



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.**, IČO 281 66 787
sídlem Ke Kukaláku 60, 252 44 Psáry – Dolní Jirčany
zastoupené advokátem Pavlem Vyroubalem
sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2017, č. j. 46457/17/5300-21442-711315,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 11. 2017, č. j. 46457/17/5300-21442-711315, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně prvního stupně“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období leden 2013 až prosinec 2013. Orgány finanční správy neuznaly nárok žalobkyně na odpočet DPH za nájem obloukové

haly (bez č. p.) postavené na pozemku evidovaném v katastru nemovitostí jako st. p. č. X v k. ú. a v obci Králíky (dále též „oblouková hala“) a nárok na odpočet DPH za položku označenou jako „*nájemné*“ (jednalo se tvrzený nájem nemovitostí, automobilů a výrobních technologií), neboť žalobkyně neodstranila pochybnosti orgánů finanční správy ohledně trvání nájemního vztahu a výše nájemného v případě obloukové haly, resp. pochybnosti ohledně předmětu nájmu a výše nájemného v případě nájmu nemovitostí, automobilů a výrobních technologií.

2. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2017, č. j. 46457/17/5300-21442-711315, podala žalobkyně žalobu, v níž pouze velmi obecně namítala, že důkazní břemeno unesla, neboť „*předložila účetnictví*“ a současně „*prokázala, že sporné deklarované výdaje skutečně nastaly*“. Žalobkyně též řádně reagovala na všechny výzvy orgánů finanční správy. Pokud přesto orgány finanční správy dospěly k závěru, že jejich pochybnosti nebyly žalobkyní vyvráceny, měly žalobkyni opakovaně vyzvat k „*objasnění daných nejasností*“. Žalobkyně sice připustila, že v průběhu řízení svá tvrzení opakovaně „*měnila či korigovala*“, zdůraznila však, že takový postup není nezákonný, navíc se jednalo o důsledek „*personálních změn v obsazení společnosti*“.
3. Ve vztahu k nájmu obloukové haly žalobkyně konkrétně namítla, že „*mezi stranami není sporné, že předmětem nájmu je oblouková hala jako celek*“, přičemž žalobkyně „*dostatečně specifikovala, co a na jakou částku započítává při vystavení daňových dokladů*“, naopak žalovaný „*nikterak nezdůvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem*“. Oblouková hala jako celek byla pronajata podle § 663 a násl. zák. č. 40/1964 Sb. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že „*není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplatebám*“.
4. Pokud jde o nájem nemovitostí, automobilů a výrobních technologií, pak „*žalobkyně nesouhlasila s tím, že by nespecifikovala předmět nájmu a výši nájemného*“, a proto „*v žádném případě není možno tyto položky odstranit z daňové účinných nákladů*“ (soud na tomto místě připomíná, že předmětem sporu je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH). Žalobkyně prokazatelně užívala cizí věci, byla proto povinna poskytnout jejich vlastníkově „*protiplnění*“. Měl – li žalovaný „*pochybnosti o správné výši nájmu*“, měl „*postupovat případnou korekcí výše nájmu, nikoliv však dehonestací jednotlivých položek týkajících se nájmu*“.
5. V neposlední řadě žalobkyně žalovanému vytkla, že jeho rozhodnutí bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně, což je dle žalobkyně nepřipustné.
6. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobkyně mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno.
7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námítky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

8. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
9. Předně je třeba zdůraznit, že žalovaný na 15 stranách podrobně odůvodnil své závěry sumarizované sub 1. Proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobkyně v žalobě postavila pouze obecné námitky. Soud se proto k těmto obecným námitkám vyjádří taktéž pouze obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, či rozsudek téhož soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 As 191/2015 – 41, bod 11).
10. Dále je nutno připomenout, že soud již ve skutkově a právně téměř totožné věci mezi týmiž účastníky rozhodoval (jednalo se daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012), přičemž žalobu žalobkyně obsahující v podstatě shodné „žalobní body“ zamítl rozsudkem ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94. Kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, následná ústavní stížnost žalobkyně proti rozsudkům správních soudů byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. II. ÚS 576/18. Za těchto okolností soud nenalézá žádný rozumný důvod pro případný odklon od dříve vyslovených skutkových a právních závěrů, a proto pouze zopakuje závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v odůvodnění rozsudku ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43.
11. Jádrem sporu je nárok žalobkyně na odpočet DPH v rozhodném období. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je tato povinnost vykládána tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb NU 131, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).
12. Jelikož nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečněného zdanitelného

plnění, je důležité rozložení důkazního břemene. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Vyžaduje-li to 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 (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

13. Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).
14. Stěžejní otázka posuzovaného případu tedy spočívá v tom, zda orgány finanční správy prokázaly své pochybnosti a zda se následně žalobkyni podařilo tyto pochybnosti vyvrátit s dostatečným prokázáním jednotlivých tvrzení podstatných pro nárok na odpočet DPH.
15. Jde-li o nájem obloukové haly, žalobkyně při místním šetření dne 11. 6. 2014 uvedla, že oblouková hala byla postavena v roce 2009 a její cena byla 2 miliony korun. Výše nájemného měla dle daňových dokladů činit měsíčně 70.169,- Kč bez DPH. Ve vyjádření (ke kontrolnímu zjištění za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 11. 5. 2015 žalobkyně správci daně sdělila, že *„výše nájmu byla stanovena poněkud vyšší, ale obě strany se na ceně dohodly (...). Navíc pronajímatel si vyšší nájemné sám uvědomil a od května 2012 nájemné přestal fakturovat, přestože nájemní vztah pokračoval nadále.“* Tuto skutečnost potvrdila žalobkyně i ve vyjádření (učiněném v průběhu odvolacího řízení týkajícího se zdaňovacího období leden 2011 až prosinec 2012) ze dne 26. 4. 2016, neboť žalovanému oznámila, že *„od zhruba poloviny roku 2012 se nepočítalo s dlouhodobou*

životností obloukové haly (která je halou provizorní), proto bylo nájemné za obloukovou halu – dohodou obou stran – zrušeno“. Ve vyjádření ze dne 24. 2. 2016 žalobkyně v rozporu s těmito tvrzeními uvedla, že i po květnu 2012 byl nájem za obloukovou halu fakturován, nikoliv však samostatně.

16. Taktéž v odpovědi na výzvu a ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění týkajícího se období leden až prosinec 2013 (doručeno správci daně dne 14. 3. 2016) žalobkyně tvrdila, že součástí nájemného fakturovaného v období leden až prosinec 2013 je i nájemné za obloukovou halu, což však nekoresponduje s dřívějším tvrzením žalobkyně, že nájemné za obloukovou halu přestalo být fakturováno již v roce 2012. Oproti předchozím rokům, kdy byly měsíčně vystavovány samostatné daňové doklady za nájem obloukové haly (70.169,- Kč + DPH 14.033,8 Kč) a za nájem technologií a vozového parku (284.311,- Kč + DPH 56.862,2 Kč), byl ve zdaňovacích obdobích roku 2013 vystavován společností OMB, s. r. o., měsíčně pouze jeden daňový doklad na částku 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč. Tato změna nastala již od května 2012 a dle původních vyjádření žalobkyně byla důsledkem toho, že přestalo být účtováno nájemné za obloukovou halu. Nyní však žalobkyně tvrdí, že v částce 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč je zahrnuto i nájemné za obloukovou halu. Žalobkyně přitom nijak nevysvětlila rozpor tohoto tvrzení s dřívějšími tvrzeními, neurčila, jaká část nájemného fakturovaného v roce 2013 připadá na nájemné za obloukovou halu, jak byla výše nájemného stanovena a jak je možné, že toto nájemné, které bylo fakturováno v nižší částce, než bylo do dubna 2012 původně fakturováno nájemné za technologie a vozový park, může i přes jeho pokles (který nebyl nijak vysvětlen) obsahovat kromě nájemného za jiné pronajaté věci i nájemné za obloukovou halu. Správný je proto závěr orgánů finanční správy, že žalobkyně neprokázala, že součástí nájemného účtovaného v roce 2013 bylo i nájemné za nájem obloukové haly. Jelikož byla žalobkyně s pronajímatelem kapitálově (i personálně) propojena, nebylo možné z místního šetření určit, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval. Vzhledem k výše uvedenému soud konstatuje, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno ohledně pochybností, neboť komplexně rozebraly tvrzení žalobkyně včetně předložených důkazů a přesvědčivě odůvodnily, které nesrovnalosti jejich pochybnosti založily. Lze tedy shrnout, že žalobkyně uvedla řadu tvrzení, která si odporují. Žalobkyně sice prokázala existenci a podobu haly ve vlastnictví pronajímatele, trvání nájemního vztahu a výši nájemného však nikoliv. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 20 až 29), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.
17. Žalobkyně má pravdu v tom, že v průběhu daňového řízení může svá tvrzení měnit, nicméně pokud tak činí opakovaně a způsobem výše popsáním, musí předpokládat, že důsledkem takového postupu bude její znevěrohodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, č. j. 6 Afs 117/2014 – 49, bod 32) a závěr orgánů finanční správy popsáný výše. Jelikož nebyl prokázán způsob určení výše nájemného a ani to, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval, nebylo též možno přistoupit „ke korekci výše nájemného“, jak navrhovala žalobkyně v žalobě.
18. Námitka, že žalovaný „nikterak nezduvodnil ani nerozvedl, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem“, se zcela míjí s důvody, o něž se opírá výrok žalobou napadeného rozhodnutí, a byla zřejmě do žaloby omylem okopírována z návrhu

na zahájení řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 48/2016 (obdobně se v žalobou napadeném rozhodnutí neobjevuje odkaz na § 36a odst. 1 zákona o DPH).

19. Správná není ani teze žalobkyně, že „není možné, aby na jedné straně docházelo na straně žalobkyně k užívání věci oproti tomu, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění“, neboť určitou věc bylo v rozhodném období možno po dohodnutou dobu užívat i bezplatně - např. na základě smlouvy o výpůjčce (§ 659 zák. č. 40/1964 Sb.).
20. Obdobně nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že správní orgány měly žalobkyni opakovaně vyzvat k „objasnění daných nejasností“. Jak již bylo uvedeno výše, v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, dostupného na www.nssoud.cz). Dále platí, že není povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017 - 39, bod 19). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84, dostupný na www.nssoud.cz). Jinými slovy: Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017 - 33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní (jak tomu bylo v projednávané věci). Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71). Opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, a proto je třeba jej s použitím argumentu per reductionem ad absurdum odmítnout.
21. Žalobkyně má samozřejmě pravdu v tom, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Žalobkyně však již zamlčuje, že dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 - 39, který odkazuje na rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs

24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti (což se v projednávané věci stalo). Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 32, bod 30).

22. Nedůvodná je i námitka žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správce daně. Jednak prvostupňový správce daně i žalovaný dospěli ke shodnému závěru (žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností), jednak žalobkyně přehlíží, že odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového. Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřipustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně rozhodl, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, obdobně i rozsudek stejného soudu ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 - 65).

23. Druhý nájemní vztah se týkal souboru zejména movitých věcí. Orgány finanční správy měly pochybnosti o předmětu nájmu a o výši nájemného. Pochybnosti opět plynuly zejména z rozporných tvrzení žalobkyně. Při místním šetření dne 11. 6. 2014 žalobkyně tvrdila, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o nájmu podniku ze dne 6. 4. 2008. Předmětem nájmu měly být vyjmenované nemovitosti, automobily a výrobní technologie. Ve vyjádření ze dne 11. 5. 2015 žalobkyně uvedla, že od roku 2010 byly z nájemního vztahu vyňaty nemovitosti a některé automobily. Při ústním jednání dne 5. 2. 2016 poprvé v průběhu řízení žalobkyně správci daně sdělila, že nájemní vztah nezaložila písemná smlouva, ale ústní dohoda, neboť smlouva ze dne 6. 4. 2008 zanikla. V rozporu s tímto tvrzením se však ve správním spise nachází dodatek č. 1 ze dne 1. 3. 2010 k původní písemné smlouvě. Další nesrovnalosti se týkaly výčtu věcí, které měly být předmětem nájmu. Žalobkyně rovněž nebyla schopna jednoznačně doložit výši hrazeného nájemného. Smlouva ze dne 6. 4. 2008 nájemné stanovila v souladu s předloženým znaleckým posudkem na 410.617,- Kč bez DPH za měsíc. Předložené daňové doklady vykazovaly měsíční částku 284.311,- Kč bez DPH a od 31. 5. 2012 došlo v dokladech ke snížení na 250.000,- Kč bez DPH (změna nebyla písemně podložena). Dne 31. 7. 2014

žalobkyně předložila rukou psaný výpočet změny výše nájmu od 1. 3. 2010 ve výši 284.311,- Kč, později dodala originál dodatku č. 1 se stejným vyčíslením. Dne 11. 5. 2015 pak žalobkyně předložila „*nové ocenění nájmu stav k 1. 3. 2010*“ s výslednou výší 221.537,- Kč. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům za období leden až prosinec 2012 žalobkyně opět tvrdila částku 284.311,- Kč. Nesouhlasí ani časová souvislost mezi změnou výše nájmu uvedenou v dodatku č. 1 a skutečnostmi, které změnu měly zapříčinit. Dle předložených dokladů pozbyl pronajímatel vlastnická práva k některým pronajatým automobilům (VW Passat a Iveco dne 3. 7. 2008, Avia dne 30. 3. 2009). Ke snížení nájmu však mělo dojít až dne 1. 3. 2010. Na základě těchto informací měly orgány finanční správy oprávněně důvodné pochybnosti o posuzovaném nájemním vztahu. Důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na žalobkyni. Soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení se dle správního spisu podařilo žalobkyni prokázat existenci pronajatých věcí, avšak již nebyla schopna spolehlivě doložit, zda všechny tvrzené věci byly v daném čase předmětem nájmu. Dále žalobkyně neprokázala, jaká byla skutečná výše nájemného. Ani v tomto případě tak žalobkyně neunesla důkazní břemeno, proto jí nemohl být uznán nárok na odpočet DPH. V podrobnostech odkazuje soud na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (zejména na body 30 až 43), které obsahuje řadu skutkových a právních závěrů, jež žalobkyně opět žádnou konkrétní žalobní námitkou nezpochybnila.

24. Pro úplnost soud dodává, že i ve vztahu k druhému nájemnímu vztahu platí to, co již soud uvedl sub 17 až 21.
25. Lze tedy uzavřít, že základní žalobní námitky nebyly důvodné, a proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
26. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 11. října 2018

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu