



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **M. T.**, zastoupena JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem, Advokátní kancelář Těmín, s. r. o., se sídlem Karlovo náměstí 28, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 11. 2015, č. j. 31 Af 87/2014 - 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** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně M. T. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 11. 2015, č. j. 31 Af 87/2014 - 57, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 12. 11. 2015, č. j. 31 Af 87/2014 - 57, zamítl žalobu M. T., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne 10. 10. 2014, č. j. 26903/14/5000-14304-706033, (dále též „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2014, č. j. 838033/14/2713-24801-608132, 838219/14/2713-24801-608132, 838313/14/2713-24801-608132 a 838426/14/2713-24801-608132, kterými byla žalobkyni dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2009 ve výši celkem 109.936 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši celkem 21.985 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve podrobně rekapituloval podání účastníků, obsah předložených správních spisů, průběh daňového řízení předcházejícího vydání žalobou napadeného rozhodnutí a zdůraznil pro věc rozhodné skutkové okolnosti.

Podle krajského soudu žalobkyně především neprokázala, že by jí uváděné cesty podle předložené knihy jízd prokazovaly souvislost s jí uskutečňovanou ekonomickou činností, či na ni měly přímou vazbu. Přisvědčil žalobkyni, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v tehdy účinném znění, (dále jen „ZDPH“), ani jiný daňový zákon nepředepisovaly povinnost vést knihu jízd k doložení užití motorového vozidla pro ekonomickou činnost plátce DPH. Tato okolnost jí však nijak nezbavovala povinnosti prokázat oprávněnost uplatněných odpočtů DPH z pohonných hmot, vykážala-li formálně, že je použila pro svou ekonomickou činnost. Krajský soud neshledal, že by žalobkyně byla v daňovém řízení nečinná. Naopak vždy na výzvy správce daně reagovala. Relevantní důkazy, které by prokázaly její tvrzení, však nebylo možno považovat za dostačující. Výslech navrhovaného svědka totiž pouze potvrdil, že žalobkyně v rámci své podnikatelské činnosti realizovala určité obchodní cesty, které zaznamenávala do knihy jízd. Správním orgánům však již konkrétně nedoložila a neprokázala naplnění zákonných předpokladů oprávněnosti uplatněných odpočtů z pohonných hmot a z pořízení motorového vozidla (přesná místa a časy jednání s obchodními partnery a s jakými, co bylo jejich výsledkem, apod.). V tomto směru měla nulovou vypovídací schopnost i podaná svědecká výpověď. Mylné bylo přesvědčení žalobkyně, které vyslovila při jednání, že správci daně již nepřísluší oprávnění vyžadovat po ní další důkazy s poukazem na to, že vše potřebné již prokázala. Je tomu tak proto, že správce daně zcela oprávněně ve vztahu k uplatňovaným odpočtům za pohonné hmoty a za nákup osobního vozu požadoval předložení jednoznačných informací a důkazů, které by mohly prokázat oprávněnost uplatněných odpočtů DPH. Jelikož žalobkyně v uvedeném směru nedostála svým povinností, správní orgány zcela opodstatněně dospěly k závěru, že neprokázala svůj nárok na odpočet daně po faktické stránce, a to z důvodu neunesení důkazního břemeno, které na ní vázlo.

Krajský soud nepřisvědčil ani druhé žalobní námitce, týkající se otázky přijatých zdanitelných plnění za dodávky horké vody. Ze správního spisu vyplynulo, že daňové doklady vydané společností ČEZ Teplárenská, a. s., obsahovaly rozpis jednotlivých faktur v členění na dodávky v „bytové sazbě“ a v „nebytové sazbě“. Žalobkyně tak měla jedinečnou možnost rozlišit, která část uhrazených faktur byla použita k vytápění prostor používaných pro ekonomickou činnost. To však neučinila. Krajský soud proto nemohl přisvědčit její argumentaci, že si uplatnila odpočet daně v rozsahu odpovídajícím i pronajatým bytovým prostorům zcela zákonně, neboť jediné tím mohla zabránit promrznutí celého objektu a s tím souvisejícím škodám. K tomu nelze než konstatovat, že žalobkyně měla ve smyslu ust. § 72 zákona o DPH právo na odpočet daně související pouze s vytápěním prostor, které sloužily k její ekonomické činnosti. Pokud si nárok na odpočet daně uplatnila i v souvislosti s vytápěním bytových prostorů pronajímaných na základě nájemní smlouvy, její postup neodpovídal požadavkům ust. § 72 zákona o DPH. Na základě uvedených skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítá, že krajský soud její věc nesprávně posoudil po právní stránce, dospěl-li k závěru, že neprokázala souvislost jejích cest uváděných v knize jízd s uskutečňovanou ekonomickou činností, nebo že by měly přímou vazbu na jí uskutečňovanou činnost. Je tomu tak proto, že v její věci došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Na každou výzvu správce daně řádně a včas reagovala a za účelem prokázání

pokračování

svých tvrzení navrhla i provedení svědecké výpovědi Ing. J. T., který uvedl, že jí na obchodních cestách doprovázel. V důsledku většího odstupu času si již přesně nevybavil, s kým konkrétně jednání a schůzky probíhaly, popřípadě, kdy se konal určitý veletrh. Z těchto důvodů má za to, že tento svědek správci daně objasnil řadu nesrovnalostí, jak nejlépe mohl. Podle správce daně však toto svědectví bylo nedostatečné a proto jím byla vyzvána k doložení dalších důkazů - např. parkovacích lístků, zápisů z jednání, vstupenek z veletrhů, či dalších podobných dokladů, které by byly sto potvrdit deklarované služební cesty po stránce faktické. Správce daně tak knihu jízd, tedy její evidenci i svědeckou výpověď nepovažoval za relevantní důkazy. V tomto směru správní orgány na ní přenesly chybně důkazní břemeno. Přitom to byly právě správní orgány, na nichž za předestřenému stavu vázlo důkazní břemeno. Správní orgány tak došly k mylnému závěru, že neprokázala svůj nárok na odpočet DPH u přijatých plnění za pohonné hmoty a za pořízení osobního automobilu. Krajský soud pak pochybil tím, že se s předestřenými závěry správních orgánů de facto ztotožnil, když dospěl k témuž závěru jako žalovaný (neprokázala, že by jí uplatňované odpočty DPH, resp. přijatá zdanitelná plnění, z nichž odpočty pocházely, souvisely s jí uskutečňovanou ekonomickou činností, nebo že by měly přímou vazbu na jí uskutečňovanou činnost). Správní soud tak v této souvislosti dospěl i k vadnému právnímu názoru, že správní orgány byly oprávněny po ní požadovat i takové důkazy, které neexistovaly, resp. které neměla a ani nemohla mít k dispozici (např. parkovací lístky). Nebylo její povinností mít v případě služební cesty též doklady z veřejných parkovišť, neboť vždy parkovala mimo placená parkoviště. V této souvislosti nepochybně došlo ze strany správních orgánů ke zneužití jejich postavení vůči ní a k porušení čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud také nepřihlédl k judikatuře Nejvyššího správního soudu (rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007), podle kterého důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání jakýchkoliv skutečností.

Stěžovatelka má i za to, že rozsudek krajského soudu je zatížen vadou řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vyšel, je v rozporu se spisovým materiálem. Je tomu tak proto, že správní soud vyšel z mylného předpokladu, že uplatnila odpočet DPH rovněž na plnění nesouvisející s její ekonomickou činností. Ve skutečnosti tomu tak ale není.

Rozsudek krajského soudu navíc trpí i nepřezkoumatelností. Tento správní soud ve svém rozsudku (odůvodnění) především neodkazuje na příslušné ustanovení právního předpisu, na základě kterého došlo v řízení před správními orgány k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný též v části, v níž nepřihlédl k jejímu tvrzení, že si uplatnila odpočet DPH v rozsahu odpovídajícím i pronajatým bytovým prostorům v souladu se zákonem. Zcela opodstatněně argumentovala tím, že pokud by nevytápěla i bytové prostory, došlo by k promrznutí celého objektu a s tím souvisejícím škodám. Krajský soud ostatně svůj závěr o nedůvodnosti druhého žalobního bodu ani dostatečně neodůvodnil. Pouze uvedl, že bylo možné rozlišit - vzhledem k samotnému rozlišení faktur - která část uhrazených faktur byla použita k vytápění prostor používaných pro její ekonomickou činnost.

Odvolací finanční ředitelství se plně ztotožňuje s právními závěry krajského soudu a odkazuje na své vyjádření k žalobě a na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí. K jednotlivým stížnostním důvodům pak uvádí, že nejsou opodstatněné. Vytýkané vadné právní posouzení věci soudem a nesprávné posouzení otázky unesení důkazního břemene nemůže obstát (zvláště v případě uplatněných odpočtů DPH). K přechodu důkazního břemene nestačí být jen aktivní a vždy pouze procesně reagovat. Reagováno musí být tak, že dojde k předložení relevantních důkazů, způsobilých vyvrátit pochybnosti správce daně. Tak tomu ale ve věci stěžovatelky nebylo. Podle § 92 daňového řádu přitom vázlo důkazní břemeno na stěžovatelce. Aby došlo k jeho přenesení na správce daně, musela by „unést“ své břemeno stran všech skutečností uváděných v daňovém přiznání nebo vyžadovaných správcem daně. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, nemůže obstát jak námitka o nesprávném právním posouzení

důkazního břemene, tak ani následný závěr o neprokázání oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH u nakoupených pohonných hmot a osobního vozidla. Žalovaný se také ve svém rozhodnutí (str. 8-11) podrobně vyjádřil k jednotlivým důkazům předložených či navržených stěžovatelkou i k odvolacím námitkám. Byla to naopak stěžovatelka, kdo nedostala své povinnosti a nepředložila správním orgánům jednoznačné důkazy na podporu svých tvrzení o oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH. Krajský soud své závěry dostatečně v rozsudku odůvodnil a odkázal i na příslušná zákonná ustanovení a judikaturu. V odůvodnění rozsudku se bezesbýtku vypořádal se všemi námitkami uvedenými ve správní žalobě stěžovatelky a uvedl, proč nemohlo být žalobě stěžovatelky vyhověno. Odvolací finanční ředitelství proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podává z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pro vady v řízení před správními orgány, a také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Jde-li o vytýkanou nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud konstatuje, že jde o vlastnost rozhodnutí správního soudu, ke které je povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této vady řízení musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný nebo byl-li by založen na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Rozhodující správní soud není přitom limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. či § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozhodky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat především vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“. Ostatně Ústavní soud i v náleží ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.“

pokračování

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 -130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlých nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítka účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na niž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovést, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že obsah odůvodnění rozhodnutí správního soudu v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči tomuto rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námítka a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Tak tomu ale v projednávané věci není.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný.

Z napadeného rozsudku je dostatečně patrné, že správní soud posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí skrze veškeré uplatněné žalobní námítka obsažené v podané žalobě stěžovatelky ze dne 4. 11. 2014 a že při svém rozhodování vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným (str. 7 odst. 3 a násl. rozsudku). Vyplývá z něj více než dostatečně, jak tento správní soud posoudil věc stěžovatelky po právní stránce, proč má její žalobní výhrady za liché, mylné či vyvrácené a z jakých důvodů má za to, že obstály skutkové a právní úvahy žalovaného.

Opodstatněná není též výhrada stěžovatelky, že krajský soud ve svém rozsudku výslovně neuvedl, či neodkázal ve svém odůvodnění na konkrétní ustanovení právního předpisu, na jehož základě posuzoval otázku unesení důkazního břemene stěžovatelkou, resp. jeho přenosu ze správce daně na stěžovatelku, a že je z tohoto důvodu jeho rozsudek nepřezkoumatelný. Je tomu tak proto, jak ostatně tento soud uvedl již shora, že správní soud je při svém rozhodování vázán dispoziční zásadou. To znamená, že mu nepřísluší vyhledávat důkazy ani argumenty svědčící tvrzení toho kterého účastníka řízení. Tím spíše mu pak nepřísluší při jeho rozhodování za jednoho z účastníků (zde stěžovatelku) formulovat nové žalobní body [v úvahu přicházející námitku o konkrétním porušení (nesprávném výkladu) konkrétního ustanovení zákona - § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“)]. Stěžovatelka v žalobě jen uvedla obecný odkaz na ust. § 92 ZDPH [(nikoliv tedy na relevantní ustanovení daňového řádu, ale zákona o dani z přidané hodnoty (§ 92 ZDPH)]. Podstatnou však je okolnost, že stěžovatelka sama nijak v žalobě netvrdila konkrétní rozpor s konkrétním ustanovením daňového řádu v otázce dokazování (např. rozpor s § 92 odst. 2, 3 daňového řádu).

Krajský soud se tak správně zabýval toliko žalobním tvrzením, zda závěry správce daně (žalovaného) vyplývají ze spekulací, domněnek a svévole správního orgánu, jak uváděla stěžovatelka. S poukazem na skutkový stav zjištěný žalovaným a jeho hodnotící soudy pak dovodil, že nikoliv. Za tohoto stavu by bylo nadbytečné, aby krajský soud ve svém rozsudku účastníkům předestíral své úvahy o souladu právních závěrů správních orgánů a postupů, které k nim vedly s jednotlivými ustanoveními daňového řádu. Zvláště pak za situace, kdy meritem posuzované věci bylo posouzení otázky, zda stěžovatelka prokázala naplnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH u přijatých plnění, tj. podmínky stanovené v ust. § 72 a násl. ZDPH, či nikoliv. Z rozsudku krajského soudu (str. 8 odst. 2, 3, str. 9 odst. 2) pak jednoznačně vyplývá, že krajský soud na základě posouzení procesního postupu správce daně a jím shromážděných důkazů došel k závěru, že stěžovatelka tyto zákonné podmínky nesplnila. Současně s tím a s poukazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 4. 2012, sp. zn. 2 Afs 9/2012, který je dostupný na www.nssoud.cz) dovodil, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. Bylo tomu tak proto, že správním orgánům, ač k tomu byla povinna ze zákona i z rozhodnutí správce daně (výzev), nepředestřela takové důkazy, které by prokázaly naplnění nezbytných podmínek pro posouzení stěžovatelkou uplatněných odpočtů DPH (podmínky ust. § 72 ZDPH) jako oprávněných.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že by krajský soud při svém rozhodování nepřihlédl k tvrzení stěžovatelky o nezbytnosti vytápění bytových prostor (z důvodu předcházení škodě na majetku, či že tento svůj názor podrobně neodůvodnil).

Z rozsudku krajského soudu na straně 9 odst. 3 je též dostatečně zřejmé, že i v případě neuznání uplatněných odpočtů za dodávky horké vody (vytápění) do části nemovitosti, kterou stěžovatelka nepoužívala pro svou ekonomickou činnost (podrobenou DPH), se krajský soud v první řadě zabýval naplněním zákonných podmínek oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH ve smyslu ust. § 72 ZDPH [srov. ust. § 72 odst. 1 písm. b) ve vztahu k ust. § 51 a ust. § 56a ZDPH]. Správní soud dospěl při tom k závěru, že stěžovatelka zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH jako oprávněného neprokázala. Stěžovatelka naplnění zákonných předpokladů ust. § 72 ZDPH v této souvislosti ani netvrdila. Bylo by tak přinejmenším nadbytečné, aby se krajský soud zabýval pohnutkami stěžovatelky, které ji vedly k tomu, aby si uplatnila odpočet DPH i u plnění, u nichž neprokázala, a ani prokázat nemohla, oprávněnost uplatněných odpočtů DPH (za dodávky horké vody pro bytové účely). Vyslovené právní názory krajského soudu obsažené v odůvodnění jeho rozsudku jsou tak nejen přezkoumatelné, ale i věcně správné. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká,

pokračování

že argumentace stěžovatelky v této otázce má relevanci spíše než v otázce daně z přidané hodnoty na poli příslušné daně z příjmů fyzických osob.

Byť stěžovatelka ve své kasační stížnosti výslovně uvádí jako důvod jejího podání ust. § 103 odst. 1 písm. a) i b) s. ř. s., je z jejího obsahu zřejmé, že její námitky ve skutečnosti nesměřují proti nedostatečnosti skutkových zjištění správních orgánů při zjišťování skutkového stavu věcí (nedomáhá se provádění nových důkazů či opakování důkazů soudem), ale směřují do právního posouzení projednávané věci. Ve skutečnosti tedy stěžovatelka napadá jen nesprávnost právního názoru krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] v otázce, že neprokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH u přijatých zdanitelných plnění za nákup pohonných hmot a nákup osobního vozu Volkswagen Tiguan (dále též „sporná zdanitelná plnění“) a tomuto předcházející názor o neunesení důkazního břemene, které na ní v daňovém řízení vázlo. Stěžovatelka při tom vyslovuje přesvědčení, že oprávněnost uplatněných odpočtů ve smyslu ust. § 72 a násl. ZDPH řádně doložila a prokázala (unesla důkazní břemeno).

Krajský soud (obdobně jako žalovaný) dospěl naopak k právnímu názoru, že stěžovatelka neprokázala - ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH, že by sporná přijatá zdanitelná plnění použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti a že tedy neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo.

Vyslovenému závěru krajského soudu nelze ničeho vytknout.

Podle ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle ust. § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Podle ust. § 72 odst. 1 písm. a) a b) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku.

Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že u stěžovatelky probíhala daňová kontrola, v jejímž rámci byla vyzvána k prokázání rozhodných okolností (výzvy správce daně k prokázání skutečností ze dne 26. 9. 2012 a 11. 3. 2013) pro posouzení oprávněnosti jí dříve uplatněných odpočtů DPH. Stejně tak mezi účastníky řízení není sporu o tom, jaké konkrétní důkazy stěžovatelka ve svém řízení správci daně či žalovanému předložila či navrhla a tyto byly jako

důkazy provedeny (přijaté daňové doklady, faktury, svědecká výpověď manžela stěžovatelky - Ing. J. T.).

Otázkou prokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně již dříve. Bylo tomu tak v rozsudcích tohoto soudu, na které přílehavě poukázal již krajský soud i žalovaný, např. ze dne 3. 6. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011 - 130, ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012 - 24, vše dostupné na www.nssoud.cz. Těto soudní judikatuře je pak společný princip, že je to výlučně daňový subjekt (zde stěžovatelka), kdo je povinen prokázat svá tvrzení (tedy oprávněnost uplatněných odpočtů DPH ze spotřebovaných pohonných hmot a u nakoupeného osobního vozu VW Tiguan - tedy naplnění zákonných podmínek ust. § 72 ZDPH). Nelze se tedy na straně stěžovatelky domnívat, že unesla důkazní břemeno, pokud ve skutečnosti nevyvrátila vyjádřené pochybnosti správce daně a neprokázala zákonné předpoklady pro vznik nároku na odpočet daně podle zákona.

Je tomu tak proto, že pro posuzování oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH není rozhodující stav formální, ale stav faktický. Nestací tedy uplatněné nároky doložit po formální stránce [např. daňovými doklady, listinnými důkazy (např. knihou jízd)], ale tento formální stav musí být stvrzen také po stránce faktické. To znamená, že je daňový subjekt povinen prokázat fakticitu svých tvrzení, jinak formálně vykazovaných předloženými přijatými daňovými doklady. Jinak vyjádřeno, byla-li stěžovatelka v daňovém řízení vyzvána, aby prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů (splnění podmínek nároku na odpočet DPH dle § 72 ZDPH), byla povinna prokázat fakticitu svých tvrzení. Tak tomu mělo být i v této věci na základě výzev správce daně ze dnů 26. 9. 2012 a 11. 3. 2013. Stěžovatelka tak byla povinna správci daně stvrdit po faktické stránce, že skutečně spotřebované pohonné hmoty a nakoupené osobní vozidlo VW Tiguan použila zákonem předpokládaným způsobem - tj. pro účely uskutečňování svých zdanitelných plnění. Uvedené pak platí tím spíše, pokud správce daně v rámci dokazování zjistil, že stěžovatelka vůbec nevlastní řidičské oprávnění, či že v řadě případů byly pohonné hmoty hrazeny z prostředků jiné osoby (platební kartou manžela).

Jak přílehavě uvedl již krajský soud, stěžovatelka neprokázala relevantními důkazními prostředky, že cesty vykazované v knize jízd souvisely s jí uskutečňovanou ekonomickou činností nebo že by měly přímou vazbu na jí uskutečňovanou činnost. Pokud totiž stěžovatelka chtěla prokázat oprávněnost uplatněných odpočtů na DPH, byla povinna správci daně jednoznačně a konkrétně prokázat, jakým způsobem přijaté plnění (jak pohonné hmoty, tak i osobní vozidlo) použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tedy jaké konkrétní jízdy realizovala a jak tyto jízdy byly použity pro její ekonomickou činnost. Stěžovatelka byla proto povinna správci daně doložit, kdy, kam, s kým a za jakým konkrétním účelem realizovala tu kterou cestu příslušným vozidlem, jak tato cesta či osobní vozidlo sloužily pro tu kterou konkrétní ekonomickou činnost (vlastní zdanitelná plnění apod.) stěžovatelky a tyto skutečnosti byla následně povinna prokázat relevantními důkazními prostředky. Například i pouhými parkovacími lístky, vstupenkami, uzavřenými smlouvami, sděleními s jakými konkrétními obchodními partnery jednala, v jaké věci a s jakým výsledkem bylo jednáno apod. Tím by umožnila správci daně, aby si případně, přetrvávaly-li by jeho pochybnosti, mohl tvrzení stěžovatelky potvrdit nebo vyvrátit (např. dožádáním). Žádné takové konkrétní důkazy ani relevantní tvrzení však stěžovatelka správci daně nepředestřela. Pokud jednotlivé služební cesty stěžovatelka nekonkretizovala - kdy, s kým (jakou firmou či konkrétní osobou) mělo být konkrétně jednáno, dostala se tak sama do důkazní nouze. Na uvedeném ničem nemohla změnit ani výpověď manžela stěžovatelky, coby „řidiče“ stěžovatelky nebo obecně uváděný výčet obchodních partnerů stěžovatelky, s nimiž mělo být jednáno.

pokračování

Je naopak výhradní odpovědností stěžovatelky, či je v jejím vlastním zájmu, aby - pokud si uplatňuje odpočty daně z přidané hodnoty - byla (minimálně z procesní opatrnosti) schopna správci daně prokázat, že nakoupené pohonné hmoty a osobní vozidlo (odpočty DPH z těchto plnění) nesloužily výlučně pro osobní potřebu stěžovatelky, či členů její rodiny, ale výhradně - slovy zákona - pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH. Tomuto zákonnému požadavku správce daně ale stěžovatelka nevyhověla. Správce daně a žalovaný proto dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, které na ní vázlo. Neprokázala totiž naplnění zákonných podmínek pro to, aby jí uplatněné odpočty mohly být posouzeny jako oprávněné (§ 72 odst. 1 ZDPH). Na projednávanou věc nedopadá ani stěžovatelkou poukazovaný judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007, podle něž nelze důkazní břemeno pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání jakýchkoliv skutečností. Je tomu tak proto, že v projednávané věci správní orgány nevyžadovaly po stěžovatelce splnění takových povinností, které by překračovaly rámec její zákonné důkazní povinnosti (§ 92 odst. 2, 3 daňového řádu). Ze strany správních orgánů proto nedošlo ani ke stěžovatelkou dovozovanému porušení čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 11. 2015, č. j. 31 Af 87/2014 - 57, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O přeplatku na úhradu soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč bude rozhodnuto samostatným usnesením.

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

V Brně dne 11. února 2016

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu