



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., **ve věci žalobkyně: OMB composites EU a.s., IČO 28166787, se sídlem Ke Kukaláku 60, 252 44 Psáry – Dolní Jirčany, zastoupená JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem, se sídlem Palackého 168, 755 01 Vsetín, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, IČO: 72080043, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25148/16/5300-21442-711916,**

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a současně bylo potvrzeno celkem 24 rozhodnutí vydaných Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) dne 28.5.2015. Jednalo se o platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterými byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012 (dále jen „rozhodné období“). Zmíněná rozhodnutí jsou podrobně specifikována v napadeném rozhodnutí, krajský soud proto neuvádí jejich komplexní výčet a v tomto ohledu na napadené rozhodnutí odkazuje.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně v rámci prováděné daňové kontroly na DPH za rozhodné období a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 vyzval žalobkyni, aby prokázala, že uplatnila nároky na odpočet DPH za pronájem obloukové haly bez čísla popisného postavené na pozemku parc. č. 1676 zapsaném v katastru nemovitostí na LV č. 318 v katastrálním území Králíky a rovněž nároky na odpočet DPH za položku označenou jako „Nájemné“ oprávněně. Již v řízení před správcem daně vznikly pochybnosti ohledně vlastnictví předmětné haly, neboť ze všech dostupných podkladů, zejména pak ze stavu zápisu vlastnického práva v katastru nemovitostí, vzal správce daně za prokázané, že vlastníkem haly je žalobkyně, která by tak zároveň nemohla mít předmětnou halu v pronájmu. Zmíněné vlastnické právo žalobkyně bylo v katastru nemovitostí evidováno na základě Ohlášení vlastníka stavby ze dne 15.9.2010, v němž žalobkyně prohlásila, že je vlastníkem stavby i pozemku pod ní. Rozsudkem Okresního soudu v Ústí nad Orlicí ze dne 21.1.2016, sp. zn. 5 C 233/2015, však bylo určeno, že vlastníkem předmětné obloukové haly je O M B composites s.r.o. Žalovaný proto na podkladě tohoto rozsudku dospěl k závěru, že existence nájemního vztahu mezi žalobkyní a O M B composites s.r.o. a priori vyloučena není. Žalovaný přesto měl za to, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že zdanitelné plnění, ohledně něhož byl uplatněn nárok na odpočet DPH, bylo fakticky uskutečněno. Podle názoru žalovaného totiž předmětná oblouková hala byla nebytovým prostorem ve smyslu § 1 písm. a) zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, platného do 31.12.2013, přičemž pro vznik nájmu nebytových prostor vyžadoval § 3 citovaného zákona existenci písemné nájemní smlouvy. Žalobkyně v průběhu celého správního řízení tvrdila, že nájemní smlouva s O M B composites s.r.o. byla uzavřena pouze ústně. V takovém případě je však ve světle judikatury Nejvyššího soudu smlouva o nájmu nebytového prostoru neplatná, tudíž nemohl platně vzniknout ani žalobkyní tvrzený nájemní vztah.

Žalobkyně podle žalovaného rovněž neprokázala přesné časové období, kdy fakticky docházelo k pronájmu obloukové haly, jakož ani to, na základě čeho byla určena výše nájemného. Žalovaný poukázal na to, že oblouková hala byla postavena v roce 2009 a její hodnota činila 2.000.000 Kč. Nájemné za celkem 16 zdaňovacích období, za které uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH, přitom činilo celkem 1.122.704 Kč, tedy zhruba 56 % celkové hodnoty haly. Zřejmý nepoměr mezi hodnotou haly a cenou za její pronájem žalobkyně nejprve zdůvodnila předpokládanou krátkou životností haly, navíc posléze ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění doručeném správci daně dne 11.5.2015 uvedla, že od května 2012 jí přestala O M B composites s.r.o. nájemné fakturovat, ačkoliv nájemní vztah trval i nadále. Pokračování pronájmu haly pak žalobkyně potvrdila i ve vyjádření ze dne 31.7.2014. Ve vyjádření doručeném žalovanému dne 26.4.2016 však předseda představenstva žalobkyně uvedl, že zhruba od poloviny roku 2012 bylo nájemné za obloukovou halu zrušeno, z čehož podle žalovaného není zřejmé, zda došlo pouze ke zrušení nájemného, nebo ke zrušení celého nájemního vztahu. Rozpor v tvrzeních žalobkyně pak žalovaný spatřuje

zejména v tom, že žalobkyně v podání doručeném žalovanému dne 24.2.2016 sdělila, že ačkoliv O M B composites s. r. o. původně rozdělila daňové doklady za účelem rozlišení plateb nájemného za obloukovou halu a ostatního nájemného (např. za technologie, vozy a režii vlastníka), od května 2012 opět veškeré nájemné fakturovala na jednom daňovém dokladu. Žalobkyně a společnost O M B composites s. r. o. jsou navíc kapitálově spojené osoby, které mají sídlo na stejném místě, ani na základě poznatků z místního šetření tak nebylo možné jednoznačně určit, kdo ve skutečnosti v předmětných zdaňovacích obdobích halu využíval.

Pokud jde o ostatní platby za nájemné, které se netýkaly předmětné obloukové haly, pak žalovaný v první řadě upozornil na to, že smlouva o nájmu podniku ze dne 6.4.2008, jejímž předmětem měly být dle čl. II smlouvy nemovitosti na LV č. 318, dopravní prostředky (3 vozidla Audi Q7 a vozidla Avia, Volkswagen Passat, Iveco) a výrobní technologie, nebyla nikdy zveřejněna v obchodním rejstříku a ve smyslu § 488b odst. 4 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku platného do 31.12.2013 tak vůbec nemohla nabýt účinnosti. Žalovaný proto smlouvu posoudil jako smlouvu o nájmu vymezeného majetku. Žalobkyně podle žalovaného dostatečně neprokázala, co konkrétně bylo předmětem nájemního vztahu a za co tedy fakticky bylo nájemné vypláceno. Žalobkyně v průběhu řízení neustále měnila svá tvrzení. Nejprve uvedla, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o nájmu podniku ze dne 6.4.2008 a jeho předmětem byly vyjmenované nemovitosti, dopravní prostředky a výrobní technologie. Následně však v podání ze dne 11.5.2015 tvrdila, že předmětem nájmu jsou od 1.3.2010 pouze technologie a dopravní prostředky, což potvrdila i v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Nakonec v rámci odvolacího řízení žalobkyně uváděla, že po zániku původní smlouvy o nájmu podniku ze dne 6.4.2008 (v důsledku toho, že původní vlastník pozemků evidovaných na LV č. 318 Yuriy Oros odstoupil od kupní smlouvy týkající se převodu vlastnictví ke zmíněným pozemkům) nadále trvala ústní dohoda mezi žalobkyní a O M B composites s. r. o. o užívání věcí, které byly součástí zaniklé smlouvy. Do této ústní dohody měly být následně přidány ještě další technologie. V této souvislosti žalovaný poukázal na to, že stvrzením o existenci ústní dohody žalobkyně poprvé přišla až v odvolacím řízení. Tvrzení o zániku smlouvy navíc popírá skutečnost, že žalobkyně předložila dodatek č. 1 ze dne 1.3.2010 k původní smlouvě o nájmu podniku, jehož existence zánik smlouvy de facto vylučuje.

Kromě již uvedeného žalobkyně rovněž dostatečně neprokázala způsob, jakým byla stanovena výše nájemného, když podle předloženého znaleckého posudku ze dne 6.4.2008 činila výše měsíčního nájemného 410.617 Kč, v předmětných zdaňovacích obdobích však skutečná úhrada měsíčního nájemného dle předložených daňových dokladů činila částku 284.310,80 Kč, která se navíc od 31.5.2012 měla změnit na částku 250.000 Kč (tato skutečnost však nebyla žalobkyní písemně podložena). Podle nového ocenění nájmu ze dne 1.3.2010 pak měla výsledná cena nájmu činit 221.537 Kč. Žalobkyně tak v průběhu řízení postupně uvedla hned čtyři různé výše nájemného, což se žalovanému jeví jako velice netransparentní postup a vedlo jej k závěru, že nárok na odpočet DPH je i ohledně položky ostatního nájemného neoprávněný. Navíc žalovaný zdůraznil, že i pokud by bylo zřejmé, co konkrétně tvoří předmět nájmu, pak by položkově nejvýznamnější komponenty, jako např. montáž kompresorové stanice, rozvod stlačeného vzduchu, odsávání brusírny, filtrační technologie, montáž vzduchotechniky atd., musely být považovány za technické zhodnocení pronajatých nemovitostí, neboť se jedná o technologie pevně zabudované do stavby č. p. 635 (jež mimo jiné měla rovněž tvořit předmět nájmu) a které nejsou bez zabudování do uvedené

stavby samostatně použitelné. Vlastníkem zmíněné budovy byla přitom v předmětných zdaňovacích obdobích prokazatelně žalobkyně.

Ze všech shora popsanych důvodů dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neunesla své důkazní břemeno a neprokázala naplnění zákonných předpokladů pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy neprokázala, že údaje deklarované na předložených daňových dokladech odpovídají skutečnému stavu. Proto podané odvolání žalobkyně zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil.

Žalobkyně v podané žalobě v první řadě namítala nesprávné hmotněprávní posouzení věci, nesprávnou aplikaci a výklad hmotněprávních předpisů ze strany žalovaného. Pokud jde o nájemné za obloukovou halu, žalobkyně poukázala na fakt, že správce daně své rozhodnutí vydal na základě právního názoru, podle něhož měla být vlastníkem haly žalobkyně, která si tedy zároveň nemohla tuto halu pronajímat. Plnění představující nájemné, ohledně kterého žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, tak nemohlo být plněním oprávněným. Zmíněný závěr správce daně byl vyvrácen v průběhu odvolacího řízení, kdy žalobkyně doložila, že vlastníkem haly je O M B composites s. r. o. V souvislosti s tím, že žalovaný při svém rozhodování vycházel z názoru, že v důsledku neexistence písemné nájemní smlouvy nedošlo ke vzniku platného nájemního vztahu mezi žalobkyní a O M B composites s. r. o., poukázala žalobkyně na judikaturu Nejvyššího soudu, podle níž se zákon o nájmu nebytových prostor nemůže vztahovat na smlouvy o nájmu budovy jako celku, byť se v takové budově například nacházejí pouze nebytové prostory. V takovém případě se jedná o nájem věci, který se řídí příslušnými ustanoveními občanského zákoníku. V posuzované věci tedy měl být aplikován § 663 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku platného do 31.12.2013 (dále jen „obč. zák.“). Podle žalobkyně je zřejmé, že předmětem nájmu byla oblouková hala jako celek. Hala je tvořena obloukovými nosníky, na nichž je proveden kryt. Nejedná se o klasickou zděnou nemovitost zakrytou střechou, v níž by bylo možno spatřovat umístění nebytových prostor. Vlastník haly vždy vystavoval daňové doklady za pronájem haly jako celku, mezi žalobkyní a O M B composites s. r. o. tak nikdy nebylo sporné, že předmětem nájmu je hala jako celek, nikoliv pouze prostory v této hale. I kdyby však skutečně nedošlo k platnému vzniku nájemního vztahu, není pochyb o tom, že žalobkyně předmětnou halu využívala, a v takovém případě by byla povinna poskytnout O M B composites s. r. o. jakožto jejímu vlastníkovu úplaty z titulu bezdůvodného obohacení.

Ohledně nájemného za ostatní položky, zejména pak věci movité, žalobkyně uvedla, že předmět nájmu specifikovala konstantním způsobem a zcela dostatečně, stejně jako výši nájmu, která podle ní vyplynula z konkrétních skutkových okolností ve vazbě na pohyby vlastnických práv k nemovitostem. Souhlasila se závěrem žalovaného, že smlouva o nájmu podniku se nikdy nestala účinnou, neboť nebyla zveřejněna v obchodním rejstříku, pročez je na ni třeba nahlížet jako na smlouvu o nájmu. Zároveň ovšem opět zdůraznila, že i užívání movitých věcí z její strany bylo v daňovém řízení prokázáno a je tedy zcela zřejmé, že i za tyto věci musela jejich vlastníkovu poskytnout protiplnění. Není přitom rozhodné, zda to bylo nájemné nebo úhrada za bezdůvodné obohacení. Jestliže měli správní orgán či žalovaný pochybnosti o přiměřené výši nájemného, měli provést jeho případnou korekci, nikoliv však zcela vyloučit jednotlivé položky z daňově účinných nákladů. Stejný postup pak byl namístě i v případě, že správce daně či žalovaný dospěli k závěru, že některé věci, které tvořily předmět nájmu, jsou součástí nemovitosti.

Žalobkyně dále poukázala na to, že podle jejího názoru správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, když neprokázal existenci vážných a důvodných pochybností o souladu předložených záznamů se skutečností. Žalobkyně spolehlivě doložila faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, správci daně předložila účetnictví, které splňovalo veškeré zákonné požadavky, zároveň prokázala i faktické uskutečnění operací v tomto účetnictví zachycených. Navíc i za předpokladu, že by správce daně své důkazní břemeno unesl a to se tedy přeneslo opět na žalobkyni, měla žalobkyně za to, že svá tvrzení odpovídajícím způsobem k výzvě správce daně doplnila a faktické uskutečnění sporných deklarovaných výdajů prokázala, tedy sama důkazní břemeno unesla. Pokud správce daně nepovažoval tvrzení žalobkyně za věrohodná, měl podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyzvat žalobkyni k doložení konkrétních důkazních prostředků, případně jí položit konkrétnější otázky stran svých pochybností, a to případně i v rámci odvolacího řízení. Pokud žalovaný poukazuje na to, že žalobkyně korigovala svá tvrzení v reakci na jednotlivé úkony správce daně, pak takový postup dle žalobkyně je zcela legitimní a opět odpovídá judikatuře.

Ze všech shora popsanych důvodů žalobkyně navrhla, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě se s žalobou neztotožnil, uvedl argumentaci obhajující zákonnost žalovaného rozhodnutí, odkázal na žalované rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Krajský soud po zjištění, že žaloba proti pravomocnému rozhodnutí žalovaného byla podána oprávněnou osobou (§ 65 s.ř.s.) v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.) a že je přípustná (§ 68 s.ř.s.), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d), § 75 odst. 2 věta první s.ř.s.), přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 5 písm. c) citovaného ustanovení pak správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Pro posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně v souvislosti s vynaloženým nájemným za pronájem předmětné obloukové haly je dle krajského soudu naprosto klíčové vyřešit otázku, zda žalobkyně v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, a v případě, že se tak stalo, zda správce daně, respektive žalovaný dostatečným způsobem prokázali existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních evidencí a záznamů předložených žalobkyní tak, jak jim to ukládá ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Na tomto místě považuje krajský soud za důležité zdůraznit, že zmiňované ustanovení ukládá správci daně toliko povinnost prokázat skutečnosti, které zpochybňují údaje uvedené v účetnictví daňového subjektu jako celku, popřípadě pouze v některém z jeho účetních dokladů. To však neznamená, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. V praxi tak správce daně prokazuje určitý nedostatek či vady účetních dokladů předložených daňovým subjektem. V konečném důsledku správci daně k tomu, aby unesl své důkazní břemeno, postačí, pokud prokáže, že existují důvodné pochybnosti o tom, že údaje uvedené

v daňových dokladech předložených daňovým subjektem jsou věrohodné, průkazné, správné a úplné (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26.9.2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61). V takovém případě přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, neboť ten je dle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

K problematice důkazního břemene v daňovém řízení existuje velice bohatá judikatura. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13.8.2008, č.j. 9 Afs 204/2007-72, je prokázání nároku na odpočet daně sice primárně záležitostí dokladovou, nicméně současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu věci se stavem formálně právním, což znamená, že ani doklady obsahující všechny požadované náležitosti nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, nebo nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daň či nárok na odpočet DPH nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 1 zákona o DPH). Plátce DPH váže poměrně přísná povinnost vést důsledně záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je tak podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2013, č.j. 9 Afs 57/2012-26, je důkaz daňovým dokladem pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ust. § 73 zákona o DPH vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich, v takovém případě je však plátce povinen nárok prokazovat jiným způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto nesprávné, resp. nepravdivé (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.6.2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79).

V posuzované věci žalobkyně tvrdila, že měla obloukovou halu pronajatou od společnosti O M B composites s.r.o. na základě ústní nájemní smlouvy. Přitom s odkazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 24.3.2004, sp. zn. 26 Cdo 1775/2002, zpochybnila právní názor žalovaného, podle něhož bylo třeba na obloukovou halu nahlížet jako na nebytový prostor ve smyslu § 1 odst. a) zákona č. 116/1990 Sb., což by znamenalo, že smlouva o nájmu haly by musela být s ohledem na ust. § 3 citovaného zákona uzavřena písemně pod sankcí neplatnosti.

Žalobkyni je nutno dát za pravdu v tom, že podle zmiňovaného rozhodnutí se zákon č. 116/1990 Sb. nevztahuje na smlouvy o nájmu, jejichž předmětem je nemovitost (budova) jako celek, a to ani tehdy, pokud jsou např. v pronajaté budově pouze nebytové prostory, neboť se v takovém případě nejedná o nájem nebytových prostor – místností, ale o nájem věci (nemovitosti – budovy). Právní režim nájemního vztahu, je-li předmětem nájmu nemovitost jako celek, se řídí ust. § 663 a násl. obč. zák. Z uvedeného je zřejmé, že odkaz žalovaného na § 3 zákona č. 116/1990 Sb. nemůže obstát a že z absence písemné nájemní smlouvy ohledně předmětné haly ještě nelze automaticky dovozovat neplatnost nájemního vztahu jako celku. Zároveň je ovšem třeba zdůraznit, že skutečnost, že žalobkyni nic nebránilo v tom, aby

uzavřela s O M B composites s.r.o. nájemní smlouvu ohledně předmětné haly toliko v ústní formě, žalobkyni rozhodně nezbavuje povinnosti prokázat pro účely posouzení oprávněnosti jejího nároku na odpočet daně konkrétní náležitosti předmětného nájemního vztahu. Tuto povinnost však žalobkyně v řízení před správcem daně a ani v následném odvolacím řízení nesplnila.

Žalobkyně dokládala existenci nájemního vztahu (a tedy i uskutečnění zdanitelného plnění) toliko daňovými doklady, v nichž bylo jako předmět plnění označeno nájemné za obloukovou halu za jednotlivá zdaňovací období od ledna 2011 do května 2012. Podle těchto dokladů činilo měsíční nájemné částku 84.203 Kč (vč. DPH). Jak již ovšem krajský soud uvedl výše, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ze samotných daňových dokladů nelze bez pochybností určit, co konkrétně bylo předmětem nájemního vztahu (zda to byla budova obloukové haly jako celek, nebo pouze prostory uvnitř této haly), jaká byla sjednaná výše nájemného, na základě čeho bylo toto nájemné stanoveno, zda odpovídalo nájemnému v místě a čase obvyklému, kdy nájemní vztah vznikl, jak dlouhou dobu trval, apod. Ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu přitom ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Celá koncepce daňového řízení je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Důkazní břemeno daňového subjektu neznamena, že ten musí prokazovat cokoli, co je pro správné zjištění a stanovení daně podstatné, nýbrž jen skutečnosti, které sám uvádí (tvrdí). Vztahuje se ke skutečnostem, jež je daňový subjekt povinen uvést (tvrdit) např. v daňovém přiznání, tedy skutečnostem upínajícím se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Tvrzení daňového subjektu, resp. to, co musí tvrdit, vyplývá z jeho povinností stanovených přímo zákonem v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, která sám učinil (např. v ústních projevech do protokolu, ale i odvolání), k nimž byl případně správcem daně vyzván.

V posuzované věci byla shora uvedená povinnost žalobkyně jakožto daňového subjektu ještě umocněna tím, že zde byl posuzován nájemní vztah mezi dvěma majetkově i personálně propojenými subjekty. Z veřejného obchodního rejstříku totiž krajský soud zjistil, že žalobkyně se počínaje dnem 6.11.2007 stala většinovým společníkem O M B composites s.r.o., a to s obchodním podílem ve výši 60 %. Tím se oba subjekty staly kapitálově spojenými osobami ve smyslu § 36a odst. 3 písm. a) ve spojení s § 5a odst. 3 zákona o DPH. Z § 36a odst. 1 zákona o DPH přitom vyplývá, že je-li poskytováno zdanitelné plnění mezi takto příbuznými osobami, je základem daně cena obvyklá, a to pokud je sjednaná úplata nižší než cena obvyklá a příjemce plnění nemá nárok na odpočet daně nebo má nárok pouze ve zkrácené výši, případně je-li sjednaná úplata vyšší než cena obvyklá a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyni vyvstala v souvislosti s přiznáním daně týkající se předmětného nájemného za obloukovou halu mimo jiné i povinnost prokázat, že výše zmíněného nájemného, které představovalo základ žalobkyní přiznané daně, odpovídala ceně obvyklé, popřípadě že byla vyšší či nižší.

Žalobkyně v daňovém řízení uvedla, že předmětem nájmu byla oblouková hala jako celek, že výše měsíčního nájemného činila 84.203 Kč a odpovídala předpokládané krátké

životnosti haly, nicméně na podporu zmíněných tvrzení nepředložila vedle povinných daňových dokladů žádné další důkazy. Skutečnost, kdy nájem vznikl, jak dlouho trval a zda výše sjednaného nájemného odpovídala obvyklému nájemnému, pak nelze z tvrzení žalobkyně dovodit vůbec, natož aby vyplývala z provedených důkazů. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobkyně jednak neunesla v daňovém řízení své břemeno důkazní ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, ale zároveň částečně nesplnila ani svou povinnost tvrzení, která vyplývá ze stejného ustanovení. Uplatněný nárok na odpočet daně tedy za těchto okolností nemohl být oprávněný.

Pokud jde o nájemné za ostatní pronajaté věci, povětšinou movité, pak krajský soud předně poukazuje na to, že i žalobkyně uznala, že smlouva o nájmu podniku ze dne 6. 4. 2008 z důvodu jejího nezveřejnění v obchodním rejstříku nikdy nenabyla účinnosti. Vzhledem k tomu, že smlouva samotná splňuje náležitosti prosté nájemní smlouvy, krajský soud souhlasí se žalovaným, že na uvedenou smlouvu je třeba nahlížet právě jako na smlouvu o nájmu věci. Krajský soud se dále zcela ztotožňuje se žalovaným v tom ohledu, že žalobkyně v daňovém řízení ohledně nájemného za ostatní pronajaté věci (nepočítaje v to obloukovou halu) neprokázala, co bylo předmětem nájmu, jakož ani jaká byla výše nájemného. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí velice podrobně popsal veškeré své pochybnosti, které vycházely především ze skutečnosti, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neustále měnila svá tvrzení stran toho, co je předmětem nájmu a jaká byla výše nájemného. Vzhledem k tomu, že dle konstantní judikatury není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz), krajský soud tak na tomto místě činí a odkazuje zejména na body 37 až 43 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný rekapituluje, jak se v průběhu daňového řízení měnila tvrzení žalobkyně ohledně předmětu jejího nájemního vztahu s O M B composites s.r.o. a výše nájemného. Krajský soud zejména podotýká, že z rozporuplných tvrzení žalobkyně nelze vyvodit, zda měl být předmět nájmu vymezen písemnou smlouvou o nájmu podniku ze dne 6.4.2008 (fakticky pouhou smlouvou o nájmu věci, jak již bylo uvedeno výše), nebo ústní dohodou o užívání týchž věcí, jež byly vymezeny ve smlouvě ze dne 6.4.2008, která měla být po 19.11.2008 rozšířena o další technologie (viz vyjádření žalobkyně při ústním jednání konaném dne 5.2.2016). Předmětem tvrzené ústní dohody navíc měl být i nájem v té době již vyřazených automobilů. Všechny tyto skutečnosti samy o sobě zakládají důvodné pochybnosti o tom, které věci tvořily předmět nájemního vztahu, byly fakticky žalobkyní využívány a v jakém období. Žalovaný na tyto pochybnosti zcela správně poukázal a vyzval žalobkyni k jejich odstranění. Není proto možné přisvědčit žalobkyni v tom smyslu, že by žalovaný neunesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť to byla právě žalobkyně, kdo byl povinen oprávněné pochybnosti žalovaného vyvrátit. Žalobkyně sice v podané žalobě opakovaně uvádí, že předmět nájmu specifikovala zcela jasně, aniž by však poukázala na konkrétní úkon, kterým tak v řízení měla učinit. Zároveň pak sama připouští, že byla ze strany žalovaného vyzývána k doložení konkrétních důkazních prostředků, přičemž však opět pouze obecně konstatuje, že na výzvy adekvátně reagovala a požadované doložila. Nelze však přistoupit na její argumentaci, podle níž ji měl v případě přetrvávajících pochybností žalovaný opětovně vyzvat k doložení dalších důkazů a položit konkrétnější otázky, neboť takový postup by ad absurdum v praxi vlastně znamenal, že by daňové řízení mohlo trvat donekonečna.

Stejně závěry pak lze vztáhnout i na otázku prokázání výše nájemného, jež měla za užívání pronajatých věcí žalobkyně platit společnosti O M B composites s.r.o. Dle znaleckého posudku vyhotoveného v souvislosti s uzavřením smlouvy o nájmu podniku ze dne 6.4.2008 byla výše měsíčního nájemného oceněna na částku 410.617 Kč. Dle žalobkyní předložených účetních dokladů přitom nájemné za zdaňovací období leden 2011 až duben 2012 činilo 341.173 Kč, za květen 2012 až prosinec 2012 pak 250.000 Kč. Z podání žalobkyně doručeného žalovanému dne 11.5.2015 pak vyplývá, že výše nájemného měla činit 221.537 Kč. Uvedené rozpory v tvrzené výši nájemného se žalobkyní v daňovém řízení nepodařilo uspokojivě vysvětlit, a byť by to pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nemělo význam, žalobkyně tak neučinila ani v podané žalobě. Ani v tomto případě tedy žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 daňového řádu, protože její nárok na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění nemůže být oprávněným. Neobstojí přitom její názor, že pokud měl žalovaný pochybnosti o tvrzené výši nájemného, měl postupovat cestou její korekce, nikoliv tak, že dané položky zcela vyloučil z daňově účinných nákladů. Byla to žalobkyně, kdo měl povinnost prokázat, že došlo k naplnění podmínek pro přiznání uplatněného nároku na odpočet DPH, tedy že předmětné zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno.

Vzhledem k výše uvedeným závěrům se již krajský soud blíže nezabýval tím, zda mohly být samostatným předmětem nájemního vztahu vzduchotechnika, vytápění, rozvody a další technologie zabudované do stavby č. p. 635, a zda tyto technologie představují příslušenství nemovitosti, či je lze považovat za samostatné movité věci, neboť na skutečnost, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, nemá vyřešení dané otázky vliv.

Všechny shora nastíněné úvahy vedou krajský soud k závěru, že jak platební výměr vydaný správcem daně, tak napadené rozhodnutí jsou výsledkem řízení, v jehož průběhu nedošlo k porušení práv žalobkyně. Napadené rozhodnutí netrpí ani po formální, ani po obsahové stránce žádnými podstatnými vadami, které by zakládaly důvod pro jeho zrušení. Jelikož podaná žaloba nebyla důvodná, krajskému soudu nezbylo, než ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, neboť mu dle obsahu soudního spisu žádné takové náklady, které by převyšovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti, nevznikly.

P o u č e n í :

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.

V Pardubicích dne 16. února 2017

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Mgr. Lucie Marešová