ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **HAPO-Servis s.r.o.**, sídlem Borská 1045/40, Plzeň, zastoupené Mgr. Ondřejem Faistem, advokátem, sídlem Kamenická 2378/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 8. 2021, č. j. 29399/21/5300-21441-712870, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 6. 2022, č. j. 77 Af 18/2021–54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 16. 9. 2019 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až říjen 2016, prosinec 2016 a únor 2017 až srpen 2017 a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalobkyni nebyl uznán nárok na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že od svého dodavatele LuxusCars T&T s. r. o. (dále jen „LuxusCars“) přijala deklarovaná zdanitelná plnění v podobě pronájmu 6 luxusních automobilů.

[2] Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Ani doplněním dokazování v odvolacím řízení totiž nebyly zjištěny skutečnosti, které by prokazovaly faktické přijetí plnění.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Plzni, který žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji. Soud předeslal, že nad rámec prostého nesouhlasu s hodnocením zjištěných skutečností nepředložila žalobkyně konkrétní důvody, pro něž by hodnocení skutkového stavu mělo být nesprávné a napadené rozhodnutí nezákonné. Soud zrekapituloval východiska dokazování v daňovém řízení a také skutečnosti, na jejichž základě správním orgánům vznikla pochybnost o tom, že se obchodní případy odehrály tak, jak bylo deklarováno.

[4] Žalobkyně měla přijmout plnění v podobě pronájmu automobilů na základě 38 daňových dokladů. Na těchto dokladech bylo uvedeno, že platba bude provedena převodem. Žalobkyně však tvrdila, že všechny platby proběhly v hotovosti. K tomu doložila pouze jeden výdajový pokladní doklad. Průběh plateb se nepodařilo ověřit u dodavatele deklarovaného plnění LuxusCars, protože insolvenční správce této společnosti sdělil, že s ním společnost nespolupracuje a nedala mu k dispozici žádnou obchodní dokumentaci a účetnictví. Z evidence vozidel vyplynulo, že v dubnu a květnu 2017 dodavatel plnění LuxusCars již nebyl vlastníkem vozidla Mercedes S350 CDi s RZ X uvedenou na fakturách za toto období, že vozidlo Mercedes G63 AMG s RZ X nikdy nevlastnil a nebyl jeho provozovatelem a že vozidlo s RZ X je registrováno pod tovární značkou Audi S8, nikoliv Mercedes, jak je uvedeno na faktuře. Správce daně dále zjistil, že za některá pronajímaná vozidla společnost LuxusCars v rozhodném období vůbec nepřiznala silniční daň, za zbylá vozidla ji přiznala pouze v roce 2016. Z listin poskytnutých účetní společnosti LuxusCars vyplynulo, že jednatel této společnosti ji opakovaně instruoval tak, že v případě plateb v hotovosti má připravit daňový doklad i příjmový pokladní doklad. Ve vztahu k plněním poskytnutým žalobkyni jednatel společnosti LuxusCars v rozporu s touto praxí požadoval, aby na daňových dokladech byla uvedena „platba převodem“, přestože měla probíhat pouze v hotovosti. Z výpisu z bankovního účtu žalobkyně správce daně zjistil, že v rozhodném období nebyly vybírány částky odpovídající platbám za deklarovaná přijatá plnění.

[5] Soud konstatoval, že na základě těchto skutečností vznikly pochybnosti o tom, že platby skutečně proběhly a že žalobkyně vůbec přijala plnění v podobě pronájmu luxusních automobilů či je přijala v deklarovaném rozsahu. Soud nesouhlasil s námitkou žalobkyně, že by pochybnosti měly být uváděny k jednotlivým měsícům. Ačkoliv některé pochybnosti se týkaly jen některých měsíců, jejich množství a povaha celkově zpochybnily přijetí deklarovaných zdanitelných plnění, a tím i nárok na odpočet daně za všechna zdaňovací období.

[6] Žalobkyní doložené doklady (smlouvy o pronájmu, kopie velkých technických průkazů) mohou dle soudu vysvětlit část pochybných okolností, ovšem nevypovídají o faktickém poskytnutí plnění. Nebyly předloženy předávací protokoly vozidel a výsledky kontroly stavu ujetých kilometrů předvídané ve smlouvách o pronájmu vozidel. Soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že rukou psané zápisy na smlouvách nelze považovat za předávací protokoly předvídané těmito smlouvami. Stejně tak je nepřesvědčivé a ve výsledku především neprůkazné, že kontroly ujetých kilometrů probíhaly pouze namátkově bez jakéhokoliv zápisu, tj. z hlavy. K tomu přistupuje, že jednatel společnosti LuxusCars si

jednak nevybavil podrobnosti vzájemné obchodní spolupráce, jednak si nevybavil ani to, jak nakládal s přijatou hotovostí.

[7] Soud se ztotožnil s tvrzením žalobkyně, že některé skutečnosti nebylo v její moci ovlivnit (např. problémy v komunikaci mezi LuxusCars a insolvenčním správcem či zaplacení silniční daně). Tyto okolnosti jí ovšem nebyly kladeny k tíži, pouze na jejich základě vznikly pochybnosti o tom, zda a jak probíhala deklarovaná spolupráce. Na žalobkyni bylo, aby prokázala splnění podmínek pro odpočet daně.

[8] Soud neshledal, že by žalovaný opomněl jakékoliv důkazní návrhy ze strany žalobkyně. Neprovedení důkazů žalovaný dostatečně odůvodnil jejich nezpůsobilostí prokázat rozhodné skutečnosti, neboť svědecké výpovědi manželky jednatele žalobkyně, souseda, obchodního partnera, dvou zaměstnanců žalobkyně o tom, že žalobkyně vozy skutečně užívala, nemohly prokázat faktické poskytnutí plnění v deklarovaném rozsahu, tj. pronájem šesti vozidel v období únor 2016 až srpen 2017, a jejich užití k ekonomické činnosti. Již správce daně připustil, že tyto důkazy by byly způsobilé potvrdit pravdivost jiných důkazů, které by o rozsahu poskytnutých plnění vypovídaly (např. důvěryhodné knihy jízd ve spoj. s navrženými svědky, kteří potvrdí užití automobilů). V takové situaci by nešlo o důkazní prostředky nezpůsobilé prokázat rozhodné skutečnosti, neboť v souhrnu s jinými důkazy by měly dostatečnou vypovídací hodnotu. Tyto jiné důkazy však žalobkyně nepředložila.

[9] Závěrem pak soud nepovažoval za důvodné tvrzení, že žalobkyně (patrně v daňovém řízení) navrhla k důkazu pokladní doklady o úhradě faktur vystavených dodavatelem, ze kterých plyne, že za fakticky přijatá plnění žalobkyně zaplatila. K upřesnění tohoto tvrzení se soud při ústním jednání doptal na podrobnosti, z přednesu zástupce žalobkyně však nevyplynulo nic konkrétního, takže nebylo možné toto nekonkrétní tvrzení jakkoliv přezkoumat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[11] Stěžovatelka namítá, že krajský soud pouze převzal závěry žalovaného a jeho odůvodnění v podstatě neobsahuje žádné vlastní závěry. Rozsudek tak považuje za nepřezkoumatelný.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem soudu ohledně pochybností, které žalovaný vztáhl na celé posuzované období, nikoliv jednotlivé měsíce. Stěžovatelka tvrdí, že veškeré nesrovnalosti na její straně byly formálního charakteru, stěžovatelka je vysvětlila a opravila a navrhla další důkazy k prokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele. Jsou jí však kladeny k tíži skutečnosti, které vůbec nemůže ovlivnit, tj. splnění povinností dodavatelem (zaplacení silniční daně), u insolvenčního správce jsou zjišťovány skutečnosti (průběh plateb), které prokazovala pokladními doklady. Krajský soud uvedl, že nebyly předloženy předávací protokoly vozidel a zcela pominul, že stěžovatelka takový důkazní návrh učinila. Zároveň soud zcela rezignoval na další argumentaci stěžovatelky v žalobě k prokázání faktického poskytnutí zdanitelného plnění ze strany dodavatele.

[13] Stěžovatelka proto setrvává se svém stanovisku, že postup správních orgánů a nově i soudu je formalistický a dovozeno *ad absurdum* nelze předložit žádný důkaz najisto prokazující faktické poskytnutí zdanitelného plnění ze strany dodavatele, neboť každý

důkaz lze odmítnout jako nevěrohodný či nedostatečný. Krajský soud neuvedl, z jakého důvodu se přiklonil k závěru správních orgánů a odmítl tvrzení a důkazy stěžovatelky jako nedostatečné.

[14] Stěžovatelka navrhla důkazy směřující k prokázání faktického poskytnutí zdanitelného plnění, a tedy vzniku nároku na odpočet DPH. Krajský soud však bez dalšího k těmto důkazním návrhům nepřihlédl, resp. těmto nevyhověl.

[15] **Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti** uvedl, že krajský soud posoudil věc správně. Soudu nelze vytýkat, že se v hodnocení sporných okolností přiklonil k jedné ze stran a nezaujal k nim vlastní třetí stanovisko. Správní orgány vyhodnotily provedené důkazy, případně odůvodnily, proč některé z důkazů neprovedou. Soud jejich závěry aproboval. K námitce týkající se předávacích protokolů žalovaný uvádí, že se nejedná o předávací protokoly, nýbrž pouze o ručně dopsaný text na konci smluv s podpisem a razítkem, který se navíc nachází pouze na 3 smlouvách z celkových 7 předložených. Na rozdíl od samotných smluv, které hovoří o protokolech o předání i převzetí vozidel, namítané ručně psané texty na konci smluv se vztahují pouze k navrácení vozů. Tyto ručně dopsané texty na konci smluv tak nelze hodnotit jako samostatné důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické uskutečnění šetřených plnění. Pokud by měla stěžovatelka dané obchodní případy zdokumentované řádně, tedy disponovala uceleným souborem důkazních prostředků, které by byly sice formálního rázu, ale ve vzájemné souvislosti by poskytovaly spolehlivou auditní stopu o průběhu tvrzené obchodní spolupráce, pak by byla schopna rozhodné skutečnosti prokázat, popř. by bylo možné jejich pravdivost ověřit svědeckými výpověďmi.

[16] Stěžovatelka v žalobě provedení žádných důkazů nenavrhovala, pouze tvrdila, že nebyly v daňovém řízení provedeny veškeré důkazní návrhy a ani k nim při vyhodnocení nebylo přihlédnuto. Toto tvrzení však není pravdivé.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[18] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Stěžovatelka na několika místech kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, neboť pouze převzal úvahy žalovaného a nedostatečně reagoval na její námitky. Takovou vadu však Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud předeslal, že stěžovatelka primárně opakuje polemiku s hodnocením důkazů, kterou vedla již ve správním řízení. S hodnocením věci ze strany žalovaného se přitom soud ztotožnil. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto je soud v případech shody mezi svým názorem a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí oprávněn odkazovat na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49). Není úkolem soudu v rozsudku jinými slovy popsat totéž. Krajský soud reagoval na všechny stěžovatelkou vznesené námitky týkající se jak samotného správního řízení, tak hodnocení důkazů. Samotný nesouhlas stěžovatelky s hodnocením důkazů nezakládá nepřezkoumatelnost závěrů krajského soudu.

[20] Dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uvedené v tomto ustanovení.

[21] Krajský soud správně shrnul judikaturu týkající se důkazního břemene v daňovém řízení, z níž vyplývá, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Činí tak zejména svým účetnictvím, resp. daňovými doklady. Pokud však správce daně prokáže, že existují důvodné pochybnosti o souladu předložených dokladů a skutečnosti, je povinností daňového subjektu doložit pravdivost jeho tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost dokladů ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. může korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné doklady (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).

[22] V projednávané věci vznikly správci daně důvodné pochybnosti o správnosti a průkaznosti stěžovatelkou předložených daňových dokladů, bylo proto její povinností prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a jeho použití k ekonomické činnosti stěžovatelky. To se jí nepodařilo, ačkoliv tvrdí opak.

[23] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se zpravidla na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79, nebo ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020-52). Nejvyšší správní soud v nyní řešené věci neshledal důvod pro zásah do hodnocení skutkových otázek, které provedl krajský soud. Jím učiněné závěry nejsou zjevně nelogické a mají oporu v provedeném dokazování tak, jak je zachyceno ve správním spise.

[24] Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti pouze opakuje svoje námitky, které již uplatnila jak v daňovém řízení, tak v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektovala jejich vypořádání krajským soudem.

[25] Krajský soud vysvětlil, že ačkoliv se některé pochybnosti týkaly pouze určitých zdaňovacích období, některé bylo možno vztáhnout na všechny kontrolované měsíce, navíc množství těchto pochybností vzbuzovalo otázky ohledně celé spolupráce stěžovatelky s dodavatelem LuxusCars. S uvedeným hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Lze souhlasit, že například nesrovnalosti v označení aut či jejich registračních značkách lze přiřadit k měsícům, v nichž byly smlouvy s těmito nedostatky uzavírány, ovšem například nejasnosti ohledně plateb za deklarovaná plnění se týkaly celého kontrolovaného období, resp. všech kontrolovaných případů. I k přičítání skutečností, které stěžovatelka nemohla

ovlivnit, se krajský soud vyjádřil a Nejvyšší správní soud v jeho hodnocení neshledává žádné nedostatky.

[26] Tvrdí-li stěžovatelka, že zaplacení sjednané částky prokazovala (resp. navrhla k důkazu) výdajovými pokladními doklady, toto tvrzení se nezakládá na pravdě. V daňovém řízení k 38 daňovým dokladům předložila pouze jeden pokladní doklad, ke zbytku žádné doklady o platbě stěžovatelka nedodala a ani správci daně se žádné nepodařilo získat od společnosti LuxusCars. Nevyjasněných okolností týkajících se plateb nadto bylo v řízení více (na stěžovatelčině bankovním účtu nejsou evidovány výběry, které by platby pokryly, odlišné pokyny pro účetní dodavatele oproti jiným zákazníkům, jednatel dodavatele neuvedl, jak mělo být s hotovostními prostředky dále nakládáno). Stejně tak krajský soud reagoval na námitku týkající se předložení předávacích protokolů vozidel, kdy upozornil, že se jednalo pouze o ručně dopsané záznamy na smlouvách nikoliv o předání vozidel, ale pouze o jejich vrácení, které neodpovídaly sjednanému protokolu a nebyly ani uvedeny u všech smluv. Nemohly tedy prokázat faktickou realizaci zdanitelných plnění.

[27] Stejně tak krajský soud vyvrátil stěžovatelčinu námitku o nepřiměřených požadavcích správních orgánů na předkládání důkazů k prokázání faktické realizace obchodů tak, jak byly uvedeny na dokladech. Podrobně popsal, v čem spočívala stěžovatelčina povinnost prokázat, že se obchody skutečně odehrály tak, jak tvrdí, a z jakých důvodů k tomu jí předložené důkazy nestačily. Soud správně upozornil, že stěžovatelka si neopatřila dostatek formálních dokladů, které by mohly být dále potvrzeny například výpověďmi svědků. Jí předkládané listiny (smlouvy a technické průkazy) nemohly prokázat faktické uskutečnění prověřovaných obchodů ani skutečnost, že přijaté plnění použila ke své ekonomické činnosti.

[28] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že navrhla důkazy k prokázání deklarovaných obchodních případů, soud k nim však bez odůvodnění nepřihlédl. Toto tvrzení ovšem není pravdivé. V řízení o žalobě stěžovatelka žádné důkazy nenavrhla, pouze namítala, že žalovaný některé jí navržené důkazy v daňovém řízení neprovedl. K této námitce se krajský soud podrobně vyjádřil, konstatoval, že žádný z důkazních návrhů nezůstal opomenut, žalovaný navrhované důkazy buď provedl, případně odůvodnil jejich neprovedení.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 16. srpna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu