



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Lapertas, a.s.**, se sídlem Vídeňská 183/124, Brno, zast. JUDr. Michalem Bortelem, advokátem se sídlem Mezírka 775/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2019, čj. 4024/19/5300-21442-711359, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, čj. 30 Af 24/2019-47,

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 **s e** 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] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda žalobkyně (dále „stěžovatelka“) prokázala, že přijatá plnění od společnosti CCS Česká společnost pro platební karty s.r.o. (dále „CCS“) a od Mgr. F. L., advokáta, využila pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro níže uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) platebním výměrem ze dne 10. 5. 2017 vyměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 43 456 Kč. Správce daně neuznal stěžovatelce některé nároky na odpočet DPH, neboť ta

neprokázala, že přijatá plnění od společnosti CCS (pořízení pohonných hmot v červenci a říjnu 2014) a od advokáta Mgr. F. L. (poskytnutí právních služeb dle dohody) využila pro svou ekonomickou činnost. Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil částečně platební výměr v některých řádcích, a to tak, že vyměřenou daň snížil na 41 146 Kč. Ve zbylém rozsahu rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Následně podala stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[4] Krajský soud uvedl, že správce daně stěžovatelce sdělil své pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti předložených dokladů. Přenesl tak důkazní břemeno na stěžovatelku. Žalovaný vyhodnotil knihy jízd jako neprůkazné nikoliv z důvodu jejich nedostatečné podrobnosti, nýbrž z důvodu zjištěných nesrovnalostí. Tyto pochybnosti umocnilo dále to, že stav tachometrů vozidel zaznamenaných v knihách jízd neodpovídal skutečným stavům tachometrů, které správce daně zjistil při místním šetření. Množství a povaha nesrovnalostí podle krajského soudu nepředstavují drobné formální nedostatky. Naopak jde o závažné nedostatky. Pochybnosti správce daně proto byly namístě.

[5] Krajský soud souhlasí s žalovaným, že stěžovatelka evidovala obecně důvody pracovních cest svých zaměstnanců a že údaje o trase v řadě případů neumožňují kontrolu, zda uvedený počet najetých kilometrů odpovídá skutečnosti. Stěžovatelka používá jen několik abstraktně formulovaných účelů užití služebního vozidla (například „údržba budovy“ nebo „kontrola či prohlídka nemovitostí s klienty“). Jako cíl trasy neuvádí konkrétní adresy. Cesty po Brně eviduje záznamem „Brno - Brno“. Z tohoto záznamu však nelze vyčíst, jaká trasa měla být ujeta. Kombinace obecnosti dostupných údajů pak ztěžuje kontrolu tvrzení o tom, že vozidla užívala výhradně pro svou ekonomickou činnost. Stěžovatelka žádné další důkazy kromě knihy jízd nepředložila. Žalovaný a správce daně prokázali existenci vážných a důvodných pochybností stran použití přijatých zdanitelných plnění stěžovatelkou k její ekonomické činnosti. Ta však své důkazní břemeno neunesla. Požadavky finanční správy na obsahovou kvalitu dokladů předložených stěžovatelkou nejsou přemrštěné. Doklady jsou nedostatečné a neprůkazné pro uplatnění nároku na odpočet DPH.

[6] Jde-li o přijaté plnění od advokáta Mgr. F. L., stěžovatelka nepředložila kromě samotných daňových dokladů, podle kterých měla být předmětem plnění „právní pomoc dle dohody“, žádné další důkazní prostředky. Stěžovatelka k výzvě správce daně navrhla předvolat Mgr. F. L. jako svědka. Ten však správci daně na základě výzvy k poskytnutí údajů sdělil, že je vázán podle § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, mlčenlivostí. Správce daně ho proto nevyslechl. Krajský soud s postupem správce daně souhlasil. Nebylo by totiž možné z výpovědi Mgr. F. L. zjistit žádné skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, protože by svědek nemohl s ohledem na mlčenlivost odpovídat na otázky vztahující se k dotčenému plnění. Provedení tohoto důkazu by proto bylo zbytečné, nebyl-li by Mgr. F. L. zbaven mlčenlivosti. O tomto problému byla stěžovatelka informována již v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a následně ve zprávě o daňové kontrole. Svědka však povinnosti mlčenlivosti po celou dobu řízení nezprostila. Stěžovatelka navíc neuvedla, jaké skutečnosti má svědek svou výpovědí prokázat.

pokračování

Stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno v důsledku procesní pasivity. K dotčenému plnění nic bližšího neuvedla. Pouze konstatovala, že předmětem přijatých služeb bylo běžné nepravidelné právní poradenství a že nemusí využívat služby pouze jednoho advokáta.

[7] Krajský soud dále uvedl, že žalovaný neporušil zásadu přiměřenosti. To, že správce daně vymáhá i menší částky, nepředstavuje exces. Výše kontrolovaných či vymáhaných částek není pro správce daně rozhodná. Daňové orgány nepostupují vůči stěžovatelce nijak excesivně, neboť kontroly nesměřují opakovaně k téže dani za totéž zdaňovací období. Zvýšenou pozornost daňové správy si stěžovatelka vysloužila opakovaně zjišťovanými nesrovnalostmi v daňových dokladech. Nejedná se proto o bezdůvodnou předpojatost či účelový postup.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka namítá, že požadavek správce daně na vedení knihy jízd je odcizen ekonomické realitě jejího podnikání. Předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Výkon její ekonomické činnosti spočívá v provádění správy nemovitostí. Vozidla proto byla využívána zaměstnanci při pracovních cestách. Ty byly vykazovány dostatečným způsobem pro kontrolu využití vozidel stěžovatelkou pro pracovní účely. Jde o obvyklou praxi. Dokumentace kontrolních úkonů pro účely prokazování správci daně by byla absurdní. To, že v knihách jízd nejsou vyplňovány konkrétní detaily pracovních cest, stejně jako to, že každý kontrolní proces není průběžně písemně dokumentován, nemůže být vykládáno k tíži stěžovatelky. Není povinné vést takto přesnou evidenci. Správce daně jí tuto povinnost proto nemůže nad rámec zákona ukládat. Správce daně překračuje zákonné zmocnění tím, že vyžaduje doklady, které nepochází samy o sobě z ekonomické činnosti a které ani nejsou předepsány zákonem. Krajský soud tyto nezákonné praktiky správce daně potvrdil.

[9] Smyslem prokazování v daňovém řízení nemůže být a není prokazování každé konkrétní podružné jednotlivosti. Prokazování má své hranice, které žalovaný překročil. Požadavky žalovaného na detailní prokazování relativně nízkých částek nároku na odpočet daně jsou limitovány zásadou zákazu nadměrného zatěžování daňových subjektů a zásadou ekonomie daňového procesu. Upozorňuje-li žalovaný na některé chyby v evidenci, jde o důkaz obvyklého a průběžného vedení evidence. Krajský soud nekriticky odmítl řádně formulované námitky stěžovatelky. Excesivní požadavky správce daně a jeho systematickou šikanu potvrdil. V tom stěžovatelka spatřuje nezákonnost. Soud ani žalovaný nepoučili stěžovatelku, jaké informace by měla doplnit, aby byl nárok uznán. Stěžovatelka není schopna vyhovět požadavkům správce daně na prokázání účelu své cesty, ať do jejího důvodu uvede cokoliv. Pochybnosti jsou od počátku nastaveny toliko k vytvoření domnělého důvodu pro nepřiznání nároku na odpočet.

[10] Stěžovatelka k přijatému plnění od Mgr. F. L. namítá, že je běžné poptávat v jeden čas služby více advokátů. Krajský soud postupoval formalisticky, jestliže stvrdil oprávněnost a vhodnost neprovedení důkazu výsledkem Mgr. F. L. Ten řádně doložil odpovídající doklady a potvrdil provedení poskytnutých služeb. Stěžovatelka nebyla nijak informována o výzvě správce daně a ani následně nebyla vyzvána k tomu, aby mohla

svědka zprostit mlčenlivosti. Přesto následně uvedla, o jaký druh poskytování právních služeb se jednalo. To mohl Mgr. F. L. svědeckou výpovědí potvrdit. Kontroly správce daně jsou cíleným prostředkem k likvidaci stěžovatelky. To dokládá i skutečnost, že kontrolou procházejí bagatelní částky.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka v kasační stížnosti cyklicky opakuje stejné argumenty a lamentuje nad nespravedlností a nepřiměřeností, kterých se jí ve správním a soudním řízení dostalo. Stěžovatelka však nepřináší žádné nové argumenty. Správce daně unesl své důkazní břemeno. Ve výzvě k prokázání skutečností označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku pochybností o věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Ta sice na výzvu reagovala, nepředložila však žádné důkazní prostředky. V této souvislosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2021, č. 8 Afs 313/2019-35, *Lapertas I*, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval obdobnými kasačními námitkami téže stěžovatelky. V předložených knihách jízd žalovaný shledal zásadní rozpory. Stěžovatelka neprokázala využití služeb poskytnutých Mgr. F. L. v rámci své ekonomické činnosti. Nesdělila ani správci daně, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit. Mlčenlivosti mohla zprostit svědka kdykoliv během daňového řízení. Důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Žalovaný ani správce daně nepostupovali nepřiměřeně, nehospodárně či svévolně. Daňová kontrola byla zahájena bez úmyslu nepřiměřeně zatížit stěžovatelku. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[14] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka v žalobě (ani v dalším podání učiněném v žalobní lhůtě) nenamítala, že je běžné poptávat v jeden čas služby více advokátů, že Mgr. F. L. řádně doložil odpovídající doklady a potvrdil provedení poskytnutých služeb a že uvedla, o jaký druh poskytování právních služeb se jednalo.

[15] Protože stěžovatelka výše uvedené námitky neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, jsou tyto námitky nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[16] Stěžovatelka dále ve vztahu k navrženému důkazu výsledkem Mgr. F. L. namítá, že nebyla nijak informována o výzvě správce daně a ani následně nebyla vyzvána k tomu, aby mohla svědka zprostit mlčenlivosti.

[17] Stěžovatel musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud

pokračování

tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv refletoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[18] Na výše uvedenou kasační námitku, kterou stěžovatelka namítala již v žalobě, dostatečně odpověděl krajský soud v bodě 22 napadeného rozsudku (blíže viz rekapitulaci v bodě [6] tohoto rozsudku). Stěžovatelka na argumentaci krajského soudu nijak nereaguje a pouze znovu opakuje svou žalobní námitku. Není úkolem Nejvyššího správního soudu za stěžovatelku domýšlet, proč má za to, že jsou závěry krajského soudu chybné, jestliže krajský soud podrobně odůvodnil, kdy se stěžovatelka dozvěděla o tom, že je Mgr. F. L. vázán mlčenlivostí, a od kdy jej proto v průběhu daňového řízení mohla mlčenlivosti zprostit. Tuto námitku proto nelze projednat, neboť nesměřuje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je tak nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku krajským soudem, proti kterému původní argumentace stěžovatelky nemůže obstát.

[19] Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud se týká projednatelných kasačních námitek, tak se nyní zabývá již několikátou obdobnou věcí téže stěžovatelky (rozsudek *Lapertas I* a rozsudky NSS ze dne 19. 7. 2021, čj. 3 Afs 441/2019-58, *Lapertas II*, a ze dne 8. 12. 2021, čj. 10 Afs 65/2021-32, *Lapertas III*). Stejně jako v citovaných věcech i nyní stěžovatelka uplatnila jen povrchní argumentaci, která příliš nereaguje na naopak konkrétní vypořádání žalobních námitek krajským soudem. Jak již Nejvyšší správní soud stěžovatelce vysvětlil, soud může zcela jinak pracovat s námitkami, které jsou stručné a jasné, logicky uspořádané a mají jednoznačný „tah na branku“, než s neustálým opakováním jedněch a týchž obecných argumentů, které bez dalšího nemohou vést ke zpochybnění rozhodnutí krajského soudu (bod 11 rozsudku *Lapertas I*). Tomu také odpovídá způsob, kterým se Nejvyšší správní soud níže se stěžovatelčinými námitkami vypořádal. Není možné, aby soud za stěžovatelku spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu či kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelčina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[20] Povinností stěžovatelky jako daňového subjektu je tvrdit a dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, i prokázat všechny významné skutečnosti pro stanovení základu daně a výše daně. Je pak na správci daně, aby podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti předložených daňových dokladů, musí daňový subjekt prokázat nárok na odpočet daně jinak (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 5/2011-130, body 40-41, a ze dne 13. 2. 2019, čj. 5 Afs 126/2017-43, *VIVA Lanškroun*, body 21-22).

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně nesouhlasí s posouzením knih jízd, které předložila k prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění od společnosti CCS použila pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka tvrdí, že knihy jízd – byť s drobnými nedostatky – odpovídají tomu, jak takové záznamy vypadají při běžné podnikatelské činnosti. Požadavky, které na jejich obsah klade žalovaný, jsou podle ní nereálné.

[22] Ze strany žalovaného však o žádné nepřiměřené požadavky, natož hraničící s šikanou (jak tvrdí stěžovatelka), nešlo. Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nezpochybnila konkrétní závěry krajského soudu a žalovaného, že předložené knihy jízd vykazovaly celou řadu základních nedostatků. Nejvyšší správní soud tak z nezpochybněných závěrů krajského soudu vychází (viz body 13 a 14 napadeného rozsudku). Řada jízd probíhala mimo pracovní dobu jednotlivých zaměstnanců. V některém případě byl pochybný i důvod jízdy v porovnání s časovým údajem (kontrola nemovitostí mezi půlnocí a 3. hodinnou ranní). K načerpání pohonných hmot podle rozpisu tankování od společnosti CCS mělo dojít v některých případech mimo dobu nebo mimo trasu uváděnou v knize jízd. Čerpání pohonných hmot nebylo v knihách jízd za většinu měsíců vůbec evidováno. Správce daně při místním šetření nadto zjistil, že stavy tachometrů jednotlivých vozidel zaznamenaných v knihách jízd neodpovídaly skutečným stavům tachometrů. U vozidla, s nímž stěžovatelka potřebovala v době provádění místního šetření odjet, následně předložená kniha jízd neodpovídala knize předložené před odjezdem při místním šetření. To vše navíc v situaci, kdy stěžovatelka používala v záznamech jen ta nejjobecnější vymezení důvodů pracovních cest (například „údržba budovy“) a označení míst („Brno - Brno“). Nedala tak žalovanému reálnou možnost ověřit její tvrzení (podobně viz bod 13 rozsudku *Lapertas I*, bod 18 rozsudku *Lapertas II* a bod 9 rozsudku *Lapertas III*).

[23] Stejně jako v předchozích rozsudcích ve věci stěžovatelky i nyní Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelce nic nebránilo, aby pochybnosti správce daně vyvrátila i jakýmkoli jiným vhodným způsobem. Vedení průkazných knih jízd představuje pouze jednu z možností prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, tj. že pořízené pohonné hmoty od společnosti CCS stěžovatelka využila výhradně pro svou ekonomickou činnost spočívající ve správě nemovitostí a nikoliv pro jiné účely (bod 13 rozsudku *Lapertas I*, bod 18 rozsudku *Lapertas II* a bod 14 rozsudku *Lapertas III*). To však stěžovatelka neučinila. Žalovaný a krajský soud proto dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka neprokázala, že přijatá plnění od společnosti CCS využila výhradně pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákon o DPH.

[24] Jde-li o přijatá plnění od Mgr. F. L., jedinou přípustnou kasační námitkou je námitka, podle které měl krajský soud postupovat formalisticky, jestliže stvrdil oprávněnost a vhodnost neprovedení důkazu výsledkem Mgr. F. L. Tato námitka je však lichá. Krajský soud v bodech 21 a 22 napadeného rozsudku podrobně odůvodnil, proč správce daně nepochybil, jestliže svědka nevyšlechl s ohledem na jeho povinnost mlčenlivosti. V postupu krajského soudu nelze spatřovat žádný formalismus. Ba naopak krajský soud postupoval vůči stěžovatelce s ohledem na obecnost žalobního bodu vstřícně, jestliže se otázkou, zda bylo namístě vyslechnout Mgr. F. L., detailně zabýval.

pokračování

[25] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by krajský soud vytvořil situaci, kdy daňové subjekty musí pořizovat stohy zbytečných dokumentů jen pro daňové orgány, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Z postupu správce daně ani nevyplývá, že by jeho cílem byla likvidace stěžovatelky. Naopak správce daně v souladu s cílem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní, vedl postupně daňové kontroly na jednotlivá zdaňovací období s ohledem na zjištěné nesrovnalosti v stěžovatelkou předkládaných dokladech týkajících se nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud neshledal ani v jedné z věcí stěžovatelky, že by správce daně postupoval neoprávněně. Naopak vždy konstatoval, že doklady předložené stěžovatelkou obsahovaly závažné nedostatky (viz rozsudky *Lapertas I, II a III*). Zjevně proto není chyba v postupu daňových orgánů, nýbrž na straně stěžovatelky, která není schopna prokázat oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH. Obecná lamentace stěžovatelky proti postupu daňových orgánů je proto zcela bezpředmětná.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[27] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 5. ledna 2023

Petr Mikeš
předseda senátu