



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **L. N.**, zastoupený JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2023, č. j. 55 Af 12/2021-65,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :**I.**

[1] Žalobce se zabývá zpracováním strategických plánů, studií proveditelnosti, žádostí o dotace a komunikací s dotačními fondy. Příjemcem jeho služeb jsou převážně obce, žalobce figuruje většinou jako subdodavatel jiných firem. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) u něj dne 17. 5. 2018 zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen až prosinec 2016, 1. až 4. čtvrtletí 2017 a 1. čtvrtletí 2018. Na jejím základě mu neuznal nárok na odpočet daně z plnění spočívajících mimo jiné v zařízení bytu, v němž má žalobce rovněž kancelář, v nákupu a provozu dvou vozů Porsche Carrera 911 a vozu Lancia Delta. K odvolání žalobce správce daně v rámci autoremedury uznal doložený poměrný koeficient využití bytu k ekonomické činnosti, a tím pádem i odpovídající část nároku na odpočet za 1., 2. a 4. čtvrtletí 2017 a 1. čtvrtletí 2018, s výjimkou plnění v podobě wellness zařízení, zařízení ložnice a grilu (dále též „položky wellness“).

[2] K odvolání žalobce žalovaný uznal krácený nárok na odpočet z plnění souvisejících s provozem vozu Porsche v březnu a dubnu 2016 s ohledem na to, že předložená kniha jízď

nebyla zpochybněna a dále uznal nárok na odpočet z jeho pořízení v rámci ročního vypořádání odpočtu za prosinec 2016 (v návaznosti na prodej vozidla v březnu 2018). Za uvedená období tedy změnil dodatečné platební výměry tak, že snížil výši doměřené daně. Ve zbytku žalovaný odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně. Žalovaný vydal celkem čtyři samostatná rozhodnutí.

II.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) shledal zčásti důvodnou, neboť nepřisvědčil správcům daně, že žalobce neprokázal přijetí služby spočívající ve zhodnocení rozpočtu kanalizace Hradešín. Proto výrokem I v záhlaví označeného rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného o dodatečném platebním výměru za zdaňovací období prosinec 2016 a v tomto rozsahu mu věc vrátil k dalšímu řízení. Výrokem II krajský soud ve zbytku žalobu zamítl a výrokem III nepřiznal účastníkům právo na náhradu nákladů řízení.

[4] Co se týče výroku II, krajský soud nepřisvědčil žalobci, že by rozhodnutí žalovaného týkající se zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2018 bylo nepřezkoumatelné. Uvedl-li žalovaný, že se vyjadřuje k daňové kontrole za 1. až 4. čtvrtletí 2017, jednalo se zjevně s ohledem na obsah rozhodnutí o písařskou chybu. Ve vztahu k wellness položkám krajský soud konstatoval, že žalobce neprokázal jejich užívání výhradně k ekonomické činnosti. Správce daně mu přitom dal prostor pro prokázání odpočtu daně v poměrné výši, tedy stanovit v jakém poměru bylo plnění využito k ekonomické a neekonomické činnosti. Žalobce sice k odvolání předložil plán bytové jednotky s koeficienty jejího využití, avšak neoznačil, kam patří zařízení wellness a terasa. Navíc je podle soudu konstrukce žalobce o tom, že by rozdělení plochy bytu na soukromou a pracovní implikovalo poměr celkového využívání wellness položek mezi nepodnikatelskou a podnikatelskou činností zcela absurdní. Poměr využívání wellness položek k ekonomické činnosti nijak nesouvisí s plochou místností. Krajský soud dále aprobeoval neprovedení svědeckých výpovědí s odůvodněním žalovaného, že navržené svědci (obchodní partneři) by nemohli prokázat výhradní využívání zařízení k ekonomické činnosti žalobce, jestliže žalobce byt užíval i k soukromým účelům. Dodal, že pořízená fotografie z veřejně přístupného profilu žalobce na síti Instagram, na níž žalobce na terase griluje, nebyla klíčovým důkazem o využití grilu pro soukromé účely. Dokreslovala však pochybnosti správce daně o jeho využití k ekonomickým účelům.

[5] Ve vztahu k plněním souvisejícím s vozy Porsche a Lancia krajský soud uvedl, že žalobce neprokázal, v jakém poměru tyto vozy využíval ke své ekonomické činnosti. Správce daně přitom unesl důkazní břemeno stran důvodných pochybností o pravdivosti jeho tvrzení, že vozy užíval výhradně k ekonomické činnosti (záznamy o soukromých jízdách v knize jízd, zjištění z webových stránek Advantage Cars a z veřejného profilu žalobce na síti Instagram). Pochybnosti a zjištění správce daně se žalobci nepodařilo vyvrátit, neboť čestná prohlášení starostů či výslech partnerky nejsou samy o sobě způsobilé prokázat tvrzení o výhradním použití vozů k ekonomické činnosti. Bylo tak primárně na žalobci, aby stanovil, v jakém poměru plnění využil k ekonomické a neekonomické činnosti. Místo toho trval na zjevně nepravdivém tvrzení. Proto nebylo možné uznat celý nárok na odpočet. Nebylo možné ani přejít ke stanovení daně podle pomůcek, protože neunesení důkazního

pokračování

břemene není bez dalšího důvodem pro takový postup. Stanovení daně tímto způsobem by bylo navíc značně obtížné pro absenci evidence soukromých jízd.

[6] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky směřující proti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce byl řádně poučen o svých právech a povinnostech, protokol obsahuje všechny zákonné náležitosti, přítomné pracovníce vedly daňovou kontrolu od počátku a žalobce předložení služebního průkazu nepožadoval. Na přítomnost ředitele odboru pak nemá právní nárok. V postupu úředních osob nelze spatřovat ani porušení nařízení GDPR. Žalobce byl rovněž seznámen s důkazními prostředky, které správce daně získal po jeho vyjádření ke kontrolnímu výsledku, a byla s ním řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Pouhý nesouhlas s obsahem zprávy neznamená, že tato s ním nebyla projednána.

III.

[7] Proti výrokům II a III rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Nejvyšší správní soud předesílá, že nerekapituluje opakování odvolacích a žalobních námitek, ale pouze ty části kasační stížnosti, ve kterých stěžovatel vznesl námitky proti posouzení krajského soudu. Předmětem přezkumu je totiž rozsudek krajského soudu, nikoliv rozhodnutí správce daně či žalovaného.

[8] Stěžovatel nesouhlasí, že by rozhodnutí žalovaného ve věci zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2018 nebylo nepřezkoumatelné. Podle něj je odkaz na jiná zdaňovací období neodstranitelnou chybou zakládající nepřezkoumatelnost či zmatečnost. Krajský soud nemůže za žalovaného provést činnost odpovídající opravě zřejmých nesprávností dle § 104 daňového řádu.

[9] Proti závěru krajského soudu ve věci nároku na odpočet z plnění souvisejících s vozy Porsche a Lancia namítá, že neměl důvod ani povinnost navrhopat nějaký režim poměrného nároku na odpočet. Od počátku vycházel z toho, že vozy byly užívány výhradně k podnikatelské činnosti. K tomu předložil knihu jízd, čestná prohlášení a navrhl svědecké výpovědi. Dospěl-li správce daně k závěru, že shromážděné důkazy svědčí o tom, že vozy nebyly pro ekonomickou činnost využity plně, měl vyloučit pouze související nárok na odpočet (jako neprokázaný). Nadto nelze považovat sociální síť za relevantní zdroj důkazů. O obsahu akce nesvědčí ani její název. Podnikatelská jednání se vedou na řadě míst a akcí různého druhu. Bylo proto namístě vyslechnout navržené svědky. Důvody pro neuznání či zpochybnění některých jízd tak nebyly dostatečně průkazné. Krajským soudem přijatý závěr o oprávněnosti vyloučení celého nároku na odpočet je neúměrně tvrdý a nespravedlivý. Krom toho se soud nevyjádřil k odkazu na § 1 odst. 2 daňového řádu, podle něhož má být daň zjištěna a stanovena správně. To se zjevně nestalo, pokud stěžovatel prokázal, že jízdy pro podnikatelskou činnost uskutečňoval. Krajský soud v tomto ohledu uvážil nesprávně i o možnosti stanovit daň podle pomůcek. Podmínky byly splněny, neboť stěžovatel nesplnil své povinnosti při dokazování, pro neuznání jeho důkazů nebylo možné daň stanovit dokazováním a daň mohla být stanovena pomůckami spolehlivě. Jedná se jen

o odhad, krajský soud však na něj klade nepřiměřeně vysoké nároky. Jako pomůcku bylo možné převzít poměr soukromých jízd od srovnatelného subjektu. Nepřezkoumatelná je i úvaha soudu, proč neunesení důkazního břemene ještě neznamená, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. K pomůckám se přezkoumatelně nevyjádřil ani žalovaný. Dále stěžovatel dovozuje, že se nebránil sjednání daně a že je pro DPH využitelná i judikatura týkající se tzv. esenciálních výdajů.

[10] V souvislosti s nárokem na odpočet z wellness položek stěžovatel krajskému soudu vytýká, že se nedostatečně vypořádal s jeho argumenty. Ačkoliv stěžovatel navrhl dva způsoby krácení nároku na odpočet, krajský soud je odmítl akceptovat. K tomu stěžovatel poukazuje na to, že rozdělil bytovou jednotku na prostory podnikatelské, soukromé a smíšené. Dodává, že zohlednění smíšených prostor pro daňové účely podle metrů podlahové plochy podnikatelských a soukromých prostor, je v praxi zcela běžně využívanou metodou pro určení poměrné části DPH spojené právě s těmito smíšenými prostory. Krajský soud však užitou metodu označil za absurdní a zbývající argumenty stěžovatele odmítl s tím, že neprokazují výhradní užití plnění k ekonomické činnosti. Řešil tak otázku, která nebyla předmětem žaloby. Navíc se nevyjádřil k tomu, že stěžovatel má registrovanou živnost *poskytování tělovýchovných a sportovních služeb v oblasti instruktora fitcentra a osobního trenéra kulturistiky*.

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani s vypořádáním svých námitek procesního charakteru. Podle něj krajský soud nezvážil v souvislosti s požadavkem na přítomnost ředitele odboru při projednání zprávy o daňové kontrole zásadu vstřícnosti. Pominul rovněž to, že se pracovnice správce daně dosud nesešla se zástupcem stěžovatele. Mylně považoval vyjádření stěžovatele v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole za pouhý nesouhlas s doměřením daně. Šlo však rovněž o nesouhlas s tím, že stěžovateli byly zpřístupněny důkazy až po zaslání výsledku kontrolního zjištění a zároveň mu bylo sděleno, že se tento měnit nebude. Postup, kdy jsou údaje z průkazů totožnosti uváděny v protokolu, pak není v souladu s nařízením GDPR. Tato pochybení stěžovatel namítal již ve stížnosti, avšak krajský soud se k této otázce vyjádřil nesrozumitelně.

[12] Stěžovatel se rovněž vyjadřuje ke zrušujícímu důvodu krajského soudu a nesouhlasí s tím, že mu nebyla přiznána náhrada nákladů řízení alespoň v poměrné výši.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby kasační soud napadený rozsudek ve výroku II a III zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením krajského soudu a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. K namítané nepřezkoumatelnosti uvedl, že došlo pouze k písařské chybě, což je zřejmé z odůvodnění jeho rozhodnutí. K věci samé dodává, že koeficient využití pro ekonomickou činnost ve výši 100 % není krátkým koeficientem. Předkládal-li přitom stěžovatel tvrzení o jízdách a využití vozidel pouze k ekonomické činnosti, měl tuto skutečnost prokázat. K tomu nemohly sloužit předložené důkazy. Ve vztahu k nároku na odpočet z wellness položek žalovaný podotkl, že stěžovatel pominul podstatu úvahy krajského soudu. Dodal, že plocha jednotlivých místností nemůže mít žádnou souvislost s tím, v jakém poměru jsou položky využívány pro ekonomický či

pokračování

soukromý účel. Nadto stěžovatel tvrdil, že o ekonomický účel se jedná ze 100 %, což neprokázal. K poukazu na provozování tělovýchovné živnosti žalovaný dodal, že tato byla v drtivé většině sporných období přerušena. Sporná plnění s ní navíc nijak nesouvisela. Krajský soud se s touto námitkou podle žalovaného vypořádal implicitně, stejně jako s odkazem na § 1 odst. 2 daňového řádu. Dále žalovaný upozornil na to, že možnost stanovení daně podle pomůcek stěžovatel navrhl až v žalobě. Nejednalo se však o případ, kdy by byla zpochybněna podstatná část účetnictví tak, že by nebylo možné stanovit daň dokazováním. Možnost sjednání daně či využití esenciálních nákladů pak stěžovatel nově vznesl až v kasační stížnosti. V posuzované věci se navíc jedná o DPH, kdy podle judikatury nelze uplatnit možnost stanovení „esenciálního nároku na odpočet“. Dle žalovaného se správce daně nedopustil ani vytýkaných procesních pochybení. K náhradě nákladů řízení připomněl, že kasační stížnost proti výroku o nákladech řízení je nepřijatelná. Krom toho byl stěžovatel před krajským soudem úspěšný jen z jedné osminy návrhu. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku, kterou stěžovatel spojuje s přezkoumáním nepřezkoumatelného rozhodnutí žalovaného. Ten totiž uvedl v odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti platebnímu výměru na DPH za **1. čtvrtletí 2018**, na straně 12, že *„předmětem tohoto rozhodnutí je přezkoumání (...) dodatečného platebního výměru, jímž byla doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2017 a rozhodnutí (...), jimiž byla doměřena DPH za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí 2017 (...)“*

[18] I podle názoru kasačního soudu nelze v této okolnosti spatřovat nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí. Krajský soud dospěl zcela správně k závěru, že v citované pasáži učinil žalovaný zjevně písařskou chybu. Z výroku daného rozhodnutí i z jeho obsahu je totiž evidentní, že se vyjadřoval k odvolacím námitkám týkajícím se právě zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2018, nikoliv 1. až 4. čtvrtletí 2017. Předmětem jeho posouzení byl nárok na odpočet z pořízení (druhého) Porsche, který stěžovatel uplatnil právě ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2018, nikoliv 1. až 4. čtvrtletí 2017. Žalovaný zřetelně hodnotil důkazní prostředky předložené stěžovatelem k prokázání právě tohoto nároku na odpočet (zpětně vypracovanou knihu jízd, čestné prohlášení partnerky, starostů obcí a jednatelky společnosti WITERO). Dále popsal, že stěžovatel pořídil vůz 20. 3. 2018, a že si do konce zdaňovacího období neuplatnil žádná plnění související s jeho provozem (ani s provozem vozu Lancia). Žalovaný se nevyjadřoval k jiným plněním (a odvolacím námitkám), než právě k těm, které spadají do řešeného zdaňovacího období. To ostatně ani stěžovatel netvrdí. Toliko obecně akcentuje písařskou chybu, která byla patrně způsobena tím, že žalovaný vycházel z textu jiného rozhodnutí ve věci stěžovatele. Žalovaný totiž vydal čtyři samostatná rozhodnutí o odvolání v návaznosti na to, jak o odvoláních stěžovatele uvážili správce daně i on sám. Rozhodnutí ve věci zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2018 však nevyvolává žádné rozumné

obavy, že by se žalovaný věcně vyjadřoval k jiným obdobím. Krajský soud pak nenahrazoval činnost žalovaného, nýbrž posuzoval, zda je jeho rozhodnutí i přes stěžovatelem vytýkanou chybu, která nebyla odstraněna postupem podle § 104 daňového řádu, schopno přezkumu z hlediska jeho srozumitelnosti. Správně uzavřel, že tomu tak je.

[19] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval namítanými vadami daňového řízení, kterých se měl dopustit správce daně v závěru daňové kontroly (neprokázání se úředních osob služebními průkazy při projednání zprávy o kontrole, porušení nařízení GDPR uvedením čísla občanského průkazu v protokolu o jednání, obstarání dalších důkazů a seznámení stěžovatele s nimi až po jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění). Tomuto okruhu námitek je společné, že stěžovatel napadá postup správce daně, aniž by zdůvodnil, jak konkrétně se tyto případné dílčí nezákonnosti uvnitř daňové kontroly odrazily v konečném výsledku, který z ní vzešel, tj. v žalobou napadených rozhodnutích o odvolání. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 Afs 268/2019-53, „*obecně však platí, že vada řízení neohrozila zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže lze dovodit, že výrok rozhodnutí by byl stejný, i pokud by k vadě nedošlo. Procesní pochybení může mít alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí tehdy, existuje-li vztah mezi pochybením a výsledkem řízení.*“ Není přitom úkolem správních soudů domýšlet namísto stěžovatele, jak se určitá dílčí procesní vada v daňové kontrole projevila na zákonnosti samotného doměření daně ve smyslu nabourání skutkových a právních závěrů (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Jestliže stěžovatel neoznačil žádnou provázanost uvedených procesních vad s žalobou napadeným rozhodnutím, je třeba jej upozornit na § 109 odst. 4 s. ř. s. a setrvalou judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70), z nichž vyplývá, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti proto do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu. Jinak řečeno, pokud stěžovatel formuloval kasační námitku toliko obecně, obdrží na ni od soudu pouze stručnou odpověď.

[20] Nejvyššímu správnímu soudu přitom není zřejmé, jakým způsobem mohlo ovlivnit výsledek daňového řízení případné pochybení správce daně spočívající v tom, že úřední osoby nepředložily při jednání ve věci projednání zprávy o daňové kontrole konaném v prostorách finančního úřadu své služební průkazy. Nutno dodat, že obě úřední osoby se účastnily již předchozích úkonů v daňové kontrole, a to i za přítomnosti zástupce stěžovatele, viz protokol o výslechu svědka ze dne 16. 1. 2019. Alespoň teoretický vliv na přezkoumávané rozhodnutí nelze dovodit ani v případě skutečnosti, že úřední osoby zaznamenaly číslo občanského průkazu stěžovatele do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole (kterého se účastnily právě pouze úřední osoby, stěžovatel a jeho zástupce). Případné porušení pravidel stanovených nařízením GDPR není předmětem tohoto řízení.

[21] Stěžovateli je nicméně třeba dát za pravdu, že správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem v procesu seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Pokud totiž obstaral a provedl další důkazní prostředky poté, co se stěžovatel vyjádřil k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, bylo namístě, aby jej správce daně s těmito novými důkazními prostředky nejen seznámil, ale dal mu v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu rovněž

pokračování

prostor se k těmto vyjádřit před projednáním zprávy o daňové kontrole. Poukazovali-li žalovaný v této souvislosti na koncentraci projednání zprávy o daňové kontrole upravenou v § 88 odst. 3 daňového řádu, pak tato nemohla nastat, dokud nebyl stěžovatel řádně seznámen s kompletními výsledky kontrolního zjištění, tedy včetně hodnocení všech důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly a nebyl mu poskytnut prostor se k nim vyjádřit. Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) **a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům** (§ 88 odst. 3) společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Z logiky věci má být tímto způsobem daňovému subjektu předložen k vyjádření kompletní výsledek kontrolního zjištění včetně všech shromážděných důkazů a jejich hodnocení správcem daně. Teprve poté lze přistoupit k projednání zprávy o daňové kontrole, které je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly.

[22] K právě uvedenému je však nutno dodat, že smysl právní úpravy závěrečné fáze daňové kontroly v § 85 až § 88 daňového řádu je třeba chápat v materiálním významu. To v souladu s rozsudkem kasačního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39, znamená, že *„zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu.“* I při existenci jistých procesních deficitů v závěrečné fázi daňové kontroly je tak podstatné, zda stěžovateli nebyl uzavřen prostor pro uplatnění jeho procesních práv spojených s projednáním zprávy o daňové kontrole. Současně platí, že odvolací řízení tvoří s nalézacím řízením před správcem daně jeden celek (viz rozsudek Nejvyšší správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS). Stěžovatel měl přitom před vydáním platebních výměrů k dispozici podklady (zpráva o daňové kontrole, včetně sdělení č. j. 3345736/19/2111-60563-204247), z nichž byly skutková východiska správce daně i jeho hodnocení všech provedených důkazů seznatelné. K jednotlivým skutečnostem uvedeným ve zprávě se tak mohl v podaném odvolání vyjádřit a navrhnout doplnění dokazování. To ostatně využil a žalovaný na jím vznesené výtky adekvátně reagoval. Lze tedy shrnout, že v dané věci došlo k procesní vadě, která však byla následným postupem zhojena, aniž došlo ke zkrácení práv stěžovatele. Pochybení správce daně tak nezpůsobuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, a proto soud neshledal důvod k jeho zrušení. Nadto stěžovatel sám ani netvrdí, že by mu vznikla postupem správních orgánů nějaká konkrétní újma.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné jiné vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., a proto přistoupil k posouzení hmotněprávních námitek.

[24] V prvním okruhu námitek stěžovatel nesouhlasí s tím, že mu nebyl uznán žádný nárok na odpočet v souvislosti s vozy Porsche a Lancia z důvodu, že si sám nestanovil poměr, v jakém byly vozy používány k ekonomické a neekonomické činnosti. Podle stěžovatele nebyl povinen předložit žádný „krátící“ koeficient, neboť vycházel z toho, že

vozidla byla používána výhradně k ekonomické činnosti. Naopak bylo na správci daně, aby vyňal z nároku na odpočet jízdy, které neuzná a na základě toho stanovil příslušný koeficient.

[25] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Ten totiž setrvale pomíjí skutečnost, že jeho východisko o výhradním použití vozidel k ekonomické činnosti bylo založeno pouze na jeho vlastním tvrzení, které se správci daně podařilo úspěšně vyvrátit. Jednak je z povahy daného předmětu (osobní vozidlo) zřejmé, že jeho užívání se nutně neomezuje pouze na ekonomickou činnost, ale lze jej velmi dobře použít právě i pro jiné, typicky soukromé, účely. Taková úvaha je nadto u vozidel sportovního typu a kabrioletů zcela přirozená a logická. Navíc ji podpořil sám stěžovatel svými vyjádřeními a doklady poskytnutými v daňové kontrole. Ve vztahu k vozu Lancia stěžovatel vůbec nepředložil knihu jízd, čili žádné záznamy o uskutečněných jízdách s poukazem na to, že knihu jízd nevede, protože uplatňuje výdaje pro účely daně z příjmů paušální částkou. Ve vztahu k vozu Porsche pak stěžovatel předložil nejprve pouze torzo knihy jízd za období od 1. 3. 2016 do 4. 5. 2016 (v tomto rozsahu žalovaný uplatněný nárok na odpočet uznal, neboť obsah knihy jízd správce daně nezpochybnil). O knize jízd za období od srpna 2016 do března 2018 tvrdil, že zůstala ve voze, který byl prodán. Posléze dohledal její část za období od 20. 7. 2016 do 30. 6. 2017. K obdobím od 5. 5. 2016 do 19. 7. 2016 a od 1. 7. 2016 do prodeje vozu v březnu 2018 tedy nepředložil žádné záznamy. V dohledané části knihy jízd pak dle zjištění správních orgánů figurovaly rovněž záznamy o jízdách charakteru soukromého (např. letecké výcviky) či nejasného (např. schůzky s politiky a s partnerkou) a záznamy o některém provozu chyběly zcela (např. jízda na dvoudenním orientačním závodu dlouhém přes 1 000 km).

[26] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je kniha jízd neprůkazná, jestliže je rozporná, neúplná, vedena dodatečně, či obsahuje příliš obecné záznamy (viz např. rozsudky ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35, nebo ze dne 25. 6. 2021, č. j. 8 Afs 313/2019-35, a na něj navazující rozsudky ve věci totožného daňového subjektu Lapertas, a.s., ze dne 26. 1. 2023, č. j. 9 Afs 27/2021-30, ze dne 29. 3. 2023, č. j. 7 Afs 127/2021-31, nebo ze dne 11. 4. 2023, č. j. 4 Afs 73/2021-38). Výše popsání zjištění správce daně o nevedení knihy jízd, neúplnosti předložených částí a záznamech jízd nesouvisejících s ekonomickou činností přitom stěžovatel nijak konkrétně nevyvrátil. Nedoplnil chybějící záznamy ani nespojil označené jízdy s konkrétními obchodními jednáními (či jinou ekonomickou činností). Omezil se na opakování obecného tvrzení, že se v dnešní době vede řada podnikatelských jednání na různých akcích společenského charakteru, nikoliv pouze v kamenných kancelářích, k čemuž navrhoval svědecké výpovědi, avšak bez sdělení konkrétní vazby na zpochybněné či nezaznamenané jízdy. Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že stěžovatel mohl vést obchodní jednání mimo kamenné kanceláře na nejrůznějších akcích. Aby však prokázal tvrzené východisko, že všechny uskutečněné jízdy sloužily k jeho ekonomické činnosti, nestačilo tvrdit, že se vždy o nějaké pracovní cesty jednalo. Stěžovatel měl konkrétně prokázat kdy, kam a proč vozidla jezdila, tak aby propojil provozní výdaje při konkrétních pracovních cestách či při konkrétní pracovní činnosti s uplatněným nárokem na odpočet; to se mu nepodařilo.

[27] Z judikatury kasačního soudu dále vyplývá, že u výdajů spojených s provozem vlastních vozidel určených k podnikatelské činnosti, představuje kniha jízd hlavní důkazní prostředek (např. rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42, či ze dne 26. 9. 2023,

pokračování

č. j. 5 Afs 94/2022-43). Stěžovatel jistě mohl svá tvrzení prokázat i jiným způsobem. Muselo by se však nadále jednat o důkazy způsobitelné prokázat, kdy a kam konkrétně jel, za jakým účelem. Nejvyšší správní soud se přitom plně ztotožňuje s žalovaným a krajským soudem, že takovým důkazním prostředkem nemohou být z podstaty věci obecná čestná prohlášení několika starostů a jednatelky obchodního partnera, že k nim jezdil daným vozem, či prohlášení jeho přítelkyně, že stěžovateli poskytuje svůj vůz pro soukromé jízdy. V podrobnostech viz zdůvodnění krajského soudu, proti němuž stěžovatel žádné konkrétní výhrady neuplatnil.

[28] Za situace, kdy stěžovatel skutečně neprokázal své tvrzení o výhradním používání vozidel k ekonomické činnosti a nepředložil ani řádně vyplněné knih jízdy, respektive je pro určitá období nepředložil vůbec, je absurdní jeho požadavek, aby správce daně vyjímal z nároku na odpočet jednotlivé jízdy nesouvisející s ekonomickou činností. K tomu nebyla správci daně předložena žádná průkazná a kompletní evidence uskutečněných jízd. Nastalou situaci bylo lze řešit právě navržením rozumného koeficientu, který by co nejlépe odpovídal poměru, v jakém jsou vozidla využívána k ekonomické a neekonomické činnosti stěžovatele. Žádný takový koeficient stěžovatel nenavrhl, a proto neměl správce daně co korigovat a nezbylo mu než neuznat celý nárok na odpočet. V opačném případě by totiž správce daně umožnil odečíst daň na vstupu ze zboží a služeb použitých pro účely činnosti, která nespadá do působnosti systému DPH, což by bylo v rozporu s logikou tohoto systému. Tuto DPH by totiž nakonec nikdo nezaplatil a zboží a služby, které se v rámci řetězce plnění nacházejí na výstupu, by byly od daně *de facto* osvobozeny v rozporu se zásadou univerzality DPH. Jakkoliv Nejvyšší správní soud chápe, že stěžovatel považuje výsledný stav za nespravedlivý, protože vozidla při své ekonomické činnosti nepochybně v nějaké míře skutečně používá, je tento stav důsledkem jeho liknavého přístupu stran vedení evidence a následného nepředložení poměrného koeficientu. S ohledem na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení jde však tato okolnost výhradně k jeho tíži (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 214/2021-37).

[29] Skutečnost, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k poukazu stěžovatele na správné stanovení daně dle § 1 odst. 2 daňového řádu, pak nečiní jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Krajský soud přitom stěžovateli podrobně vysvětlil, proč nebylo možné uznat žádný nárok na odpočet za situace, kdy stěžovatel neprokázal výhradní použití vozidel pro ekonomickou činnosti ani poměr, v jakém byla vozidla takto užívána.

[30] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s názorem stěžovatele, že v posuzované věci mohla být daň stanovena podle pomůcek. Náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek nastupuje teprve tehdy, nelze-li stanovit za zdaňovací období daň na základě dokazování. Správce daně přitom není povinen automaticky bez dalšího přejít na pomůcky při neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně uplatněných výdajů. Intenzita zjištěných nesrovnalostí či chyb, které vznikly v důsledku nesplnění zákonných povinností, a možnost či nemožnost v důsledku těchto pochybení stanovit daň dokazováním, se musí zkoumat vždy ve vztahu k daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli pouze ve vztahu k některému z obchodních případů v rámci tohoto zdaňovacího období či pouze ve vztahu

k účetním nedostatkům vyčísleným v procentech (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133). V posuzované věci přitom nepochybně bylo možné stanovit daň dokazováním, neboť stěžovatel předložil bezvadné doklady a nevyvstaly zde pochybnosti o tom, že daná plnění v deklarovaném rozsahu přijal a rovněž použil v určité míře ke své ekonomické činnosti. Zbývalo zde pouze určit onu míru, což však vyžadovalo součinnost stěžovatele při stanovení poměru, v němž vozidla využívá pro ekonomickou a neekonomickou činnost. To stěžovatel neučinil a následně se v žalobě paradoxně dovolává způsobu stanovení daně, který on sám tímto svým přístupem znemožnil. Stanovení daně za pomoci poměrného koeficientu totiž není ve své podstatě obsahově ničím jiným než stanovením daně na pomezí dokazování a pomůcek, neboť výsledná hodnota neodráží realitu zcela přesně, pouze by se jí měla s ohledem na známá (prokázaná) data přibližovat, tak jako je tomu snahou právě v případě pomůcek. Danou úvahu však za stěžovatele nemohl provést správce daně, důkazní břemeno tížilo stěžovatele a daň bylo stále možno (bez větších potíží) stanovit dokazováním.

[31] Co se týče poukazů stěžovatele na sjednání daně a použití tzv. esenciálních nákladů, jedná se o námitky, které neuplatnil v žalobě, pročez se jimi Nejvyšší správní soud nemůže zabývat s ohledem na jejich nepřijatelnost ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Tuto argumentaci nelze chápat jako rozhojnění v žalobě uplatněné (nutno dodat poměrně obecné) námitky stran pomůcek. V případě tzv. esenciálních výdajů se stále jedná o primární způsob stanovení daně, tj. stanovení daně na základě dokazování (nikoliv pomůcek) a důkazní břemeno stran jejich vynaložení nese stále daňový subjekt (srov. usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133, bod 45). Sjednání daně je pak zcela samostatný způsob jejího stanovení odlišný od stanovení podle pomůcek, který přichází v úvahu až v případě, že daň nelze stanovit dokazováním ani dostatečně spolehlivě podle pomůcek.

[32] V dalším okruhu námitek stěžovatel nesouhlasí s tím, že mu nebyl uznán žádný nárok na odpočet v souvislosti s nákupem položek wellness. Krajskému soudu vytyká, že neakceptoval navržený poměrný koeficient odvozený od podlahové plochy bytu.

[33] Obdobně jako v případě automobilů je i zde třeba zdůraznit, že již ze samotné relaxační povahy sporných položek (vířivá vana, sauna, zahradní sestava, lehátko, damaškové povlečení, noční stolky, závěsy, vestavěná skříň, gril a grilovací náčiní a různé servisní služby k těmto zařízením) a skutečnosti, že jsou umístěny v bytové jednotce, kterou stěžovatel nesporně užívá také soukromě, je zřejmé, že jejich užívání se nutně neomezuje pouze na ekonomickou činnost, ale lze je velmi dobře použít především pro soukromé účely. Sám stěžovatel ostatně řadí tato plnění v kasační stížnosti do tzv. smíšených prostor bytu, tedy deklaruje, že neslouží pouze k jeho ekonomické činnosti. Nutno podotknout, že se ve své argumentaci soustředí na vybavení terasy a pomíjí vybavení ložnice. Tu s žádnými ekonomickými aktivitami nespojuje, v předloženém plánu sám řadí ložnici do položek neuznatelných pro podnikání. Nejvyšší správní soud tomuto postupu rozumí tak, že ani stěžovatel nezpochybňuje, že u části plnění nelze uznat nárok na odpočet pro jejich čistě soukromou povahu.

[34] Ve vztahu ke zbývajícím položkám (grilovací a wellness zařízení) pak ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel sice v rámci odvolacího řízení předložil plán bytové jednotky s koeficienty jejího využití. Ani Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, jak podlahová plocha jednotlivých místností souvisí s určením poměru, ve kterém

pokračování

jsou dané položky užívány pro ekonomickou a neekonomickou činnost. V kasační stížnosti stěžovatel tuto úvahu nijak blíže nerozvádí, pouze obecně odkazuje na to, že se jedná o běžně využívanou metodu určení poměru. Tato metoda by měla jistě své uplatnění, pakliže by se jednalo o určení podílu, v jakém lze uznat nárok na odpočet z předmětů či služeb, které jsou společné pro obě části bytu (kde se odehrává činnost ekonomická i neekonomická), lze si představit např. uklízení služby, energie. Takto ovšem o wellness zařízení uvažovat nelze. To neslouží jednotlivým částem bytu (není pro ně společným zařízením). Jeho provoz totiž nesouvisí se samotnou bytovou jednotkou a její podlahovou plochou, nýbrž pouze s charakterem konkrétní aktivity, ke které stěžovatel wellness zařízení použije. Vypovídací schopnost by tedy mělo spíše kritérium založené na hodinách provozu daného zařízení.

[35] Nelze tak přisvědčit stěžovateli, že by krajský soud řešil otázku, která nebyla předmětem žaloby. Krajský soud zjevně vycházel z toho, že stěžovatel v odvolacím řízení nenavrhl žádný vhodný poměr k uznání alespoň části nároku na odpočet z wellness položek, tedy ve výsledku se k těmto argumentačně zachoval tak, jako by setrval na svém tvrzení z daňové kontroly, že tyto používá výhradně k ekonomické činnosti. Stran důsledků takového postupu lze proto ve zbytku poukázat na vypořádání nákladů týkajících se vozidel výše.

[36] Skutečnost, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k poukazu stěžovatele na to, že je držitelem živnostenského oprávnění v oboru tělovýchovné činnosti, nečiní jeho rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud se zabýval podstatou sporu, tedy zda se stěžovateli podařilo prokázat, že wellness položky používá ke své ekonomické (jakékoliv) činnosti, ať už výhradně či v navrženém poměru. Nadto ani sám stěžovatel netvrdil, že by wellness položky používal jako trenér fitness, nýbrž že se jedná o zázemí pro zpříjemnění obchodních jednání.

[37] Závěrem stěžovatel namítl, že mu krajský soud nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, ačkoliv měl částečný úspěch ve věci. Nejvyšší správní soud předně s ohledem na odkaz žalovaného na § 104 odst. 2 s. ř. s. uvádí, že podle citovaného ustanovení je kasační stížnost nepřijatelná mj. tehdy, směřuje-li **jen** proti výroku o nákladech řízení. V takovém případě soud nemůže samostatně přezkoumat výrok o nákladech řízení. Směřuje-li však kasační stížnost rovněž proti výroku o věci samé, je přezkum výroku o nákladech řízení přípustný. Tak tomu je v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud se proto zabýval námitkou stěžovatele proti výroku o náhradě nákladů řízení o žalobě (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 8 Afs 334/2021-34).

[38] Tato kasační námitka je však nedůvodná. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. je základem pro rozhodnutí o náhradě nákladů řízení mezi účastníky princip úspěchu ve věci (za předpokladu, že řízení skončilo meritorním rozhodnutím). Podle poslední věty citovaného ustanovení zároveň soud přizná účastníkovi, který měl částečný úspěch, poměrnou část nákladů. Dané ustanovení je nicméně nutné vykládat tak, že právo na náhradu poměrné části nákladů řízení má účastník pouze v případě, kdy míra jeho procesního úspěchu převažuje nad mírou jeho procesního neúspěchu. Krajský soud přitom shledal žalobu důvodnou pouze ve vztahu k části jednoho z celkem čtyř napadených rozhodnutí žalovaného, respektive pouze ve vztahu k závěrům žalovaného týkajícím se jednoho z celkem patnácti posuzovaných zdaňovacích období. Za těchto okolností je zjevné, že míra procesního úspěchu stěžovatele nepřevážila nad mírou jeho procesního neúspěchu. Krajský soud proto

nepochybil, jestliže stěžovateli nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2024, č. j. 6 Afs 46/2021-105).

[39] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[40] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože podle obsahu spisu mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. srpna 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu