ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila 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 30. 1. 2019, č. j. 4022/19/5300-21442-711359, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2020, č. j. 30 Af 23/2019-51, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 5. 2021, č. j. 30 Af 23/2019-63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2335904/17/3002-50526-706630 (dále jen „platební výměr“), vyměřil podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 147 a § 139 odst. 1 daňového řádu na základě výsledků daňové kontroly podle zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 5. 2017, č. j. 2096523/17/3002-60564-711181, žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 47.175 Kč. Správce daně žalobkyni neuznal některé nároky na odpočet daně z přidané hodnoty; konkrétně se jednalo o pořízení pohonných hmot od společnosti CCS Česká společnost pro platební karty s.r.o. (dále jen „CCS“), pořízení služeb spočívajících v investiční činnosti při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o. a nákup elektronických šipek a stolního fotbalu od společnosti Centralshop s.r.o. Důvodem pro neuznání těchto nároků bylo to, že žalobkyně neprokázala použití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, a nesplnila tak podmínky pro oprávněné

uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[2] Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala použití přijatých plnění, a to pohonných hmot za období září 2014 od společnosti CCS, služeb spočívajících v investiční činnosti při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o. a nákupu elektronických šipek a stolního fotbalu od společnosti Centralshop, s.r.o., v rámci své ekonomické činnosti, respektive, že se tato plnění uskutečnila v souladu s předloženými daňovými doklady. Uzavřel proto, že žalovaný dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně nesplnila podmínku pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o daních přidané hodnoty.

[5] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že žalovaný opakovaně vznáší nekonkrétní pochybnosti a požaduje jejich odstranění. Správce daně a žalovaný naopak vyjadřovali konkrétní pochybnosti ke konkrétním plněním. Krajský soud neshledal v postupu správních orgánů ani porušení zásady přiměřenosti. Poukázal na to, že žalobkyně si mylně tuto zásadu vykládá tak, že správní orgány mají přecházet rozpory v daňových evidencích a nepodrobovat doložené daňové doklady podrobné analýze.

III.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti napadenému rozsudku brojí kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti nesouhlasí se závěry krajského soudu týkajícími se nesplnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o daních z příjmů, a to ve vztahu k plněním - pořízení pohonných hmot od dodavatele CCS za období září 2014 a pořízení služeb spočívajících v investiční činnosti při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o. Stěžovatelka má za to, že předložila všechny důkazní prostředky prokazující její tvrzení, a zdůrazňuje, že pro proces prokazování z její strany (a obecně ze strany daňových subjektů) musí existovat a existují limity.

[8] Ohledně pořízení pohonných hmot od dodavatele CCS stěžovatelka namítá, že požadavky správce daně na vedení knih jízd je odcizen ekonomické realitě jejího podnikání. Poukazuje na to, že výkon její ekonomické činnosti spočívá v provádění správy nemovitostí, a vozidla jsou tak využívána zaměstnanci při pracovních cestách. Stěžovatelka proto prověřovala využití vozidel pouze pro pracovní účely zejména v návaznosti na

průběžné prováděné kontroly činnosti jednotlivých zaměstnanců. Dokumentace kontrolních úkonů speciálně 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 při provádění správy nemovitostí není průběžně písemně dokumentován, nemůže být vykládáno k tíži stěžovatelky. Stěžovatelka uznává, že z evidence nemusí vyplývat, na jaké konkrétní adresy se její zaměstnanci dopravovali. Není to však povinné. Není-li tedy stěžovatelka povinna vést podle zákona evidenci podle předepsaného vzoru, nemůže jí takovou povinnost správce daně nad rámec zákona ukládat. Správce daně překračuje zákonné zmocnění tím, že vyžaduje doklady, které nepochází samy o sobě z ekonomické činnosti a ani nejsou předepsány zákonem. Krajský soud přitom v napadeném rozsudku tyto nezákonné praktiky správce daně potvrdil.

[9] Smyslem prokazování v daňovém řízení podle stěžovatelky 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 pochybil, pokud nekriticky odmítl řádně formulované námitky stěžovatelky a excesivní požadavky správce daně a jeho systematickou šikanu potvrdil. V tom stěžovatelka spatřuje nezákonnost napadeného rozsudku. Vykonstruované nesrovnalosti nemohou odůvodňovat zaměření správce daně na stěžovatelku. Správce daně je zodpovědný za řádnou a zákonnou správu daní a jejich výběr a není přitom jeho zákonem stanoveným úkolem vytvářet mezi daňovými subjekty atmosféru strachu a obav, kdy budou daňové subjekty v hrůze pořizovat stohy formálních dokumentů pouze pro účely finanční správy. Stěžovatelka také poukazuje na to, že ji žalovaný ani krajský soud za celou dobu řízení nepoučili, jaké informace by měla doplnit, aby byl její nárok uznán. Stěžovatelka má tedy za to, že není schopna vyhovět požadavkům správce daně na prokázání účelů cest svých zaměstnanců, ať jako jejich důvody uvede cokoliv. Pochybnosti jsou od počátku nastaveny toliko k vytvoření domnělého důvodu pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[10] I ve vztahu k pořízení služeb spočívajících v investiční činnosti při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o. stěžovatelka namítá, že správce daně po ní požaduje evidenci údajů, které jsou absolutně nadbytečné pro běžnou ekonomickou činnost, a jejich jediným účelem by bylo uspokojit finanční správu, přičemž těmito údaji není stěžovatelka povinna ze zákona disponovat. Zatěžovat daňový subjekt evidencí, jejíž vedení mu zákon neukládá, a dovozovat z jejího nevedení negativní důsledky, je podle stěžovatelky v hrubém rozporu se zásadou správy daní i obecnou představou o spravedlnosti; a to zejména za situace, kdy dodavatel provádění činností ve stěžovatelkou tvrzeném rozsahu potvrdil. V důsledku toho není podle stěžovatelky možné, aby někdy důkazní břemeno unesla. Krajský soud tedy i v tomto případě pochybil, přisvědčil-li závěrům správních orgánů o nesplnění podmínek pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o daních z příjmů týkající se uvedeného plnění.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Bezvýhradně souhlasí se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku a setrvává na své dosavadní argumentaci ve vztahu k posuzované problematice.

[12] Žalovaný poukazuje na to, že stěžovatelka cyklicky opakuje stejné argumenty a kasační stížnost je jen její bezbřehou lamentací nad nespravedlností a nepřiměřeností, kterých se jí dostalo ve správním a následně v soudním řízení (například šikanózní postup a jednání správce daně, systematické překrucování a křivení právního státu a jeho základních zásad, opakovaně vykonstruované nesrovnalosti, snaha o vytváření atmosféry strachu a obav mezi daňovými subjekty, správcem daně vyfabulované pochybnosti, nesprávné a tendenční závěry krajského soudu); k tomu žalovaný poukazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Afs 14/2010-78). Nadto obecnost těchto námitek žalovanému ani neumožňuje konkrétnější reakci.

[13] Žalovaný dále zdůrazňuje, že aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti (to vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-61). V nynějším případě správce daně toto břemeno unesl a ve výzvách označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedou k pochybnostem o věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Výzvami k prokázání skutečností tak správce daně přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku, která byla následně povinna jinými důkazními prostředky prokázat oprávněnost nárokovaných odpočtů z předmětných zdanitelných plnění. Stěžovatelka sice na tyto výzvy reagovala, ale žádné relevantní důkazní prostředky nepředložila a důkazní břemeno ohledně využití posuzovaných plnění (pořízení pohonných hmot od dodavatele CCS a pořízení služeb spočívajících v investiční činnosti při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o.) v rámci své ekonomické činnosti neunesla. Ze zákonné důkazní povinnosti daňového subjektu přitom vyplývá, že ve svém zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen prokázat naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232. Správce daně, žalovaný i krajský soud tedy zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dospěli k závěru, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, tedy neprokázala, že jí svědčí nárok na odpočet daně. Z její strany předložené důkazní prostředky nebyly totiž s to prokázat zejména použití posuzovaných přijatých plnění v rámci stěžovatelčiny ekonomické činnosti.

[14] Žalovaný nakonec uvádí, že správní orgány nepostupovaly nepřiměřeně, nehospodárně nebo svévolně, ale v souladu se zásadami správy daní zvolily racionální postup k dosažení cíle správy daní. Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2014 byla zahájena bez úmyslu nepřiměřeně zatížit stěžovatelku a rozhodně nebyla účelová. Tvrzení stěžovatelky, že postup správce daně odporuje základním zásadám daňového řízení a že správce daně klade na stěžovatelku excesivní požadavky, jsou tedy podle žalovaného zcela mylné. Závěry přijaté správcem daně, žalovaným i krajským soudem mají oporu v § 8 odst. 3 a § 92 daňového řádu, které upravují dokazování při správě daní, a v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví podmínky, jež musí daňový subjekt prokázat. V nynějším řízení však stěžovatelka naplnění zákonných podmínek k odpočtu uvedené daně neprokázala.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že se nyní zabývá již několikátou obdobnou věcí téže stěžovatelky (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2021, č. j. 8 Afs 313/2019-35, ze dne 19. 7. 2021, č. j. 3 Afs 441/2019-58, ze dne 8. 12. 2021, č. j. 10 Afs 65/2021-32, ze dne 5. 1. 2023, č. j. 8 Afs 53/2021-37, ze dne 5. 1. 2023, č. j. 8 Afs 165/2021-34, a ze dne 26. 1. 2023, č. j. 9 Afs 27/2021-30). Stejně jako v citovaných věcech i nyní stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí z velké části pouze povrchní argumentaci, kterou příliš nereaguje na naopak konkrétní vypořádání žalobních námitek krajským soudem. Kasační stížnost obsahuje pasáže, v nichž stěžovatelka namítá, že správce daně vůči ní uplatňuje přemrštěné požadavky na evidenci údajů, a jeho postup je proto šikanózní, dále pak poukazuje na to, že správce daně důvody pochybností 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.

[18] Nejvyšší správní soud rovněž stěžovatelce opakovaně vysvětlil, že 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 (srov. citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 313/2019-35). 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 kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelčina advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[19] Pokud jde o konkrétně uchopitelné námitky, stěžovatelka v kasační stížnosti především nesouhlasí se závěry správních orgánů a krajského soudu týkajícími se knih jízd, které správci daně předložila k prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění (pohonné hmoty) od dodavatele CCS použila pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka tvrdí, že knihy jízd – byť s drobnými nedostatky – odpovídají tomu, jak takové záznamy vypadají při běžné podnikatelské činnosti, a má za to, že ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu řádně prokazují použití pořízených pohonných hmot k její ekonomické činnosti. Naopak požadavky, které na obsah knih jízd klade žalovaný, stěžovatelka označuje za nereálné a krajskému soudu vytýká, že tyto excesivní požadavky a systematickou šikanu správních orgánů neshledal nezákonnými.

[20] Nejvyšší správní soud v tomto ohledu považuje za vhodné v obecné rovině připomenout, že stěžovatelka (jako každý daňový subjekt) byla v daňovém řízení povinna sama daň nejenom přiznat (břemeno tvrzení), ale také byla povinna toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní).

[21] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36, nebo ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017-43).

[22] V nynější věci Nejvyšší správní soud přisvědčuje krajskému soudu, že ze strany správních orgánů vůči stěžovatelce o žádné nepřiměřené požadavky na evidenci údajů, natož hraničící s šikanou (jak tvrdí stěžovatelka), nešlo. Zdůrazňuje přitom, že stěžovatelka v kasační stížnosti nijak konkrétně nezpochybňuje závěry krajského soudu a správních orgánů, že předložené knihy jízd vykazovaly celou řadu základních nedostatků. Nejvyšší správní soud tak z nezpochybněných závěrů vychází. Ze správního spisu je zřejmé, že pochybnosti o účelu (zda se skutečně jednalo o cesty související s ekonomickou činností stěžovatelky) jednotlivých jízd uvedených v knihách jízd vyvolávaly zejména tyto skutečnosti. Z knih jízd není zřejmé, kam konkrétně byla cesta vykonána, a tudíž nelze ověřit, zda počet najetých kilometrů odpovídá skutečně vykonané cestě v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky. Pochybnosti vyvolávalo jednak označení výchozího bodu a cílového bodu cesty pouze názvy obcí (jízdy po Brně byly evidovány jako „*Brno-Brno*“) namísto konkrétních adres, jednak obecnost uváděných účelů pracovních cest (například „*kontrola nemovitostí*“, „*údržba budovy*“ nebo „*návštěva právníka*“) a jednak rozpor uváděných informací (datum, čas, odkud, kam, účel, počáteční a konečný stav tachometru) se skutečnostmi správci daně známými z jeho úřední činnosti (cesta k blíže neurčenému daňovému poradci dne 23. 9. 2014, když se v té době jeden stěžovatelčin daňový poradce účastnil jednání u správce daně a druhý vůči němu fakturoval poradenskou činnost již dne 4. 9. 2014).

[23] Ze správního spisu se také podává, že řada jízd zaznamenaných v knihách jízd proběhla mimo pracovní dobu jednotlivých zaměstnanců, avšak stěžovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky o tom, že zaměstnanci v čase mimo svou pracovní dobu skutečně řešili poruchu či havárii na konkrétní nemovité věci. Knihy jízd rovněž neobsahují záznam o čerpání pohonných hmot v září 2014 ani údaje o osobách, se kterými měli zaměstnanci stěžovatelky jednat (záznam je proveden vždy obecně jako „*návštěva daňového poradce*“, „*návštěva právníka*“, „*prohlídky nemovitostí s klienty*“, „*jednání*

s klientem“). Vzniklé pochybnosti správce daně, které pramenily i z rozporů zjištěných dalšími daňovými kontrolami v knihách jízd stěžovatelky za jiné měsíce roku 2014, nadto posílilo i místní šetření provedené u stěžovatelky dne 10. 11. 2014, při kterém správce daně zjistil, že stavy tachometrů vozidel neodpovídají údajům uvedeným v předložených knihách jízd; rozdíl v některých případech činil i 100 km.

[24] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepovažuje pochybnosti vyjádřené správcem daně za přehnané, jelikož rozsah stěžovatelkou poskytnutých údajů skutečně nedává správci daně žádnou možnost blíže ověřit všechna tvrzení stěžovatelky o využití vozidel, respektive pohonných hmot (uplatněných zdanitelných plnění) k její ekonomické činnosti. Stěžovatelka v knihách jízd používá velmi obecný důvod jízdy a obecné označení cíle cesty, přičemž ani při této obecnosti nejsou vykazované údaje souladné se skutečností. K výtkám stěžovatelky o přehnanosti požadavků správce daně na obsah knih jízd Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že správními orgány a krajským soudem vytknuté nedostatky knih jízd byly uvedeny pouze demonstrativně s tím, že stěžovatelka mohla rozhodné skutečnosti (využití vozidel pro ekonomickou činnost) prokazovat jakkoliv jinak. Vedení průkazných knih jízd včetně konkrétních údajů o osobách či objektech totiž představuje pouze jednu z možností prokázání toho, že stěžovatelka pořízené pohonné hmoty od dodavatelky využila výhradně pro svou ekonomickou činnost spočívající ve správě nemovitostí, a tedy že byla oprávněna k odpočtu daně z přidané hodnoty.

[25] Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s dílčím závěrem správních orgánů a krajského soudu, že stěžovatelkou předložené knihy jízd nepředstavovaly dostatečný důkaz k prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění (pohonné hmoty) od společnosti CCS stěžovatelka použila pro svou ekonomickou činnost. Stěžovatelka přitom, ač jí nic nebránilo, aby pochybnosti správce daně vyvrátila i jakýmkoli jiným vhodným způsobem (např. cestovními příkazy), nepředložila ani žádné jiné důkazy, které by dokládaly využití pohonných hmot pro ekonomickou činnost, tedy nedala správci dani daně reálnou možnost ověřit její tvrzení. Žalovaný a krajský soud proto dospěli ve vztahu k tomuto přijatému zdanitelnému plnění ke správnému závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínku pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

[26] Nejvyšší správní soud s ohledem na právě uvedené nepřisvědčuje ani kasační argumentaci, že krajský soud posvětil nedůvodné „zaměření“ daňových orgánů na stěžovatelku a vytvoření situace, kdy daňové subjekty musí (slovy stěžovatelky) „*v nábožné hrůze*“ pořizovat stohy zbytečných dokumentů jen pro daňové orgány. Z postupu správce daně nevyplývá, že by jeho cílem byla likvidace stěžovatelky. Naopak správce daně v souladu s cílem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu, což je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, vedl postupné daňové kontroly na jednotlivá zdaňovací období s ohledem na zjištěné nesrovnalosti ve stěžovatelkou předkládaných dokladech týkajících se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud neshledal ani v jedné z výše označených věcí stěžovatelky, že by správce daně postupoval neoprávněně. Naopak vždy dospěl k závěru, že doklady předložené stěžovatelkou obsahovaly závažné nedostatky. Zjevně proto není chyba v postupu správních orgánů, nýbrž na straně stěžovatelky, která není schopna prokázat oprávněnost uplatněných

nároků na odpočet daně z přidané hodnoty. Obecná lamentace stěžovatelky proti postupu správních orgánů je proto zcela mimoběžná.

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítá, že krajský soud pochybil i ve svých závěrech týkajících se investiční činnosti při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o. Stěžovatelka správci daně vytýká, že po ní požaduje evidenci údajů, kterými není povinna ze zákona disponovat, přičemž tyto jsou rovněž absolutně nadbytečné pro běžnou ekonomickou činnost, a jejich jediným účelem by proto bylo uspokojit finanční správu. Stejně jako v první části své argumentace (ohledně plnění od společnosti CCS) však stěžovatelka konkrétní závěry obsažené v napadeném rozsudku nikterak blíže nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud tomu proto přizpůsobil způsob vypořádání kasační argumentace.

[28] Na tomto místě připomíná, že pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty musí daňový subjekt podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Nicméně nejde pouze o záležitost dokladovou, ale je nutné respektovat i soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). Předpokladem pro uznání nároku na odpočet daně tak je faktické uskutečnění daňovým subjektem deklarovaného plnění mezi dodavatelem a daňovým subjektem. Pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty je přitom nutné tvrdit a doložit splnění zákonných podmínek.

[29] Požadoval-li tedy správce daně v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty doložení naplnění těchto podmínek, nelze takový požadavek označit za excesivní, jak to činí stěžovatelka v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přisvědčuje správním orgánům a krajskému soudu, že ze stěžovatelkou předložených listin nebylo zřejmé, jakou povahu a rozsah měly mít služby poskytnuté dodavatelkou - společností RENÉ ZIEMNIOK, s.r.o., k jakému stavebnímu objektu či objektům se měly vztahovat, ani za jakých cenových podmínek je měla dodavatelka poskytnout. Tyto skutečnosti přitom neobjasnilo ani vyjádření samotné dodavatelky. Na uvedeném závěru nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že bylo ve správním řízení výpisem z bankovního účtu dodavatelky prokázáno, že stěžovatelka příslušnou částku dodavatelce uhradila. Prokázání uskutečnění určitých platebních transakcí mezi dodavatelkou a stěžovatelkou totiž ještě neosvědčuje, že plnění bylo poskytnuto, ani to, že výdaj byl v souvislosti s ekonomickou činností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61).

[30] Stěžovatelka pochybnosti o tom, v jakém rozsahu se plnění mezi ní a dodavatelkou opravdu uskutečnilo a zda souviselo s její ekonomickou činností, nevyvrátila, tyto tak přetrvaly i nadále. Neprokázala tedy, že se zdanitelné plnění (investiční činnost při rekonstrukci a výstavbě od společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o.) uskutečnilo v souladu s předloženými daňovými doklady, a nesplnila tak podmínky pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet ve smyslu § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Podmínka použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomické činnosti je přitom základním zákonným požadavkem pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, a nejedná se tudíž o nějakou speciální

podmínku, stanovenou správcem daně za účelem, aby ji stěžovatelka nebyla s to splnit, jak se stěžovatelka domnívá.

[31] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na předestřené závěry uzavírá, že krajský soud nepochybil, přisvědčil-li závěrům správních orgánů, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k posuzovaným zdanitelným plněním přijatým od společnosti CCS a společnosti RENÉ ZIEMNIOK s.r.o., neboť neprokázala, že tato plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, respektive neprokázala, že je uskutečnila v souladu s předloženými daňovými doklady. Stěžovatelka tudíž nesplnila podmínky pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

[32] Krajský soud se tedy nedopustil stěžovatelkou vytýkané nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení nastolených sporných právních otázek. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

VI.

[33] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

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

V Brně dne 11. dubna 2023

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu