správnému závěru, že žalobce unesl prvotní důkazní břemeno stran používání vozidla Ford ke své ekonomické činnosti v předmětném období. Posuzoval přitom všechny ve správním spisu obsažené důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti a své závěry řádně a náležitě odůvodnil (viz zejm. body 37. až 42. napadeného rozsudku). Je pravdou, že v rámci rekapitulace skutkového stavu městský soud uvedl, že byla vyslechnuta svědkyně Milena Nováková, ačkoli se nejednalo o výslech svědka ve smyslu § 96 DŘ, nýbrž o ústní jednání dle § 60 DŘ, kdy paní M. N. byla zmocněna k jednání za žalobce. Toto marginální pochybení v označení však nemělo žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je nedůvodná. Z tohoto důvodu soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[36] Zároveň soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalobci pak náleží náhrada nákladů ve výši 4.114 Kč. Tato sestává z odměny za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu vyjádření ke kasační stížnosti ve výši 3.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 4 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a z paušální náhrady hotových výdajů s tímto úkonem souvisejícím ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Nejvyšší správní soud ověřil, že je zástupkyně žalobce plátcem DPH, její odměna a náhrada hotových výdajů se zvyšuje o částku odpovídající této dani. Celkem tedy účelně vynaložené náklady žalobce činí 4.114 Kč. Nejvyšší správní soud proto uložil stěžovateli zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku v celkové výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

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

V Brně dne 14. ledna 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu