



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobce: **L. Š.**, zastoupen Mgr. Jaroslavem Topolem, advokátem se sídlem Na Zlatnici 301/2, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2021, č. j. 43843/21/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2023, č. j. 6 Af 2/2022 - 68,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci Nejvyšší správní soud řešil skutkové otázky prokázání nároku na odpočet DPH. Vyšel přitom z rozhodnutí týkajícího se jiného zdaňovacího období stejného žalobce (rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2024, č. j. 9 Afs 50/2024 - 31), jelikož skutkový stav a námitky byly podobné.

[2] Žalobce v rámci svého podnikání udržoval zeleň a spravoval nemovité věci. Na základě provedené daňové kontroly vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu deset platebních výměrů týkajících se čtyř čtvrtletí roku 2016, 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2017 a 1. až 3. čtvrtletí roku 2018, ve kterých žalobci doměřil DPH a stanovil zákonnou povinnost uhradit příslušné penále. Hlavním důvodem doměření bylo neprokázání rozsahu přijatého

plnění od subdodavatelů, které mělo spočívat ve výpomoci žalobci se zakázkami pro jeho zákazníky, a neprokázání využití některých plnění pro ekonomickou činnost.

[3] Žalovaný v napadeném rozhodnutí doměřenou DPH za 3. čtvrtletí 2016 spolu s penále částečně snížil, jelikož jeden z nároků na odpočet uznal. Ve zbytku platební výměry potvrdil.

[4] Městský soud v Praze se ztotožnil se závěry správce daně o nedostatečnosti předložených důkazů a shledal jejich postup zákonným. Žalobu proto zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Hlavní kasační námitka se vztahuje k prokázání rozsahu plnění od subdodavatelů. Stěžovatel namítá, že faktický rozsah plnění prokázal, jelikož došlo k jejich uhrazení konečnými odběrateli. Sám by takový rozsah zakázek nezvládl splnit. Navíc předkládal různé nákresy, tabulky, fotografie a další doklady prokazující rozsah a provedení prací a navrhoval provedení místního šetření a druhého výlechu jeho subdodavatele, čemuž ovšem správce daně nevyhověl. Se subdodavatelem, které si pečlivě vybíral, měl stěžovatel uzavřenou dostatečně určitou rámcovou smlouvu, která určovala cenu služeb, místo jejich provádění a hotovostní platbu. Poslední uvedené přitom není problematické, jelikož jde o běžnou praxi v oboru. Zároveň stěžovatel považoval rozporování nákladů na servis komunálních a sekacích strojů spolu se stěžovatelovým vozidlem za nelogické, jelikož servis je s ohledem na jejich vysoké vytížení nutný. Rozsah oprav měl za prokázaný svědeckou výpovědí, při které navíc správce daně nezákonně požadoval po svědkovi prokázání jeho tvrzení. Stěžovatel dále trval na tom, že prokázal i využití těchto plnění pro svou ekonomickou činnost.

[7] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že platební výměry zároveň obsahují jak doměření DPH, tak stanovení povinnosti uhradit související penále, což považoval za nestandardní. Také namítl, že podmínkou zahájení daňové kontroly je podložené podezření správce daně.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že předložené i další navržené důkazy nemohly odstranit pochybnosti správce daně. Nebyly totiž obsahově bezvadné, jelikož neobsahovaly rozsah plnění a jednotkovou cenu. Další navržené důkazy nedokázaly tyto vady zhojit, jelikož všechny prokazují pouze to, že údržba areálů skutečně proběhla. Stěžovatel tedy po řádném vyjádření pochybností správcem daně neunesl své důkazní břemeno. Ačkoliv si stěžovatel mohl zvolit jakýkoliv způsob platby a vybrat jakékoliv subdodavatele, musel si zároveň pro uznání nároku na odpočet DPH zajistit dostatečné doklady o plnění. Pokud jde o požadavek správce daně, aby svědek prokázal svá tvrzení, žalovaný akceptoval, že šlo o pochybení; nemá však vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[9] Pokud jde o zbývající kasační námitky, žalovaný poukázal na to, že správci daně mohou rozhodovat o dani a penále samostatně. Jde ovšem o možnost, nikoliv povinnost.

pokračování

Daňovou kontrolu pak lze zahájit i bez konkrétních podezření, což ji odlišuje od postupu k odstranění pochybností.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[11] Podstatnou kasační stížnosti je otázka prokázání rozsahu plnění od subdodavatelů, které stěžovatel měl využít pro plnění vlastních smluv se svými zákazníky, a servis techniky, za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH (§ 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Správce daně měl za to, že stěžovatel prokázal pouze uskutečnění konečného plnění, ale nikoliv již kým bylo plněno a v jakém rozsahu. Stejně jako v souvisejícím případě stěžovatele s obdobnými námitkami (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 50/2024 - 31, body 39 až 44), nejsou tyto námitky důvodné.

[12] Stěžovatel zajišťoval na základě objednávek údržbu několika areálů a techniky, na čemž se měli podílet jeho subdodavatelé. Jejich účast doložil pouze rámcovou smlouvou s jedním z nich, ze které nevyplývá rozsah konkrétních plnění ani fakturovaná cena, a objednávku na jedno plnění, taktéž bez specifikace rozsahu (bod 35 napadeného rozsudku a bod 29 napadeného rozhodnutí). Je tak evidentní, že správce daně měl rozsah práce provedený dodavateli za neprokázaný. Na tomto závěru nyní nic nemění námitky stěžovatele týkající se doložení různých fotografií, nákresů, tabulek či navržení místního šetření. Ty dokládají pouze skutečné provedení údržby areálů, ale nikoliv kolik z této údržby provedl stěžovatel sám a kolik jeho subdodavatelé. To stejné platí i pro dodání servisních prací pro stěžovatelovu techniku. Předložená fotodokumentace technického vybavení sama o sobě nemůže prokazovat rozsah servisu provedený subdodavateli (srov. bod 32 napadeného rozsudku). To se správce daně snažil stěžovateli vysvětlit již od ukončení daňové kontroly (s. 34 zprávy o daňové kontrole), v odvolacím řízení (bod 36 a 62 napadeného rozhodnutí) a následně i městský soud (bod 37 napadeného rozsudku). Kasační námitky se tak mívají s odůvodněním napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného. Důkazní požadavky správce daně přitom nebyly nesplnitelné, jak se domníval stěžovatel.

[13] Nejvyšší správní soud, stejně jako městský soud i žalovaný, souhlasí se stěžovatelem, že může svým subdodavatelům platit v hotovosti a jde o postup souladný se zákonem. Nicméně tuto praxi mu žalovaný (body 70 a 71 napadeného rozhodnutí) ani městský soud (bod 42 napadeného rozsudku) nevytýkali. Platí však, že tato praxe – dobrovolně zvolená stěžovatelem – jej připravila o jeden z možných důkazů, kterým by mohl prokázat rozsah plnění subdodavateli (viz např. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022 - 54, body 48 a 49). Obdobné pak platí i pro výběr subdodavatelů. Stěžovatel má samozřejmě možnost zvolit si své subdodavatele. Na druhou stranu by měl daňový subjekt zachovávat náležitou míru obezřetnosti a ve vlastním zájmu si zajistit dostatečné důkazy pro prokázání svých daňových tvrzení (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 3 Afs 399/2021 - 47, bod 14). Ani přihlídnutí k obchodní praxi stěžovatele, kterého se domáhal, nemohlo rozptýlit pochybnosti správců daně (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 50/2024 - 31, bod 44).

[14] Co se týká hodnocení výsledku svědka, souvisejícího prohlášení svědka a předloženého seznamu vazeb mezi stěžovatelem a dodavatelem, kasační soud se také ztotožnil s jejich hodnocením v napadeném rozsudku. Nevyplývaly z nich konkrétní informace potvrzující tvrzení stěžovatele. Pro posouzení výsledku svědka je také důležité, že stěžovatel i se svým zástupcem byli přítomni výsledku a měli případně možnost položit svědkovi otázky, pokud měli za to, že správce daně neklade otázky správně. Pokud jde o požadavek na opakovaný výsledek, stěžovatel neuvedl, jaké konkrétní nové informace by tento postup přinesl, a jeho neprovedení tedy není vadou (body 38 a 45 napadeného rozsudku a rozsudek NSS č. j. 9 Afs 50/2024 - 31, body 48 až 50). Konečně i v případě požadavku správce daně na svědka, aby prokázal svá tvrzení, se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěrem o bezvýznamnosti pochybení správce daně ve vztahu k zákonnosti napadeného rozhodnutí (bod 45 napadeného rozsudku a rozsudek NSS č. j. 9 Afs 50/2024 - 31, bod 49).

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti také namítal, že prokázal oprávněnost uplatnění náhradních dílů pro techniku a pneumatik a jejich využití pro ekonomickou činnost. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že stěžovatel k tomu v průběhu daňové kontroly nic konkrétního netvrdil a žalovaný důkazy předložené v odvolacím řízení řádně zohlednil. Stěžovatelovu situaci v tomto ohledu ilustruje uplatněný a následně neuznaný náklad v podobě pneumatik na malotraktor, které ovšem velikostně odpovídají pneumatikám pro osobní vozidlo a na daný malotraktor nejsou vhodné. Stejně jako v případě neprokázání rozsahu získaných plnění od subdodavatelů, souhlasí kasační soud s tím, že ani zde předložené fotografie nemohly rozptýlit pochybnosti správce daně (body 43 až 45 napadeného rozhodnutí).

[16] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel stručně namítal, že penále bylo stanoveno v jednom rozhodnutí společně s doměřením DPH. Zároveň dle jeho názoru není možné daňovou kontrolu provádět bez konkrétního podezření. Nejvyšší správní soud předně uvádí, že námitku doměření DPH a stanovení penále v jednom rozhodnutí uplatil stěžovatel až v kasačním řízení. Jelikož ji neuplatnil v řízení před městským soudem, ačkoliv tak učinit mohl, jde o námitku nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Konečně ve vztahu k zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem (body 50 až 52 napadeného rozsudku). V souladu s judikaturou nelze bez dalšího považovat zahájení daňové kontroly bez konkrétního podloženého podezření za nezákonné (viz stanovisko pléna ÚS ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, bod 11; z novější judikatury pak např. rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2018, č. j. 5 Afs 185/2016 - 23, bod 18). Ani tato námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl kasační soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Soud mu tedy náhradu nákladů řízení nepřiznal.

pokračování

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

V Brně dne 20. června 2024

Ivo Pospíšil
předseda senátu