ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Lapertas, a.s.**, se sídlem Vídeňská 183/124, Brno, zast. JUDr. Michalem Bortelem, advokátem se sídlem Mezírka 775/1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2018, čj. 17307/18/5300-21444-700333, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2020, čj. 30 Af 66/2018-57,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda žalobkyně (dále „stěžovatelka“) prokázala, že přijatá plnění od společnosti CCS Česká společnost pro platební karty s.r.o. (dále „dodavatel“) využila výhradně pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro níže uvedené zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) platebním výměrem ze dne 1. 3. 2018 vyměřil stěžovatelce DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 31 877 Kč. Správce daně neuznal stěžovatelce některé nároky na odpočet DPH. Jedním z nich byl i

nárok na odpočet DPH ve výši 19 000,75 Kč v souvislosti s pořízením pohonných hmot v prosinci 2014 a lednu 2015 od dodavatele, který stěžovatelka prokazovala toliko dvěma souhrnnými fakturami.

[3] Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, v němž vznesla námitky jen ve vztahu k nároku na odpočet DPH za pohonné hmoty. V odvolacím řízení zaslala žalovanému vyplněné knihy jízd za prosinec 2014 a leden 2015 a rozpis tankování od dodavatele. Žalovaný v předložených dokladech shledal rozpory. V záhlaví uvedeným rozhodnutím proto odvolání stěžovatelky zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Následně podala stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[5] Množství a povaha nesrovnalostí vyplývajících z předložených dokladů podle krajského soudu nepředstavují drobná administrativní nedopatření, nýbrž závažné nedostatky. Žalovaný zjištěné nesrovnalosti v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlil. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že stěžovatelka evidovala obecně důvody pracovních cest svých zaměstnanců a že údaje o trase v řadě případů neumožňují kontrolu, zda uvedený počet najetých kilometrů odpovídá skutečnosti. Stěžovatelka používá jen dva abstraktně formulované účely užití služebního vozidla, a to „kontrola nemovitostí“ a „údržba budovy“. Nic jiného není možné z knihy jízd zjistit. Stěžovatelka jako cíl trasy neuvádí konkrétní adresy. Cesty po Brně eviduje záznamem „Brno - Brno“. Z tohoto záznamu však nelze vyčíst, jaká trasa měla být ujeta. Kombinace těchto dvou údajů pak ztěžuje kontrolu tvrzení o tom, že vozidla užívala výhradně pro svou ekonomickou činnost. Obsahují-li knihy jízd tolik různých nesrovnalostí, nesvědčí to o jejich průběžném a reálném vedení, ale spíše o tom, že jsou pouhým formálním dokladem zpracovávaným bez ohledu na skutečné využívání vozidel.

[6] Požadavky finanční správy na obsahovou kvalitu dokladů předložených stěžovatelkou nejsou přemrštěné. Doklady jsou nedostatečné a neprůkazné pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu i bez toho, že by měl konkrétní pochybnosti o daňových tvrzeních daňového subjektu. Daňové kontroly zahájené v roce 2014 odhalily u stěžovatelky nesrovnalosti a neoprávněné nároky na odpočet DPH. Je proto logické, jestliže daňová správa následně zaměřila kontrolní činnosti na další zdaňovací období u téhož problematického subjektu. Nejedná se však o exces, neboť kontroly nesměřují opakovaně k téže dani za totéž zdaňovací období. Zvýšenou pozornost daňové správy si stěžovatelka vysloužila opakovaně zjišťovanými nesrovnalostmi v daňových dokladech. Nejedná se proto o bezdůvodnou předpojatost či účelový postup.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka namítá, že požadavek správce daně na vedení knihy jízd je odcizen ekonomické realitě jejího podnikání. Předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení. Výkon její ekonomické činnosti spočívá v provádění správy nemovitostí. Vozidla proto byla využívána zaměstnanci při pracovních cestách. Ty byly vykazovány dostatečným způsobem pro kontrolu využití vozidel stěžovatelkou pro pracovní účely. Jde

o obvyklou praxi. Dokumentace kontrolních úkonů pro účely prokazování správci daně by byla absurdní. To, že v knihách jízd nejsou vyplňovány konkrétní detaily pracovních cest, stejně jako to, že každý kontrolní proces není průběžně písemně dokumentován, nemůže být vykládáno k tíži stěžovatelky. Stěžovatelka uznává, že z evidence nemusí vyplývat, na jaké adresy se její zaměstnanci dopravovali. Není to však povinné. Není-li proto stěžovatelka povinna vést podle zákona evidenci podle předepsaného vzoru, nemůže jí je správce daně nad rámec zákona ukládat. Správce daně překračuje zákonné zmocnění tím, že vyžaduje doklady, které nepochází samy o sobě z ekonomické činnosti a ani nejsou předepsány zákonem. Krajský soud tyto nezákonné praktiky správce daně potvrdil.

[8] Smyslem prokazování v daňovém řízení nemůže být a není prokazování každé konkrétní podružné jednotlivosti. Prokazování má své hranice, které žalovaný překročil. Požadavky žalovaného na detailní prokazování relativně nízkých částek nároku na odpočet daně jsou limitovány zásadou zákazu nadměrného zatěžování daňových subjektů a zásadou ekonomie daňového procesu. Upozorňuje-li žalovaný na některé chyby v evidenci, jde o důkaz obvyklého a průběžného vedení evidence. Krajský soud nekriticky odmítl řádně formulované námitky stěžovatelky. Excesivní požadavky správce daně a jeho systematickou šikanu potvrdil. V tom stěžovatelka spatřuje nezákonnost. Vykonstruované nesrovnalosti nemohou odůvodňovat zaměření správce daně na stěžovatelku. Soud ani žalovaný nepoučili stěžovatelku, jaké informace by měla doplnit, aby byl nárok uznán. Stěžovatelka není schopna vyhovět požadavkům správce daně na prokázání účelu své cesty, ať do jejího důvodu uvede cokoliv. Pochybnosti jsou od počátku nastaveny toliko k vytvoření domnělého důvodu pro nepřiznání nároku na odpočet.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka v kasační stížnosti cyklicky opakuje stejné argumenty a lamentuje nad nespravedlností a nepřiměřeností, kterých se jí ve správním a soudním řízení dostalo. Stěžovatelka však nepřináší žádné nové argumenty. Správce daně unesl své důkazní břemeno. Ve výzvě k prokázání skutečností označil a prokázal existenci konkrétních skutečností, které vedly ke vzniku pochybností o věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Ta na výzvu nereagovala. Až v odvolacím řízení předložila mj. knihy jízd za období prosinec 2014 a leden 2015. V nich však žalovaný shledal zásadní rozpory. Daňový subjekt by si měl ve vlastním zájmu zajistit důkazy, kterými je schopen prokázat naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nezajistila-li si proto stěžovatelko dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení, jde tato skutečnost k její tíži. Stěžovatelkou předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat použití přijatých plnění v rámci její ekonomické činnosti. Žalovaný ani správce daně nepostupovali nepřiměřeně, nehospodárně či svévolně. Daňová kontrola byla zahájena bez úmyslu nepřiměřeně zatížit stěžovatelku. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že se nyní zabývá již několikátou obdobnou věcí téže stěžovatelky (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2021, čj. 8 Afs 313/2019-35, *Lapertas I*, ze dne 19. 7. 2021, čj. 3 Afs 441/2019-58, *Lapertas II*, a ze dne 8. 12. 2021, čj. 10

Afs 65/2021-32, *Lapertas III*). Stejně jako v citovaných věcech i nyní stěžovatelka uplatnila jen povrchní argumentaci, která příliš nereaguje na naopak konkrétní vypořádání žalobních námitek krajským soudem. Jak již Nejvyšší správní soud stěžovatelce vysvětlil, soud může zcela jinak pracovat s námitkami, které jsou stručné a jasné, logicky uspořádané a mají jednoznačný „tah na branku“, než s neustálým opakováním jedněch a týchž obecných argumentů, které bez dalšího nemohou vést ke zpochybnění rozhodnutí krajského soudu (bod 11 rozsudku *Lapertas I*). Tomu také odpovídá způsob, kterým se Nejvyšší správní soud níže se stěžovatelčinými námitkami vypořádal. Není možné, aby soud za stěžovatelku spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval její obecná tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu či kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci stěžovatelčina advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[12] Povinností stěžovatelky jako daňového subjektu je tvrdit a dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, i prokázat všechny významné skutečnosti pro stanovení základu daně a výše daně. Je pak na správci daně, aby podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti předložených daňových dokladů, musí daňový subjekt prokázat nárok na odpočet daně jinak (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 5/2011-130, body 40-41, a ze dne 13. 2. 2019, čj. 5 Afs 126/2017-43, *VIVA Lanškroun*, body 21-22).

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti nesouhlasí s posouzením knih jízd, které v odvolacím řízení předložila k prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění od dodavatele použila pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka tvrdí, že knihy jízd – byť s drobnými nedostatky – odpovídají tomu, jak takové záznamy vypadají při běžné podnikatelské činnosti. Požadavky, které na jejich obsah klade žalovaný, jsou podle ní nereálné.

[14] Ze strany žalovaného však o žádné nepřiměřené požadavky, natož hraničící s šikanou (jak tvrdí stěžovatelka), nešlo. Stěžovatelka v kasační stížnosti nijak nezpochybnila konkrétní závěry krajského soudu a žalovaného, že předložené knihy jízd vykazovaly celou řadu základních nedostatků. Nejvyšší správní soud tak z nezpochybněných závěrů krajského soudu vychází. Jedna osoba měla například ve stejný čas užívat dvě různá vozidla, ve dvou případech mělo k načerpání pohonných hmot podle rozpisu tankování od dodavatele dojít mimo dobu nebo mimo trasu uváděnou v knize jízd, v jednom případě uváděná doba jízdy nedostačovala k překonání uváděné vzdálenosti ani v případě, že by vozidlo celou dobu jelo nejvyšší možnou rychlostí dle technického průkazu, a v jednom případě měla vozidlo řídit osoba práce neschopná z důvodu zlomeniny nohy (blíže viz body 24 až 30 rozhodnutí žalovaného). To vše navíc v situaci, kdy stěžovatelka používala v záznamech jen ta nejobecnější vymezení důvodů pracovních cest („kontrola nemovitostí“ a „údržba budovy“) a označení míst („Brno - Brno“). Nedala tak žalovanému reálnou možnost ověřit její tvrzení (podobně viz bod 13 rozsudku *Lapertas I*, bod 18 rozsudku *Lapertas II* a bod 9 rozsudku *Lapertas III*).

[15] Stejně jako v předchozích rozsudcích ve věci stěžovatelky i nyní Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelce nic nebránilo, aby pochybnosti správce daně vyvrátila i jakýmkoli jiným vhodným způsobem. Vedení průkazných knih jízd představuje pouze jednu z možností prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, tj. že pořízené pohonné hmoty od dodavatele stěžovatelka využila výhradně pro svou ekonomickou činnost spočívající ve správě nemovitostí a nikoliv pro jiné účely (bod 13 rozsudku *Lapertas I*, bod 18 rozsudku *Lapertas II* a bod 14 rozsudku *Lapertas III*). To však stěžovatelka neučinila. Žalovaný a krajský soud proto dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka neprokázala, že přijatá plnění od dodavatele využila výhradně pro svou ekonomickou činnost podle § 72 odst. 1 zákon o DPH.

[16] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s tím, že by krajský soud posvětil nedůvodné zaměření daňových orgánů na stěžovatelku, nebo že by dokonce vytvořil situaci, kdy daňové subjekty musí pořizovat stohy zbytečných dokumentů jen pro daňové orgány, jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Z postupu správce daně nevyplývá, že by jeho cílem byla likvidace stěžovatelky. Naopak správce daně v souladu s cílem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu, tj. správné zjištění a stanovení daní, vedl postupné daňové kontroly na jednotlivá zdaňovací období s ohledem na zjištěné nesrovnalosti v stěžovatelkou předkládaných dokladech týkajících se nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud neshledal ani v jedné z věcí stěžovatelky, že by správce daně postupoval neoprávněně. Naopak vždy konstatoval, že doklady předložené stěžovatelkou obsahovaly závažné nedostatky (viz rozsudky *Lapertas I, II a III*). Zjevně proto není chyba v postupu daňových orgánů, nýbrž na straně stěžovatelky, která není schopna prokázat oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH. Obecná lamentace stěžovatelky proti postupu daňových orgánů je proto zcela bezpředmětná.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[18] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 5. ledna 2023

Petr Mikeš
předseda senátu