ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **TREX-MB spol. s. r. o.**, se sídlem U Přejezdu 343, Mladá Boleslav, zast. Mgr. Terezou Ječnou, advokátkou se sídlem Štefánikova 1347, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2022, č. j. 43 Af 28/2019-33,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 2019, č. j. 24594/19/5300-22442-707666 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), ve věci odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“).

[2] Dne 15. 1. 2018 Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry:

- č. j. 108294/18/2115-50522-203033, doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období srpen 2013 ve výši 13 870 Kč a stanovil penále ve výši 2 774 Kč,

- č. j. 110697/18/2115-50522-203033, doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 12 616 Kč a stanovil penále ve výši 2 523 Kč,

- č. j. 110704/18/2115-50522-203033, doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 11 962 Kč a stanovil penále ve výši 2 392 Kč,

- č. j. 110715/18/2115-50522-203033, doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 13 539 Kč a stanovil penále ve výši 2 707 Kč,

- č. j. 110726/18/2115-50522-203033, doměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 17 747 Kč a stanovil penále ve výši 3 549 Kč (dále jen „platební výměry“).

[3] Správce daně neuznal stěžovatelkou uplatněné nároky na odpočet DPH na základě dokladů od CCS Česká společnost pro platební karty s. r. o. (dále jen „CCS“) ve výši odpovídající nákupům pohonných hmot na přijatých dokladech č. PF 131543, PF 131643, PF 131695, PF 131817, PF 131917 a z přijatého plnění uvedeného na dokladu č. PF 131929 od dodavatele Rossomoto MB s. r. o., neboť stěžovatelka neprokázala, že tato plnění použila k uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 5 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a tím nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

[4] V **žalobě** stěžovatelka nejprve namítla, že ve spisové dokumentaci správce daně zcela absentují jakékoliv důkazy a listiny; správce daně v rámci daňové kontroly navíc nevydal výzvu, ve které by kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH a tím přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku. Pochybení, jichž se dopustil správce daně, se snažil odstranit žalovaný tím, že v odvolacím řízení prováděl nové dokazování. Přestože je žalovaný oprávněn v rámci odvolacího řízení odstraňovat vady řízení či doplňovat výsledky daňového řízení, není oprávněn zahladit absenci důkazního materiálu jakožto podkladu pro rozhodnutí a přezkoumávat tak rozhodnutí, která jsou pro takové vady nepřezkoumatelná. Stěžovatelka má za to, že správci daně poskytla dostatečné množství důkazního materiálu, ze kterého plyne, že pohonné hmoty použila za účelem uskutečňování svých zdanitelných plnění. Žalovaný však nepovažoval jí předložené důkazy za průkazné. Stěžovatelka namítla, že jí žádný právní předpis nezavazuje k tomu, aby vedla evidenci jízd průběžně, přičemž požadavky žalovaného na obsah knihy jízd nejsou dle jejího názoru adekvátní.

[5] Stěžovatelka dále poukázala na vnitřní rozpornost, jíž trpí odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž na jednu stranu odmítl zohlednit skutečnost, že v řízení o dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vedeném ve vztahu ke stejným transakcím za stejné období nebyl ze strany odvolacího orgánu potvrzen závěr správce daně, že pohonné hmoty byly pořízeny pro soukromé účely jednatele společnosti; na druhou stranu však žalovaný aproboval dodatečné platební výměry na DPH, ve kterých absentují důkazní prostředky a tyto jsou nahrazovány odkazem na skutečnosti zjištěné právě v rámci kontroly k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Stěžovatelka je přitom toho názoru, že v souvislosti s nákupem pohonných hmot v rámci její ekonomické činnosti by mělo být pohlíženo na tuto problematiku obdobně, ať již se jedná o daňovou kontrolu

v rámci DPH, nebo v rámci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Stěžovatelka dále nesouhlasila s tím, že lhůtu k vyjádření dle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „daňový řád"), nelze prodloužit.

[6] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Správce daně podle krajského soudu dostatečně zřetelně označil skutečnosti, jež u něj vyvolaly pochybnosti o správnosti a úplnosti evidence spotřeby pohonných hmot a knihy jízd. Správce daně první výzvu sice nesprávně učinil ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nicméně z této výzvy je zjevné, že správce daně považoval knihu jízd za neprůkaznou; nedostatek v podobě identifikace daně správce daně zhojil již ve výsledku kontrolního zjištění, ve kterém své závěry vztáhl též na daň z přidané hodnoty. Stěžovatelka si musela být vědoma rozsahu své důkazní povinnosti i toho, které skutečnosti po ní správce daně k prokázání jí tvrzených skutečností vyžadoval; její procesní práva tedy zůstala zachována. Krajský soud rovněž nepřisvědčil námitce stran nepřezkoumatelnosti platebních výměrů.

[7] Krajský soud potvrdil závěry žalovaného, že z provedeného dokazování neplyne souvislost deklarovaného plnění na vstupu s konkrétními zdanitelnými plněními na výstupu. Evidence jízd byla vedena chaoticky a vynaložení konkrétních nákladů nebylo prokázáno ani jiným způsobem. Žalovaný přitom nekladl na stěžovatelku z hlediska dokazování jejího tvrzení přehnané nároky. Krajský soud poznamenal, že stěžovatelku tíží důkazní břemeno a její povinností bylo prokázat odůvodněnost uplatněných odpočtů; pakliže stěžovatelka vedla záznamy o své činnosti chaoticky a nebyla je schopna věrně zkompletovat ani dodatečně, jde to výhradně k její tíži. Stěžovatelka neměla povinnost vést knihu jízd, nicméně ani z provedených výslechů nebylo konání služebních cest v konkrétním rozsahu (co se týče četnosti a účelu) prokázáno.

[8] Z předložených důkazních prostředků podle krajského soudu vyplývá, že *nějaké* služební cesty byly uskutečňovány a že na vstupu byly vynakládány *nějaké* náklady na nákup pohonných hmot do stavebních strojů, přístrojů a technologií; na základě svědeckých výpovědí bylo rovněž prokázáno, že pro ekonomickou činnost stěžovatelky bylo nezbytné vynaložit náklady na pohonné hmoty. Není však jasné, kdy konkrétně, kam a proč auta jezdila, jaké palivo (v jaké nákupní ceně) bylo při dané cestě v jejich nádržích a kolik ho bylo spotřebováno.

[9] Krajský soud připustil, že žalovaný (a Generální finanční ředitelství) nepostupoval správně, pokud jde o žádost stěžovatelky o prodloužení lhůty k vyjádření v odvolacím řízení. Krajský soud poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které lze žádosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu vyhovět a nejedná se o podání zjevně právně nepřípustné. Přesto krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka nebyla v důsledku neprodloužení lhůty na svých právech dotčena, neboť materiálně jí vyhověno bylo. Stěžovatelka měla dostatečný časový prostor ke kvalifikovanému vyjádření a případnému poskytnutí důkazů, čehož však nevyužila.

[10] V **kasační stížnosti** stěžovatelka namítá kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že se jí podařilo prokázat použití deklarovaných přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti, což potvrdil též krajský soud v bodě 58. napadeného rozsudku. Požadavek krajského soudu, aby

stěžovatelka doložila též, kdy konkrétně, kam a proč auta jezdila, jaké palivo (v jaké nákupní ceně) bylo při dané cestě v jejich nádržích a kolik ho bylo spotřebováno, stěžovatelka označila za absurdní a fakticky nerealizovatelný. Absurdní je dle stěžovatelky též požadavek na doložení knihy jízd u strojů a zařízení s pohonem na naftu nebo benzín, které stěžovatelka pro svoji ekonomickou činnost využívá, neboť u strojů a zařízení není možné vést „knihu jízd" s počtem ujetých kilometrů, spotřebou, stavem nádrže apod. Ani kdyby předložila „bezvadné knihy jízd", není možné splnit požadavek na doložení spotřeby na konkrétní pracovní cestu, práci stroje apod. Není proto možné stěžovatelku sankcionovat za to, že jiným způsobem doložila stejný rozsah skutečností, tj. že nakoupila pohonné hmoty, které spotřebovala za účelem zajištění a dosažení příjmů.

[11] Z provedených svědeckých výpovědí dle stěžovatelky jednoznačně vyplývá, že značná část pohonných hmot byla nakupována buď na CCS kartu a po vyčerpání jejího limitu v hotovosti. Zaměstnanci stěžovatelky potvrdili uskutečnění služebních cest. Vzhledem k povaze své podnikatelské činnosti stěžovatelka spotřebuje značné množství pohonných hmot; tuto skutečnost však správce daně ani krajský soud nevzali v potaz. Stěžovatelka dále konstatuje, že doložila přehled zakázek realizovaných v roce 2013, včetně informací ohledně těchto zakázek; stěžovatelka uvedla orientační dobu trvání zakázky, vzdálenost od sídla firmy, četnost služebních jízd a odhadovaný počet kilometrů ujetých při realizaci zakázky. Stěžovatelka připouští, že pracovní činnost jejích zaměstnanců byla poměrně hektická; to dokládá též skutečnost, že záznamy v knihách jízd nebyly prováděny systematicky. Proto uplatnila pouze tu část nákladů, kterou byla schopna prokázat; skutečná spotřeba pohonných hmot pro výkon její podnikatelské činnosti je několikanásobně vyšší.

[12] Stěžovatelka znovu poukazuje na rozhodnutí související s řízením o kontrole k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v němž nebyl potvrzen závěr správce daně, že stěžovatelka poskytovala svým zaměstnancům vozidla pro služební i soukromé účely. V reakci na související žalobní námitku v nyní posuzované věci krajský soud konstatoval, že tato skutečnost ještě neprokazuje užívání vozidel pro účely dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatelky v konkrétní výši a rozsahu. S tím stěžovatelka nesouhlasí a oponuje, že v praxi si jen stěží lze představit situaci, ve které by náklad na pohonné hmoty nebyl ani soukromým ani daňově uznatelným nákladem.

[13] Pohonné hmoty představují pro činnost stěžovatelky esenciální náklady. Napadený rozsudek je dle stěžovatelky vnitřně rozporný, jestliže krajský soud sice nutnost na vynaložení nákladů na pohonné hmoty uznal, přičemž potvrdil, že bez toho by nebylo možné její ekonomickou činnost realizovat, avšak na druhou stranu tvrdí, že použití takto vynaložených nákladů v rámci ekonomické činnosti doloženo nebylo, neboť nebylo prokázáno konkrétní použití konkrétní pohonné hmoty.

[14] Stěžovatelka dále odkazuje na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, z něhož dovozuje, že při uplatňování nároku na odpočet není nutné prokazovat konkrétního dodavatele. Podle zmíněného rozsudku zásada neutrality vyžaduje, aby byl odpočet na DPH na vstupu přiznám, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, i když povinná osoba k dani nevyhověla určitým formálními podmínkám. K tomu stěžovatelka uvádí, že žalovanému předložila potřebné daňové doklady se všemi nezbytnými náležitostmi. Pochybnosti stran identifikace jednotlivých jízd považuje za irelevantní, neboť použití zdanitelného plnění ke své ekonomické činnosti prokázala

jiným způsobem. S ohledem na výše uvedené Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný se ve **vyjádření ke kasační stížnosti** ztotožnil se závěry krajského soudu. Žalovaný poznamenal, že stěžovatelka byla v rámci daňového řízení vyzvána k prokázání toho, že nárok na odpočet z přijatých daňových plnění za zdaňovací období srpen až prosinec 2013 uplatnila v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty; tímto byla stěžovatelce dána možnost předkládat a navrhovat důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Takovým důkazním prostředkem mohou být v daném případě zejména řádně vedené knihy jízd, které však dle zjištění správce daně i žalovaného nebyly vedeny průkazným způsobem. Stěžovatelka mohla svá tvrzení prokázat i jinými důkazními prostředky, nicméně se tak nestalo. Žalovaný připouští, že právní řád nestanoví povinnost vést knihu jízd, avšak daňový subjekt musí být schopen svá tvrzení prokázat. Stěžovatelka však rezignovala na průběžné řádné vedení evidence jízd v reálném čase či vedení jiných důkazních prostředků prokazujících její tvrzení o uskutečněných pracovních cestách. Svědci sice potvrdili, že stěžovatelka ke své činnosti využívá vozidla a pracovní stroje, avšak tyto výpovědi byly natolik obecné a nekonkrétní, že na jejich základě nebylo možné učinit závěr o tom, že odpočty za nákup pohonných hmot byly uplatněny oprávněně. Ani výpisy z CCS karet nedokládají, že pohonné hmoty byly natankovány do služebních aut, respektive že vozidla byla využívána jen pro služební cesty. Z neprůkazných evidencí není možné jednoznačně určit, které cesty byly realizovány v rámci ekonomické činnosti, tedy nelze ani přesně určit, jaké množství pohonných hmot při nich bylo spotřebováno. Použití pohonných hmot do strojů používaných na stavbách nebylo v daňovém řízení prokázáno.

[16] Ve vztahu k přijatému plnění od dodavatele Rossomoto MB s. r. o., jak je uvedeno na daňovém dokladu č. PF 131929, a jehož předmětem plnění byly doutníky a lahve slivovice PF 2014, žalovaný podotkl, že dle spisového materiálu stěžovatelka sama již v průběhu daňové kontroly uvedla, že toto přijaté plnění nebylo použito k její ekonomické činnosti. Odkaz na rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti žalovaný nepovažuje za přiléhavý, neboť při uplatňování daně z příjmů a nadměrného odpočtu DPH existují rozdíly mezi jejich cíli, jakož i v dokazování, byť u stejných ekonomických transakcí. Žalovaný podotýká, že po stěžovatelce nepožadoval prokázání použití konkrétního litru pohonných hmot, nýbrž požadoval, aby prokázala souvislost deklarovaného přijatého plnění na vstupu dle předložených dokladů s konkrétními uskutečněnými zdanitelnými plněními na výstupu. Závěry rozsudku SDEU C-154/20 ze dne 9. 12. 2021, ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* dle žalovaného na nyní souzenou věci nedopadají, neboť v daném případě otázka přijetí plnění od plátců uvedených na daňových dokladech zpochybněna nebyla.

[17] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupená advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Spornou otázkou v nyní souzené věci zůstává, zda stěžovatelka unesla své důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty pro uznání uplatňovaného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k nákupu pohonných hmot, konkrétně, zda prokázala užití pohonných hmot v rámci své ekonomické činnosti.

[21] Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Oprávněnost nároku na odpočet daně prokazuje daňový subjekt, přičemž k otázce rozložení důkazního břemene se zdejší soud již mnohokrát ve své judikatuře vyjádřil (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS). Lze proto stručně shrnout, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, popř., aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencí.

[22] Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti a správnosti předložených dokladů, zejména uplatnění nákladů z faktur přijatých od dodavatele CCS. Správce daně proto dne 14. 2. 2017 vydal výzvu v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu, č. j. 606397/17/21 15-60562-801783 (dále jen „výzva 1“), kterou byla stěžovatelka vyzvána k prokázání toho, že všechny jízdy uvedené v předložených knihách jízd byly služební. Stěžovatelka na výzvu 1 reagovala podáním evidovaným pod č. j. 2275579; následně správce daně stěžovatelku seznámil s výsledkem kontrolních zjištění a při ústním jednáním dne 8. 1. 2018 projednal zprávu o daňové kontrole č. j. 4357/18/2115-60561-204319, kde uvedl, že po provedeném dokazování předložené důkazní prostředky nepovažuje za důkaz o tvrzení, že spotřebované pohonné hmoty uvedené ve zprávě o daňové kontrole sloužily k ekonomické činnosti stěžovatelky. Správce daně proto doměřil DPH z přijatých dokladů od CCS ve výši odpovídající nákupům

pohonných hmot uvedených na přijatých dokladech č. PF 131543, PF 131643, PF 131695, PF 131817 a PF 131917 a z přijatého plnění uvedeného na dokladu č. PF 131929 od dodavatele Rossomoto MB s. r. o. za nákup doutníků a slivovice. Dne 15. 1. 2018 správce daně vydal výše specifikované dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až prosinec 2013, proti kterým podala stěžovatelka odvolání.

[23] V rámci odvolacího řízení byla správcem daně vydána výzva k prokázání skutečností ze dne 19. 4. 2018, č. j. 2300637/18/2115-60562-200643 (dále jen „výzva 2“), ve které byla stěžovatelka vyzvána k prokázání nákladů na pohonné hmoty. Ze spisového materiálu však vyplynulo, že správce daně nevydal výzvu v souvislosti s daní z přidané hodnoty, ve které by kvalifikovaně vyjádřil své pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH a na základě které by přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku. S ohledem na to žalovaný uložil správci daně doplnění spisového materiálu (č. j. 2915/19/5300-22442-707666).

[24] Správní orgán provedl v průběhu odvolacího řízení dne 17. 5. 2018 výslech svědka pana L. Š. zaznamenaný do protokolu o výslechu svědka č. j. 2951982/18/2115-60562-200643 a dne 18. 5. 2018 provedl výslech svědka pana T. V. zaznamenaný do protokolu o výslechu svědka č. j. 2990473/18/2115-60562-200643. Stěžovatelka rovněž reagovala na výzvu 2 doplněním odvolání, a to podáním ze dne 26. 5. 2018, zaevidovaným pod č. j. 3179560/18, ze dne 31. 5. 2018 a dále podáním ze dne 26. 5. 2018, zaevidovaným pod č. j. 3220517/18, ke kterému byly přiloženy fotografie z jednotlivých zakázek, stěžovatelkou vystavené faktury, certifikát systému řízení výroby, ručně nakreslený plánek, zakázkový list, předávací protokoly, nabídky, zjišťovací protokoly o provedených pracích, listina obsahující fakturace - náklady - zisk. Téhož dne stěžovatelka zaslala správci daně další písemnosti, které jsou zaevidované pod č. j. 3221108: soupisy výkonů na zakázce ŠKODA AUTO a. s. Mladá Boleslav, hala M2, plány výměny podlahy, vystavená faktura ve prospěch společnosti ŠKODA AUTO a. s. Mladá Boleslav, předávací protokol, ručně psané poznámky, výdejky ze skladu, nabídka na provedení víceprací adresovaná ŠKODA AUTO a. s., ručně vytvořené plány, listina nazvaná Akce, plánování, plány p. K., vyfakturováno. Dne 18. 6. 2018 bylo správci daně v reakci na výzvu doručeno další doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům (evidováno pod č. j. 3435214) ke kterému byla přiložena tabulka obsahující sloupce: měsíc fakturace, odběratel, objekt, počet dní, vzdálenost v km a ujeto celkem.

[25] Dne 4. 2. 2019 vydal správce daně výzvu k prokázání, že přijatá plnění deklarovaná na dokladu č. PF 131929 od dodavatele Rossomoto MB s. r. o. a na dokladech č. PF 131543, PF 131643, PF 131695, PF 131817 a PF 131917 od dodavatele CCS použila v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Na návrh stěžovatelky byl dne 18. 2. 2119 proveden výslech svědkyně paní P. T. a téhož dne byl též proveden výslech svědkyně paní L. L. V reakci na výzvu byly správci daně doručeny přílohy, které obsahovaly přehled realizovaných služebních jízd podle zakázek a doby jejich trvání; dále byl doložen seznam vynaložených nákladů na pohonné hmoty, které byly hrazeny v hotovosti.

[26] Stěžovatelka byla seznámena se zjištěnými skutečnostmi a současně byla vyzvána k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalovaný setrval na tom, že stěžovatelce se nepodařilo prokázat užití deklarovaného přijatého plnění (pohonných hmot) v rámci své podnikatelské činnosti. Stěžovatelka na to

reagovala podáním ze dne 16. 5. 2019, vedeném pod č. j. 21315/19, ke kterému připojila přílohu *vydané faktury pro rok 2013*. Následně žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

[27] Z rekapitulace průběhu daňového řízení vyplývá, že správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a dal jí prostor k učinění návrhů na dokazovaní a k předložení důkazních prostředků. Správce daně zpochybnil stěžovatelkou předložené dokumenty, respektive poukázal na nesrovnalosti v evidencích o provozu motorových vozidel a v evidenčních personálních záznamech zaměstnanců používajících osobní automobily zaměstnavatele (stěžovatelky), přičemž vyslovil pochybnost o použití nakoupených pohonných hmot pro účely uskutečňování ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tímto přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která měla pochybnosti správce daně rozptýlit. Bylo na stěžovatelce, aby přijetí plnění v podobě pohonných hmot propojila s uskutečněným zdanitelným plněním na výstupu. Nejvyšší správní soud však musí souhlasit s krajským soudem, že stěžovatelce se nepodařilo důkazní břemeno unést.

[28] Hodnocením stěžovatelkou předložených důkazních prostředků se zevrubně zabýval žalovaný v bodech [46] až [53] v žalobou napadeném rozhodnutí. Lze stručně shrnout, že žalovaný stěžovatelce především vytkl, že evidence knihy jízd byla vedena chaoticky, dodatečně a někdy i osobou, která vůbec pracovní cestu neabsolvovala. Předložená tabulka ze dne 18. 6. 2018 (č. j. 3435214) byla vytvořena dodatečně a na základě odhadu; informace v ní uvedené jsou obecné a nelze z nich dovodit souvislost konkrétního přijatého plnění s danou zakázkou pro jednotlivé zdaňovací období. V tabulce je též uveden výčet použitých spotřebičů, strojů a nástrojů, avšak rovněž bez jakéhokoliv uvedení souvislosti s konkrétním přijatým plněním za nákup pohonných hmot a návazností na konkrétní ekonomickou činnost stěžovatelky. Žalovaný shrnul obsah svědeckých výpovědí zaměstnanců stěžovatelky a poznamenal, že z nich vyplývá, v čem spočívala ekonomická činnost stěžovatelky a za pomocí jakých zaměstnanců byla realizována; to ovšem plyne též z dalších stěžovatelkou předložených důkazů (viz bod [47] rozhodnutí žalovaného). Ani výpovědi svědků však neprokázaly, že nakoupené pohonné hmoty na základě daňových dokladů od CCS byly použity k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, tj. v souvislosti s konkrétní ekonomickou činnosti stěžovatelky. Žalovaný, potažmo krajský soud proto důvodně uzavřeli, že stěžovatelka evidentně vykonávala ekonomickou činnost a z předložených důkazů lze také zjistit o jaké konkrétní zakázky se jednalo, popřípadě v čem spočívaly; nebylo však vysvětleno, jak a v jakém přesném rozsahu byly pořízené pohonné hmoty uvedené na dokladech od CCS konkrétně použity k její ekonomické činnosti.

[29] Stejně jako krajský soud a žalovaný, nemá ani Nejvyšší správní soud pochybnosti o tom, že zaměstnanci stěžovatelky vykonávali práce, při nichž docházelo ke spotřebě pohonných hmot. Jak ale výstižně uvedl krajský soud, pro splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH nestačí prokázat, že se uskutečnily *nějaké* pracovní cesty a stěžovatelka vynaložila *nějaké* náklady na nákup pohonných hmot. Stěžovatelka měla konkrétně prokázat kdy, kam a proč vozidla jezdila, jaký druh pohonných hmot v jaké nákupní ceně a v jakém množství, při použití kterého vozidla, či pracovního nástroje (hladičky, vibrační lišty, elektrocentrály, vysoušeče, horkovzdušné ventilátory, frézy apod.), byl spotřebován a tyto skutečnosti spojit s konkrétním daňovým dokladem, na jehož základě uplatnila nárok na odpočet DPH. Jednoduše řečeno, bylo třeba,

aby stěžovatelka propojila nákup pohonných hmot a jejich spotřebu při konkrétních pracovních cestách či při konkrétní pracovní činnosti; to se jí nepodařilo.

[30] Stěžovatelka namítá, že vyslechnutí svědci potvrdili uskutečnění služebních cest a kromě toho uvedli rovněž zakázky, které se v daných lokalitách realizovaly, včetně četnosti denních jízd nebo případných problémů, které byly se zakázkou spojené. Tomu lze přisvědčit jen částečně. Svědci skutečně potvrdili, že v rámci své pracovní činnosti relativně často jezdili též na služební cesty. Nevzpomněli si však na konkrétní zakázky, datum jejich realizace či jiné podrobnosti. Ze svědeckých výpovědí naopak vyplývá, že evidence pracovních jízd byla vedena velmi chaoticky, přičemž k CCS kartám měl přístup kdokoliv ze zaměstnanců, a to bez omezení. Svědci též uvedli, že po vyčerpání limitu na CCS kartách platili za pohonné hmoty v hotovosti. Nutno podotknout, že stěžovatelka neuplatnila nárok na odpočet DPH za pohonné hmoty nakoupené za hotové. Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že svědecké výpovědi v kombinaci s předloženými daňovými doklady od CCS prokazují vznik nároku na odpočet DPH.

[31] Skutečnost, že záznamy v knihách jízd nebyly prováděny systematicky, přičemž za jejich vedení nebyla odpovědná žádná konkrétní osoba, jde k tíži stěžovatelky. Lze souhlasit s tím, že daňový subjekt nemá zákonnou povinnost vést knihu jízd. Jak však vyplývá z judikatury zdejšího soudu, u výdajů spojených s provozem vlastních vozidel určených k podnikatelské činnosti, představuje kniha jízd hlavní důkazní prostředek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, čj. 2 Afs 398/2017-42). Stěžovatelka jistě mohla svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Za tímto účelem také předložila jiné důkazní prostředky, kterými se žalovaný zabýval a hodnotil je jak zvlášť, tak ve vzájemných souvislostech; ani tyto však neobsahovaly takové skutečnosti, na základě kterých by bylo možné propojit nákup pohonných hmot s konkrétní ekonomickou činností stěžovatelky.

[32] Odkaz na § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není přiléhavý, neboť podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH jsou stanoveny v zákoně o dani z přidané hodnoty. V této souvislosti je rovněž nutné odmítnout argumentaci stěžovatelky, že pohonné hmoty představují pro její činnost tzv. esenciální náklady, neboť bez nich by nebylo možné dosahovat výnosů. Jak správně poznamenal krajský soud, v řízení týkajícím DPH není prostor pro zohlednění esenciálních výdajů. Tento závěr vyplývá rovněž z ustálené judikatury zdejšího soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 6 Afs 214/2022-37, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41). V rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 6 Afs 29/2021-38, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Dovolává-li se stěžovatelka toho, že pokud správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že u ní musely být úklidové práce v nějaké podobě prováděny, a tedy jí měly být přiznány alespoň objektivní minimální náklady (tzv. esenciální náklady), Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Veškerá judikatura, na niž stěžovatelka v této souvislosti odkazuje (zejména rozsudek ze dne 28. 1. 2021 č. j. 2 Afs 375/2018-42, v němž je citována také další prejudikatura), se týká daně z příjmů, nikoli daně z přidané hodnoty. Krajský soud správně upozornil, že principy uplatňování obou daní a jejich cíle jsou odlišné, čemuž odpovídá také jiná povaha a cíl dokazovaní. Podmínky a pravidla pro uznání daňových výdajů (pro účely daně z příjmů) a zákonné podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH totiž nejsou shodné (viz § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Jak Nejvyšší správní soud poukázal již ve své dřívější rozhodovací činnosti, „možnost*

odečíst daňově uznatelné výdaje na daň z příjmů (...) má daňový subjekt tehdy, prokáže-li faktické provedení dané platby (výdaje), její oprávněnost a souvislost s dosaženými příjmy. V případě uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (...) je daňový subjekt povinen tvrdit a prokázat, že od jiného plátce této daně přijal zdanitelné plnění (v daném případě poskytnutí služby či dodání materiálu), že je použil při uskutečnění své ekonomické činnosti a že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v dokladech" (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49, bod 54; viz také rozsudky ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, nebo ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45). Uplatnění nároku na odpočet DPH tedy nelze jednoduše zaměňovat s daňovou uznatelností výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Judikaturu k tzv. esenciálním nákladům nelze v případě uplatňování nároku na odpočet DPH aplikovat, a stěžovatelčině námitce proto nebylo možno z tohoto důvodu přisvědčit."

[33] Přisvědčit nelze ani námitce, že pro daňové subjekty je nastaven nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Stěžovatelka neměla prokázat využití každého litru pohonných hmot, jak naznačuje v kasační stížnosti. Žalovaný neuznal jí uplatněný nárok na odpočet DPH, protože v důkazech, jimiž dokládala, že přijatá plnění použila v rámci své ekonomické činnosti, shledal závažné rozpory, které jej vedly k pochybnostem, zda pořízené pohonné hmoty byly použity stěžovatelkou v rámci její ekonomické činnosti. Jistě není třeba trvat na tom, aby stěžovatelka prokázala spotřebu konkrétního litru pohonných hmot; takový požadavek by byl přehnaný. Stěžovatelka však byla povinna prokázat, kdy a kam konkrétně jela, za jakým účelem (v rámci uskutečňování konkrétního zdanitelného plnění), jaké palivo (v jaké nákupní ceně) při tom spotřebovala a v jakém množství. To spolehlivě neprokázala. Při prokazování těchto skutečností lze tolerovat určitou míru nepřesností, které nezbytně v reálných podmínkách vznikají; ovšem stěžovatelka požadované informace dokládala pouze v obecně rovině (například v předložené knize jízd uvedla cíl cesty jako „*pracovní schůzka*", „*servis*", „*nákup zboží*" apod.). Díky liknavému přístupu stran vedení evidence spotřeby pohonných hmot, ať už při pracovních cestách, nebo při provozu pracovních přístrojů, se stěžovatelka dostala sama do důkazní nouze. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde tato okolnost výhradně k její tíži (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 214/2021-37).

[34] Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 31. 8. 2022, č. j. 10 Afs 97/2022-40; v něm desátý senát řešil kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2022, č. j. 54 Af 37/2019-55, který se zabýval totožnými transakcemi prováděnými stěžovatelkou (tj. nákupem pohonných hmot) za stejné zdaňovací období, avšak ve vztahu k dani z příjmů právnických osob a z něhož v nyní posuzované věci krajský soud vycházel. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za přiléhavé připomenout rozdíly, jež provázejí daňové řízení o uznání nároku na uplatnění odpočtu u DPH (§ 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty) oproti daňovému řízení o uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů). V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, Nejvyšší správní soud uvedl: „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznávání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po*

zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“

[35] Z výše citovaného rozsudku je zřejmé, že na základě totožných skutkových okolností lze dospět v jednotlivých daňových řízeních k odlišným právním závěrům. Zdejší soud však potvrdil jak v nyní posuzované věci (v řízení o DPH), tak v řízení o dani z příjmů právnických osob (viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2022, č. j. 10 Afs 97/2022-40), že stěžovatelkou předložené důkazní prostředky jsou povrchní a neplyne z nich použití přijatého zdanitelného plnění na vstupu (nákup pohonných hmot) v rámci ekonomické činnosti stěžovatelky, resp. k uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění na výstupu. Krajskému soudu proto nelze vyčítat, že při posuzování daného případu přihlédl též k závěrům, jež byly vysloveny stejným soudem v řízení ve věci daně z příjmů právnických osob, za současného přihlédnutí ke konkrétním skutkovým okolnostem a specifickým podmínkám, jež pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH stanoví zákon.

[36] Krajský soud však nebyl povinen přihlédnout k řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jak se domáhá stěžovatelka. Při rozhodovací činnosti totiž soud není vázán rozhodnutím daňového orgánu v jiné věci. Ani námitka stěžovatelky, že si v praxi lze stěží představit situaci, v níž by náklad na pohonné hmoty nebyl ani soukromým nákladem, ani daňovým nákladem, není namístě. Nutno připomenout, že pro posouzení vzniku nároku na odpočet DPH není podstatné, zda se jedná o daňově uznatelný náklad (výdaj), či nikoliv. Povinnost prokázat splnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty leží na daňovém subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet DPH (viz bod 59. rozsudku krajského soudu).

[37] Stěžovatelka tvrdí, že podle rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, k prokázání nároku na odpočet DPH postačí, aby daňový subjekt prokázal postavení dodavatele jako osoby povinné k dani. Tento zjednodušený závěr však nemůže obstát. V prvé řadě je třeba poznamenat, že rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* se zabýval jednou z hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH, a sice otázkou nutnosti identifikace dodavatele- plátce DPH. O splnění této podmínky však v nyní posuzované věci není sporu. Nejvyšší správní soud připomíná, že pro vznik nároku na odpočet DPH je nutné splnit současně vícero podmínek; tyto přiléhavě shrnul zdejší soud v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124: *„První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem daně, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu.*“ Jak bylo výše vysvětleno, stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že přijatá zdanitelná plnění na vstupu použila v deklarovaném rozsahu v rámci své ekonomické činnosti pro uskutečňování svých

zdanitelných plnění (na výstupu). Nebyly tedy splněny všechny hmotněprávní podmínky ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

[38] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že jde-li o fakturu č. PF 131929 od dodavatele Rossomoto MB s. r. o. na nákup doutníků a slivovice, v průběhu řízení nevyvstaly pochybnosti o tom, že stěžovatelka tato přijatá plnění nepoužila v rámci své ekonomické činnosti. Je tomu tak především proto, že ve spisové dokumentaci se nachází e-mail od zástupkyně stěžovatelky (Mgr. Ivety Sommerové) ze dne 19. 12. 2016, která ve vztahu k uvedené faktuře uvedla, že tato faktura nesloužila k ekonomické činnosti daňového subjektu. V daňovém ani soudním řízení stěžovatelka netvrdila opak a v kasační stížnosti (ani v žalobě) rovněž neuvedla žádnou argumentaci vztahující se k předmětnému plnění. Stěžovatelka tedy ani ve vztahu k tomuto plnění svůj nárok na odpočet DPH neprokázala.

[39] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[40] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu v řízení náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho správní činnost nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. září 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu