



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: L. Š., zast. Mgr. Jaroslavem Topolem, advokátem se sídlem Na Zlatnici 301/2, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2022, č. j. 18245/22/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 10/2022-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce („stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze („městský soud“), kterým soud zamítl jeho žalobu proti shora uvedenému rozhodnutí. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu („správce daně“) ze dne 4. 9. 2020, č. j. 6946047/20/2006-52521-105879, na daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017. Dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli na základě daňové kontroly doměřena DPH ve výši 95 067 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 19 013 Kč.

[2] Předmětem sporu je nárok na odpočet DPH, resp. neprokázání splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH u plnění deklarovaných (přijatých) od dodavatelů CAREXA servis s. r. o. („CAREXA“) a LPG-AUTO s. r. o. („LPG-AUTO“) s přímou vazbou na osobu J. P., která měla plnění sama vykonávat.

[3] Sporná deklarovaná plnění spočívala v pořízení služeb – údržbě zeleně a travních ploch, správě a údržbě areálů a údržbě a servisu techniky stěžovatele a měla se uskutečnit v areálu Vrátkov, areálu společnosti Foxconn a obcích Přišimasy a Skřivany. Stěžovatel prováděl v rámci své ekonomické činnosti údržbu zeleně a správu nemovitých věcí. Za tímto účelem neměl žádné stálé zaměstnance, a svou činnost proto prováděl sám nebo prostřednictvím subdodavatelů či na základě dohod o provedení práce.

[4] V odvolání proti rozhodnutí správce daně stěžovatel namítal, že k prokázání nároku na odpočet DPH předložil formálně bezvadné daňové doklady a že správce daně nedostal své povinnosti prokázat existenci okolností, které by tyto doklady znevěrohodnily. Dále namítal, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu lze klást na účastníka řízení jen reálně splnitelné nároky na dokazování. Správci daně také vytýkal, že nehodnotí podklady ve vzájemné souvislosti, neprovedl navržené důkazy a daňovou kontrolu nevedl dostatečně odborně.

[5] Žalovaný vyložil, že nárok na odpočet daně nemá základ jen ve formálním dokladu a uvedl, že si měl stěžovatel zajistit důkazy, kterými by byl schopen prokázat přijetí zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady a prokázat soulad faktického stavu se stavem deklarovaným. Pochybnosti, které vyplývaly z nesrovnalostí v rámci fakturace, ze ztrátovosti jednotlivých zakázek, z příliš obecné výpovědi svědka a neurčitosti rámcové smlouvy stěžovatel nevyvrátil. V tomto důsledku neprokázal rozsah a jednotkové ceny sporných plnění. Ačkoli v odvolacím řízení předložil nové důkazní prostředky (fotografie areálů, čestné prohlášení již vyslechnutého svědka a další), ani ty po zhodnocení žalovaným nepřinesly korekci závěru správce daně. Žalovaný konstatoval, že se nejedná o důkazní prostředky a tvrzení, které by byly způsobilé odstranit pochybnosti správce daně o rozsahu šetřených plnění.

[6] Stěžovatel v odvolání dále namítal procesní vady (konkrétně vadné provedení výslechu svědka J. P.). Žalovaný v průběhu odvolacího řízení uznal, že správce daně se dopustil procesní vady, když tuto svědeckou výpověď provedl k jinému zdaňovacímu období (před zahájením daňové kontroly za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017) a svědeckou výpověď v odvolacím řízení doplnil.

[7] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl městský soud rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Af 10/2022-57. Městský soud konstatoval, že dokazování bylo vyhodnoceno správcem daně a následně i žalovaným zcela v souladu s platnými předpisy a zásadami dokazování.

[8] Soud přisvědčil žalovanému, že stěžovatel koncipoval svou žalobu tak, že napadal převážně postup správce daně, shodnými námitkami jako v odvolání, aniž by oponoval napadenému rozhodnutí. Obecné žalobní námitky jen opakovaly, čím měl stěžovatel prokázat nárok na odpočet daně, jaké důkazní prostředky předložil a že je správce daně i následně žalovaný nesprávně vyhodnotili. Soud se proto znovu zabýval především vysvětlením jádra sporu, který tkví v nepochopení zásad dokazování. Ztotožnil se s názorem správce daně, že při daňové kontrole vznikly zcela opodstatněné pochybnosti ohledně rozsahu a ceny sporných plnění, rozebral nesrovnalosti, které ho k tomuto závěru vedly a dospěl k závěru, že stěžovatel uplatněný nárok na odpočet daně z přijatých sporných plnění neprokázal.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Stěžovatel napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů („s. ř. s.“). Kasační stížnost má 6 okruhů námitek.

[10] První okruh kasačních námitek se týká důkazního břemene při prokazování nároku na odpočet DPH. Stěžovatel správci daně vytýká, že jeho pochybnosti jsou založeny na skutečnostech, které zákon nezakazuje (virtuální sídlo společnosti, platby v hotovosti, personální propojení dodavatelů, neziskovost zakázek, nezveřejňování účetních závěrek dodavatelů aj). Také se ohrazuje proti tomu, že po něm správce daně vyžadoval důkazy nad rámec zákona, které nemohly být splnitelné. Odkazuje na judikaturu, dle které může správce daně na účastníka řízení klást jen rozumné a reálně splnitelné nároky při dokazování, přičemž rozumnost, resp. splnitelnost požadavků se nutně odvíjí od konkrétní situace (nález Ústavního soudu z 5. 3. 2009, sp. zn. II. ÚS 281/09, rozsudek NSS z 21. 5. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008-109). Je názoru, že daňové doklady, které předložil, splňovaly všechny požadavky zákona a byly shledány za bezvadné. Navíc byl po celou dobu řízení ujišťován, že doklady jsou dostačující. Měl-li správce daně výhrady, měl na ně v průběhu kontroly upozornit.

[11] Stěžovatel prokázal faktickou realizaci, rozsah a obsah zdanitelných plnění. Jiné dodavatele v tomto období ani neměl a bez stálých zaměstnanců nemohl tak velký objem zakázek bez subdodavatelů zvládnout. Kdyby nedošlo k plnění v tvrzeném rozsahu, nemohlo by dojít k úhradě koncovými odběrateli, což by vyšlo najevo při šetření Policie České republiky, které ve věci proběhlo. Naopak správce daně neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost důkazních prostředků, jak mu ukládá § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[12] V druhém okruhu kasačních námitek brojí proti nezákonnému a šikanóznímu postupu správce daně a žalovaného. Daňové řízení bylo zahájeno z odlišného důvodu, než pro který bylo následně vedeno. Důvodem daňové kontroly byla skutečnost, že jeho dodavatel LPG-AUTO neuhradil DPH za 3. čtvrtletí 2018. V průběhu kontroly a odvolání došlo k likvidaci LPG-AUTO, a proto správce daně přenesl doměření daně výhradně na stěžovatele. Tím byla popřena zásada proporcionality. Sama finanční správa veřejně uznává, že období mezi lety 2013 a 2018 bylo problémové vzhledem ke kauzám, nestandardním postupům a pochybením správce daně, které se opakovaně řešily v tisku.

[13] Shodná argumentace v odvolacím řízení a v žalobě je logickým vyústěním předchozího řízení, neboť stěžovateli nebylo nikterak vyhověno a argumentace odvolacího orgánu se omezila pouze na obhájení postupu správce daně, aniž by byla zohledněna tvrzení stěžovatele, který byl po celou dobu řízení kontaktní a vyvíjel maximální součinnost.

[14] Třetí okruh kasačních námitek se týká hodnocení skutkového stavu a důkazních prostředků. Městský soud pochybil, jelikož nesprávně hodnotil některé skutkové okolnosti případu. Správce daně ignoroval stěžovatelův návrh, aby provedl důkaz ohledání místa, kde k plnění docházelo. V místech, kde byla činnost subdodavateli vykonávána, se správce daně mohl dotazovat i dalších svědků, což mohlo podpořit tvrzení stěžovatele. Správce daně také

nereflektoval a ignoroval obchodní praxi a zvyklosti stěžovatele s jeho obchodními partnery (např. paušální platby v měsíčních intervalech).

[15] Předmětem podnikatelské činnosti stěžovatele je údržba a správa velkých areálů a obcí, zvláště pak údržba zeleně. Za tímto účelem byla uzavřena rámcová smlouva se subdodavatelem LPG-AUTO. Smlouva předpokládala platbu v hotovosti, což je v obdobných činnostech zcela běžná praxe a není zákonem zakázána. Skutečnost, že mezi subjekty docházelo k platbě v hotovosti, nemůže být k tíži stěžovatele, obzvláště, když byly dodrženy zákonné podmínky pro hotovostní platby. Požadavek správce daně, aby stěžovatel doložil servis a opravu technického vybavení je nelogický a irrelevantní. Servisní opravy technického vybavení, které bylo pořízeno již jako použité, je plně prokázáno jeho bezchybnou funkčností. Městský soud nepřihlédl ke skutečnosti, že správce daně nesprávně posuzoval důkazy, a sice samostatně a nikoli jako celek, zcela bez přihlídnutí k prostředí, v němž se stěžovatel pohybuje. Závěry byly učiněny na základě neúplného dokazování a nedošlo k jeho správnému vyhodnocení.

[16] Stěžovatel dále rozporuje závěr městského soudu, dle kterého se dostal do důkazní nouze z důvodu výběru subdodavatelů. Subdodavatele si vybíral pečlivě a vždy kontroloval, zda nejsou vedeni jako nespolehliví plátcí. Žádný ze subdodavatelů jako nespolehlivý plátec na veřejně dostupných registrech veden po celou dobu spolupráce nebyl. Je osobou spolehlivou a důvěryhodnou a není v jeho zájmu spolupracovat s nespolehlivými subdodavateli, kteří by mohli poškodit jeho dobré jméno.

[17] Čtvrtým okruhem kasačních námitek jsou námitky týkající se svědka J. P., zplnomocněného zástupce LPG-AUTO. Svědek detailně popsal, jaké opravy a na jakých strojích stěžovatele prováděl. Je logické, že s odstupem času si již nepamatuje, kdy přesně jakou součástku, na jakém konkrétní stroji vyměnil či opravil. Správce daně pochybil, požadoval-li po svědkovi při výslechu, aby svá tvrzení doložil. Po svědkovi nelze požadovat doložení svých tvrzení, přesto svědek svá tvrzení doplnil notářským zápisem. Pokud správce daně považuje výpověď svědka za příliš obecnou, pak měl klást doplňující dotazy.

[18] V pátém okruhu kasačních námitek brojí stěžovatel proti daňové kontrole. Daňová kontrola byla nestandardně dlouhá, s ohledem na to, že probíhala u OSVČ s obratem cca 1,5 mil. Kč. Důvodem daňové kontroly nemůže být primárně jen obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, nýbrž musí existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt, u kterého je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil v menší míře, než měl. Daňová kontrola probíhala od samého počátku nestandardním způsobem a v rozporu s uvedeným. Není jasné, proč byla daňová kontrola nejprve zahájena a až následně rozšířena i na 3. čtvrtletí 2017. Stěžovatel správci daně 20. 6. 2020 odeslal stížnost, na kterou nikdy neobdržel odpověď a místo toho obdržel 29. 6. 2020 finální zprávu o daňové kontrole, čímž byla kontrola ukončena.

[19] Závěrem stěžovatel uvádí, že správce daně postupoval nestandardně, rozhodl-li jedním platebním výměrem o doměření daně a současně o souvisejícím penále. Takový způsob rozhodnutí je neobvyklý vzhledem k povaze věci a jde výlučně k tíži stěžovatele. Obvykle se o vyměření daně a penále rozhoduje samostatně, aby mohl daňový subjekt žádat

pokračování

o odpuštění penále a úroků, aniž by byl předem nucen úroky a penále hradit. Postup správce daně je pro stěžovatele likvidační.

[20] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci městským soudem. Jelikož stěžovatel stejně jako v žalobě, tak i v kasační stížnosti setrvává na své námitce, že unesl důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet DPH, opakuje žalovaný svou argumentaci k otázce rozložení důkazního břemene.

[21] Jak vyplývá z judikatury (např. rozsudků NSS z 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66 a z 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 102/2012-54), daňový subjekt primárně dokazuje svá tvrzení a správce daně může ohledně formálně bezvadných dokladů vyjádřit své pochybnosti. Prokáže-li správce daně, že o souladu předložených dokladů a faktického stavu existují vážné a důvodné pochyby, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten je pak povinen předložit další důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. V případě, že tak neučiní, neunesse své důkazní břemeno ohledně prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. V nyní řešené věci správce daně své břemeno unesl, a bylo tedy na stěžovateli, aby navrhl takové důkazní prostředky, na jejichž základě by prokázal své prvotní tvrzení. Takovým způsobem ale stěžovatel nepostupoval. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že pochybnosti správce daně byly založené na skutečnostech, které zákon nezakazuje. Tyto skutečnosti nebyly důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH. Uvedená zjištění byla ze strany správce daně jen dokreslením celkové situace a prohloubila pochybnosti již vzniklé. Důvodem pro odepření nároku bylo neprokázání skutečného rozsahu přijatého zdanitelného plnění. Konkrétně nebylo postaveno na jisto, které pomocné práce byly dodavateli provedeny, ve které dny a jak dlouho byly prováděny. Žalovaný také rozporuje tvrzení, že předložené daňové doklady byly formálně bezvadné. Daňové doklady postrádaly zákonem předpokládané náležitosti, neboť byly v rozporu s § 29 odst. 1 písm. f) a i) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („zákon o DPH“), neobsahovaly rozsah plnění a jednotkovou cenu.

[22] Není pravdou, že by postup správce daně a žalovaného byl šikanózní a nezákonný. Na stěžovatele nebyly kladeny žádné reálně nespelnitelné nároky. Bylo na něm, aby si vytvořil spolehlivou auditní stopu a pokud tak neučinil, nelze jeho neobratnost klást k tíži daňovým orgánům. Nedostatečnou obezřetnost spatřovaly orgány zejména ve skutečnosti, že platil v hotovosti, nevidoval rozsah přijatých plnění, nevedl si předávací protokoly apod.

[23] Co se týče hodnocení skutkového stavu a důkazních prostředků, z napadeného rozhodnutí vyplývá, že skutečnosti byly zohledněny již v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení a daňové orgány je při svém rozhodování vzaly v úvahu a byly hodnoceny jak jednotlivě, tak i ve svém souhrnu. K dílčí námitce týkající se neprovedení místního šetření žalovaný uvádí, že jeho provedení by nebylo způsobilé odstranit pochybnosti správce daně v otázce určení, který subjekt, v jakém rozsahu a za jaké ceny jednotlivá plnění vykonával. Polemika stěžovatele o důkazní síle různých důkazních prostředků k prokázání téže skutečnosti je irelevantní.

[24] Žalovaný se sice ztotožňuje s námitkou, že správce daně po svědkovi nemůže požadovat předložení důkazních prostředků, ale toto pochybení nemělo za následek jakýkoliv zásah do procesních práv stěžovatele. Nepředložení důkazních prostředků ze

strany svědka žádným způsobem není kladeno k tíži stěžovateli, ani nečiní výpověď méně věrohodnou. S tímto závěrem se ztotožnil i městský soud.

[25] Stěžovatel v kasační stížnosti napadá nestandardní délku daňové kontroly, přestože tato námitka nebyla uplatněna v žalobě. Žalovaný jen stručně uvádí, že daňová kontrola celkově trvala 13 měsíců, což je naprosto v souladu s § 148 daňového řádu.

[26] Dle žalovaného je možné v průběhu probíhající kontroly tuto rozšířit o další daňová řízení. V daném případě tomu bylo tak, že v rámci daňové kontroly DPH vyvstaly správci daně pochybnosti ohledně plnění i za další zdaňovací období, protože byla daňová kontrola zahájena i ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2017. Primárním podnětem pro zahájení daňové kontroly byl nesoulad plynoucí z údajů vykázaných v kontrolním hlášení. Není tedy pravdou, že kontrolní hlášení nebyla v průběhu kontroly zpochybněna. Mimoto může správce daně daňovou kontrolu zahájit i tehdy, nemá-li žádné konkrétní pochybnosti o správnosti tvrzení daňového subjektu.

[27] Za nedůvodnou je třeba označit i dílčí námitku, že stěžovatel nikdy neobdržel odpověď na stížnost adresovanou správci daně 20. 6. 2020. Tato námitka nebyla uplatněna ani v žalobě, ani v průběhu daňového řízení. Stížnost, která byla správci daně doručena až po odeslání zprávy o daňové kontrole, byla řádně prošetřena a stěžovatel byl o této skutečnosti řádně vyrozuměn.

[28] Ze zákona nevyplývá, že by bylo vyloučeno rozhodovat o penále v jednom rozhodnutí se stanovením daně. Rozhodnutí o doměření daně pak ve svém odůvodnění musí obsahovat způsob výpočtu penále uvedeného ve výroku dodatečného platebního výměru. Správce daně uložením povinnosti uhradit penále v rámci rozhodnutí o stanovení daně nijak nepochybil.

[29] Argumentace stěžovatele, že neměl nikdy problém se správcem daně či zpoždění s povinnými úhradami daňových povinností a v zákonem stanovené lhůtě uhradil doměřenou daň, není pro posouzení oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH relevantní. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[31] Kasační stížnost není důvodná.

[32] NSS předesílá, že kasační stížnost obdobně jako žaloba z převážné části opakuje námitky, které již byly uplatněny v odvolání, aniž by stěžovatel konkrétním způsobem napadl závěry městského soudu. Jeho kasační námitky jen neustále opakuje, čím stěžovatel prokázal nárok na odpočet daně, jaké důkazní prostředky předložil a že je správce daně i následně žalovaný nesprávně vyhodnotili.

pokračování

[33] Předmětem kasační stížnosti nemá být postup správců daně, ale rozsudek městského soudu. NSS v tomto ohledu odkazuje na svou konstantní judikaturu, dle které je kasační stížnost jako mimořádný opravný prostředek koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení, v čem soud v napadeném rozsudku pochybil. Omezí-li se stěžovatel v kasačních námitkách pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat, že takové námitky jdou mimo rámec rozhodnutí soudu (rozsudek NSS z 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003-48). Námitky vztahující se k postupu správce daně proto nejsou přípustné.

[34] Nad rámec uvedeného NSS konstatuje, že městský soud stěžovateli velmi podrobně vysvětlil jak rozložení důkazního břemene, tak jednotlivé fáze dokazování a řádně je aplikoval na projednávanou věc (viz body 43 a 55 napadeného rozsudku).

[35] Nepřípustné jsou i námitky týkající se délky daňové kontroly, odpovědi na stížnost adresovanou správci daně (bod 4 kasační stížnosti) a námitky brojící proti doměření daně a stanovení penále jedním platebním výměrem (bod 2 kasační stížnosti), neboť nebyly uplatněny v řízení před městským soudem, ač je stěžovatel uplatnit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

III. a) Důkazní břemeno, hodnocení skutkového stavu a důkazních prostředků

[36] Závěr městského soudu, že správce daně na stěžovatele nekladl nerozumné či reálně nesplnitelné nároky při dokazování je správný. Správce daně odvíjel požadavky na další dokazování od konkrétní důkazní situace a řádně odůvodnil, na čem byly jeho pochybnosti založeny.

[37] Ze spisového materiálu NSS ověřil, že pochybnosti správce daně o rozsahu deklarovaných plnění a podílu účasti subdodavatelů na jejich realizaci byly oprávněné a mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Tyto pochybnosti byly způsobeny a) nesrovnalostmi v rámci fakturace (přijata plnění nekorrespondují s fakturací na výstupu), b) ztrátovostí jednotlivých zakázek, c) absencí zmínky o J. P. či zaměstnancích dodavatelů v rámci přehledu vjezdu do areálu Foxconn, d) daňovými doklady bez uvedení rozsahu plnění a jednotkové ceny aj. Pochybnosti dokreslilo i chování subdodavatelů (absence reakce na výzvy ke spolupráci, nevykázaná plnění v rámci kontrolního hlášení, virtuální sídlo společnosti, jednatel s trvalým bydlištěm na obecním úřadě a angažmá v dalších 26ti společnostech, z nichž je většina v likvidaci nebo insolvenci, nezveřejněná účetní závěrka od roku 2012, personální propojení subdodavatelů aj.).

[38] Co se týče tvrzení, že stěžovatel předložil formálně bezvadné doklady, to již bylo vyvráceno v rámci daňové kontroly a následně v rámci odvolacího řízení, mimoto není bezvadnost daňových dokladů pro věc relevantní (viz rozsudek NSS z 19. 4. 2018, č. j. 7 Afs 125/2017-27, rozsudek NSS z 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, rozsudek NSS z 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117).

[39] S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že stěžovatel nenaplnil ve vztahu k deklarovaným přijatým plněním podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH,

jelikož neunesl důkazní břemeno ohledně toho, kdo, kdy a jakým způsobem a za jakou cenu sporné služby poskytl.

[40] V kasační stížnosti stěžovatel jen velmi obecně namítá, že dle jeho názoru byla předložená rámcová smlouva dostatečně určitá. Toto opakované tvrzení není samo o sobě způsobilé vykompenzovat neurčitost rámcové smlouvy, ze které není patrná cena ani rozsah sporných plnění. Taktéž rozsah podílu dodavatelů na opravě a údržbě techniky stěžovatele zůstává neobjasněný přes námitku, že je přeci logické, že k nějakému servisu vzhledem k dobrému stavu techniky docházet muselo. Jak již uvedl městský soud, stěžovatel neprokázal, jakou část plnění vykonali dodavatelé a J. P.

[41] K namítanému neprovedení místního šetření, je nutno uvést, že spornou otázku (který subjekt jednotlivá plnění vykonával, v jakém rozsahu a za jakou cenu) nelze ověřit ohledáním místa a je tedy pochopitelné, že žalovaný k místnímu šetření pro bezdůvodnost nepřikročil. Pokud bylo stěžovateli známo, že se v areálech, kde k plnění docházelo, pohybují další svědci, kteří by mohli k věci vypovědět relevantní informace, měl možnost jejich výsledky navrhnout.

[42] Důvodem neuznání nároku na odpočet daně bylo to, že stěžovatel neprokázal deklarovaný rozsah plnění, nikoli to, že platba probíhala v hotovosti. Na druhou stranu hotovostní úhrada znesnadnila stěžovateli prokázání toho, že za zdanitelné plnění zaplatil v deklarovaném rozsahu. Stejně tak si svou důkazní pozici zkomplikoval tím, že objednávky zadával podle svých tvrzení pouze telefonicky.

[43] Kasační námitka, dle které městský soud nepřihlédl ke skutečnosti, že správce daně nesprávně posuzoval důkazy samostatně a nikoli jako celek a nepřihlédl k obchodní praxi stěžovatele je příliš obecná. Argumentace se omezuje na to, že kdyby tak správce daně učinil, musel by dojít k závěru, že ve svém souhrnu vytváří důkazy logický a ucelený soubor.

[44] Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jak by přihlídnutí k obchodní praxi či dobrému jménu stěžovatele mohlo rozptýlit pochybnosti zrekapitulované v bodě [36] tohoto rozsudku a podrobně popsané ve zprávě o daňové kontrole (viz str. 30, 31 a 42). Je tomu právě naopak. Fakt, že správce daně informace vyhodnocoval ve vzájemné souvislosti, vedl k narůstajícím pochybnostem ohledně deklarovaného plnění. Každý subjekt musí do obchodních vztahů vstupovat s určitou mírou obezřetnosti. Stěžovateli nebylo samo o sobě kladeno k tíži, že společnost LPG-AUTO byla nekontaktní, zároveň to ale nevytěpšilo jeho důkazní pozici. Povinností daňového subjektu je zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu. K tomu NSS v rozsudku z 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021 uvedl: „*Daňový subjekt by tak měl zachovávat náležitou mírou obezřetnosti a ve vlastním zájmu by si měl zajistit důkazy, kterými je schopen svá tvrzení prokázat.*“ Je naprosto na úvaze daňového subjektu, které důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí a není povinností správce daně mu sdělovat, jakými důkazní prostředky může soulad dokladu se skutečností prokázat (rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102). Správce daně i žalovaný hodnotili důkazy jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Městský soud se s jejich postupem zcela správně ztotožnil (podrobně viz body 62 až 65 napadeného rozsudku).

pokračování

III. b) Námitky ohledně nezákonného postupu

[45] K námitce, že správce daně daňovou kontrolu zahájil ze zjevně protiústavních a šikanózních pohnutek, a porušil tak princip proporcionality, se vyjádřil žalovaný v bodě 90 rozhodnutí o odvolání, kde odkazuje na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS - st. 33/11 (Sdělení č. 368/2011 Sb.). Ústavní soud v něm uvedl: „*Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postupu správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“

[46] Lze se proto ztotožnit se závěrem městského soudu v bodě 76 jeho rozsudku, že přistoupení k daňové kontrole nemusí být opřeno o existenci konkrétních pochybností či podezření a zákon umožňuje zahajování namátkových kontrol. Tento postup je ústavně konformní, pokud postup správce daně nejeví znaky svévole.

[47] V posuzované věci správní spis ani námitky stěžovatele neobsahují žádné konkrétní skutečnosti nasvědčující nezákonnosti postupu žalovaného či správce daně. Ani tento okruh kasačních námitek není důvodný.

III. c) Námitky týkající se výpovědi svědka

[48] K námitkám týkajícím se výpovědi svědka J. P. NSS uvádí následující. Žalovaný v napadeném rozhodnutí detailně zdůvodnil, proč výpověď svědka získaná v odvolacím řízení nepřinesla informace potvrzující tvrzení stěžovatele. Městský soud se k této otázce vyjádřil v bodě 66 svého rozsudku, kde uvádí, že ověřil čestné prohlášení svědka, obsah notářského zápisu ze dne 16. 10. 2021 (potvrzující autenticitu čestného prohlášení) a výpověď svědka. Dospěl k závěru, že ze svědecké výpovědi vyplývá pouze to, že J. P. nějaké práce prováděl sám nebo prostřednictvím jiných osob, aniž by přesně uvedl, pro které jednotlivé dodavatele a které konkrétní činnosti vykonával a aniž by uvedl, které konkrétní činnosti případně vykonával sám stěžovatel. Jeho výpověď tak přinesla jen obecná vyjádření o vzájemné spolupráci. Svědecká tvrzení proto nejsou způsobilá vyvrátit pochybnosti správce daně o rozsahu plnění, jelikož neobsahují žádná konkrétní tvrzení, z nichž by vyplýval rozsah jednotlivých plnění. Rovněž není objasněno, jaký subjekt jednotlivá plnění kde a kdy realizoval.

[49] Správce daně pochybil, když po svědkovi požadoval doložení skutečností, které svědek v rámci výpovědi uvedl, což uznal i žalovaný. V posuzované věci nešlo o to, aby svědek doložil pravdivost své výpovědi. S městským soudem lze souhlasit v tom, že uvedené pochybení správce daně nemělo vliv na závěr posuzované věci, nebylo stěžovateli kladeno k tíži a žádným způsobem nezasáhlo do jeho procesních práv.

[50] K námitce, že svědecká výpověď byla příliš obecná a městský soud pochybil, nesouhlasil-li s tvrzením, že správce daně měl zjistit skutkový stav podrobněji, NSS uvádí,

že důkazní břemeno tíží stěžovatele. Navíc si stěžovatel protiřečí, neboť sám opakovaně uvedl, že je logické, že si svědek již po delší době konkrétní informace nepamatoval. Vzhledem ke skutečnosti, že byl stěžovatel i se svým zástupcem přítomen výslechu, měl možnost položit svědkovi otázky, nabyli-li by dojmu, že správce daně neklade otázky správně.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[52] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 30. května 2024

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu