



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Zdeňka Kühna a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **VIVA Lanškroun, spol. s r. o.**, se sídlem Opletalova 92, Lanškroun, zastoupený Mgr. Petrem Štěrbou, advokátem se sídlem Kopečná 987/11, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2015, čj. 43020/15/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 22. 3. 2017, čj. 52 Af 12/2016-83,

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.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2015 zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“), ze dne 16. 3. 2015 za zdaňovací období březen až prosinec 2010 a únor až prosinec 2011. K doměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) správce daně přistoupil, neboť žalobci se nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně o oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH z přijatých zdanitelných plnění týkajících se nájemného nebytových prostor objektu v obci Žichlínek od společnosti MUBU Trade Company, s. r. o., balení a značení zboží a nájemného nebytových prostor objektu v obci Česká Třebová od společnosti FLORIDA, s. r. o.,

pořízení reklamních katalogů od dodavatelské společnosti Stavby ECH, s. r. o., a poskytnutí reklamy od společnosti CAMURRA, s. r. o.

[2] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Podstatný obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[4] Stěžovatel namítl, že se krajský soud nevypořádal s obsahem a smyslem žalobní argumentace, neboť pouze zopakoval pochybnosti žalovaného bez jakéhokoli vlastního hodnocení. Rozsudek krajského soudu je proto dle stěžovatele ve vztahu k některým žalobním námitkám nepřezkoumatelný.

[5] Krajský soud dle stěžovatele například nevypořádal námitku o nedostatečném odůvodnění a vnitřní rozpornosti rozhodnutí žalovaného, námitku o neprovedení navržených důkazů, námitku, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, je v přímém rozporu s provedenými důkazy, námitku týkající se přesunu důkazního břemene. Stěžovatel rovněž zdůraznil, že krajský soud může odkázat na rozhodnutí žalovaného jen v případě, že je toto rozhodnutí řádně odůvodněno a má oporu v provedeném dokazování, což v nyní projednávané věci není splněno.

[6] Stěžovatel dále uvedl, že v průběhu daňové kontroly přehodnotil své stanovisko a rozhodl se vyjádřit ke zjištěným kontrolním zjištěním a včas předložil řadu důkazních prostředků. V důsledku uvedeného přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně, který měl povinnost se těmito důkazními prostředky zabývat. Přehodnocení stanoviska přitom nelze klást k tíži stěžovatele, který nejenže předložil formálně bezvadné doklady, ale rovněž skutečné přijetí deklarovaných plnění prokázal řadou dalších důkazních prostředků.

[7] Uplatnění nároku na odpočet DPH u přijatých zdanitelných plnění, která v rámci svých ekonomických činností použil pro uskutečňování zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku, bylo dle stěžovatele v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“). Stěžovatel dále podrobně rozvedl, proč prokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění od společností MUBU Trade Company, s. r. o., FLORIDA, s. r. o., CAMURRA, s. r. o., a Stavby ECH, s. r. o., a obsáhle zpochybňoval závěry krajského soudu.

[8] Stěžovatel navrhl, aby NSS rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se neztotožnil s námitkami stěžovatele a uvedl, že plně souhlasí se závěry krajského soudu. K důkaznímu břemenu konstatoval, že správce daně může ohledně formálně bezvadných důkazů vyjádřit své pochybnosti, které je povinen prokázat. Pokud takové důvodné pochybnosti prokáže, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt.

pokračování

V nyní projednávané věci se však stěžovateli nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně o stěžovatelem deklarovaném skutkovém stavu. Správce daně vyvodil své závěry na základě hodnocení všech shromážděných důkazů, jež si obstaral vlastním šetřením a které předložil stěžovatel. Dle žalovaného krajský soud vycházel z objektivně zjištěného skutkového a právního stavu, který plyne z listin, které jsou součástí správního spisu. Pouhý nesouhlas stěžovatele s hodnocením důkazů krajským soudem nezakládá důvodnost kasační stížnosti. Skutečnost, že stěžovatel nejprve uznal, že neunesl důkazní břemeno a následně předložil další důkazy, nevedla k unesení jeho důkazního břemene, jak správně v kontextu s dalšími důkazy dovodil krajský soud.

[10] Žalovaný dále uvedl, že není povinností soudu reagovat na každou vznesenou námitku, nicméně je nutné, aby se soud vyjádřil ke všem stěžejním námitkám, musí se tedy racionálně logickým způsobem vypořádat s argumentačními tvrzeními účastníka řízení, což v nyní projednávané věci bylo splněno. Rozhodnutí žalovaného rovněž i přes značný rozsah zprávy o daňové kontrole vyčerpávajícím způsobem reaguje na odvolací námitky stěžovatele a je z něj patrné, jaké skutečnosti byly podkladem pro toto rozhodnutí a jak žalovaný provedené důkazy hodnotil, jakými úvahami se řídil a k jakým závěrům na jejich základě dospěl. Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že rozhodnutí žalovaného netrpí vadou, k níž by bylo nutné přihlédnout z úřední povinnosti. Řízení před krajským soudem nebylo dle žalovaného zatíženo ani vadou, která by měla za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[11] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Spornou otázkou v nyní projednávané věci je prokázání uskutečnění sporných zdanitelných plnění. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a shrnul jeho rozhodnou právní argumentaci. Dle krajského soudu stěžovatel doložil uskutečnění zdanitelných plnění formálně bezvadnými doklady, avšak správce daně uplatnil a prokázal své pochybnosti, které jsou v rozhodnutí žalovaného i krajského soudu podrobně rozvedeny, o vynaložení tvrzených nákladů stěžovatelem. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil, neunesl ve vztahu k uplatněným nárokům na odpočet DPH důkazní břemeno.

[14] NSS ve shodě s krajským soudem uvádí, že rozsah reakce na konkrétní námitky je spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) řádně odůvodnit svá rozhodnutí nelze vykládat jako povinnost detailně odpovědět na každou námitku. Proto zpravidla postačuje vypořádat alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13), případně dát i jen implicitní odpověď (např. usnesení Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání; opačný postup by mohl vést až

k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Takovým podáním je stěžovatelem podaná kasační stížnost, žaloba i odvolání.

[15] S ohledem na to, že jednotlivá podání stěžovatele jsou velmi rozsáhlá, nelze vytýkat krajskému soudu, že v rozsudku nereagoval jednotlivě na všechny uplatněné námitky. Z napadeného rozsudku je ovšem zřejmé, jakým způsobem se krajský soud vypořádal s žalobními námitkami, a jeho rozhodnutí je proto dostatečně odůvodněno. Stěžovatelův pocit, že se žalovaný ani krajský soud nevypořádali s jeho argumentací, plyne z toho, že na tato rozhodnutí nepohlíží jako na celek, který mu v souhrnu, a to i implicitně, dává odpovědi na jím uplatněné námitky.

[16] K možnosti soudu odkázat na rozhodnutí správního orgánu NSS uvádí, že již dlouhodobě zastává názor, že bez dalšího nelze považovat za nepřezkoumatelné rozhodnutí soudu jen proto, že odkazuje na rozhodnutí správního orgánu. Touto problematikou se zabýval NSS např. v usnesení ze dne 19. 5. 2015, č.j. 5 Azs 220/2015-35, v němž konstatoval: „*Rozsudek městského soudu není bez dalšího nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ani tehdy, odkazuje-li městský soud na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, pokud se s ním ztotožňuje. Podstatou soudního přezkumu není jinými slovy opakovat již jednou vyřčené, logické argumenty podložené zjištěným skutkovým stavem, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Naopak, pokud je rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněno a je z něho zřejmé, proč a na jakém základě žalovaný dospěl ke svým závěrům, je přípustné, aby si městský soud tyto závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.*“ Jestliže se tedy krajský soud ztotožní se závěry učiněnými správním orgánem a toto rozhodnutí je důkladné a je z něj zřejmé, jakými úvahami se správní orgán při rozhodování řídil, nebylo by praktické ani časově úsporné, aby bylo řečeno v rozhodnutí krajského soudu stejnými slovy v podstatě to samé, v takovém případě je vhodnější si takové závěry osvojit právě se souhlasnou poznámkou (srov. také rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 119/2005-118). Krajský soud v tomto případě tedy bez dalšího nepochybil, pokud se ztotožnil se závěry žalovaného, na které odkázal. Jen z tohoto důvodu nelze jeho rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné.

[17] Nepřezkoumatelný by ovšem rozsudek krajského soudu, který odkázal na rozhodnutí žalovaného, mohl být v případě, že by samo rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné např. pro nedostatek důvodů (nedostatečně zjištěný skutkový stav), jak namítal stěžovatel. Tak tomu ovšem v nyní projednávané věci není.

[18] Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, jakým způsobem se vypořádal s námitkami stěžovatele. Krajský soud rozhodnutí žalovaného považoval za dostatečné a přesvědčivé, neshledal v něm logické rozpory, a proto na toto rozhodnutí odkázal a vycházel z něj. Zjištěný skutkový stav měl krajský soud rovněž za dostatečně prokázaný. Odkazem na rozhodnutí žalovaného byla rovněž vypořádána námitka neprovedení navržených důkazů, k nimž žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole, která se těmito otázkami obsáhle zabývá a neprovedení důkazů podrobně vysvětluje. Z napadeného rozsudku je dále patrné, že dle krajského soudu se stěžovateli nepodařilo vyvrátit pochybnosti sdělené správcem daně, neboť neunesl své důkazní břemeno.

[19] NSS přitom nepřehlédl, že krajský soud nevypořádal žalobní námitku uvedenou na stranách 16 a 17 žaloby. Stěžovatel zde namítal, že žalovaný nepřihlédl k doplnění

pokračování

odvolání, neboť bylo podáno až poté, co bylo jeho rozhodnutí vydáno. Dle stěžovatele ovšem odvolání bylo doplněno dříve, než bylo rozhodnutí žalovaného vydáno. NSS k tomu uvádí, že doplnění odvolání bylo podáno dne 21. 12. 2015, rozhodnutí žalovaného je ze dne 17. 12. 2015, toto rozhodnutí bylo dodáno do datové schránky zástupce stěžovatele dne 18. 12. 2015 a doručeno dne 27. 12. 2015. Podle § 111 odst. 2 daňového řádu může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno. Obecně platí, že rozhodnutí je vydáno okamžikem, kdy bylo odesláno do datové schránky či podáno k poštovní přepravě. Okamžik vydání rozhodnutí je tedy spojován s úkonem směřujícím k jeho doručení (Lichnovský, O. *Daňový řád. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2016, str. 408 – 410). Z uvedeného je zřejmé, že doplnění odvolání bylo podáno opožděně. Vydání rozhodnutí dle daňového řádu nelze spojovat s okamžikem doručení do datové schránky. V tomto ohledu tedy krajský soud pochybil a napadený rozsudek trpí vadou. Tato vada však nemá bez dalšího vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu, neboť na jeho výroku by to ničeho nezměnilo.

[20] NSS se dále zabýval otázkami, jež se týkají sporných zdanitelných plnění.

[21] Nejprve je vhodné v obecné rovině uvést, že v daňovém řízení je každý daňový subjekt povinen sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale je také povinen toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. 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*. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[22] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 176/2016-36).

[23] Daňový subjekt je v první řadě povinen tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet DPH má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

[24] Dne 28. 2. 2013 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období roku 2010 a 2011. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně

pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů DPH z přijatých zdanitelných plnění týkajících se nájemného nebytových prostor objektu v obci Žichlínek od společnosti MUBU Trade Company, s. r. o., balení a značení zboží a nájemného nebytových prostor objektu v obci Česká Třebová od společnosti FLORIDA, s. r. o., pořízení reklamních katalogů od dodavatelské společnosti Stavby ECH, s. r. o., poskytnutí reklamy od společnosti CAMURRA, s. r. o.

[25] Dne 23. 7. 2013 seznámil správce daně při ústním jednání stěžovatele se svými pochybnostmi ve vztahu k jednotlivým kontrolním zjištěním. Stěžovatel k tomu uvedl, že již nemá žádné další důkazní prostředky, které by předložil, a souhlasil s tím, že ve věci kontrolních zjištění neunesl důkazní břemeno.

[26] Následně dne 12. 9. 2013 se však stěžovatel dostavil s Mgr. J. P., jemuž daňová poradkyně stěžovatele udělila substituční plnou moc. Zástupce stěžovatele správci daně oznámil, že stěžovatel bude dále pokračovat v dokazování. Ve dnech 25. 11. 2013 a 5. 3. 2014 se stěžovatel vyjádřil k průběhu daňové kontroly a předložil nové důkazy. Správce daně provedl navržené důkazy a provedl další šetření. Dne 22. 8. 2014 zaslal správce daně stěžovateli výsledek kontrolního zjištění, dle kterého dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných odpočtů u daných přijatých zdanitelných plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně proto následně dne 16. 3. 2015 vydal dodatečné platební výměry.

[27] Stěžovatel v průběhu daňového řízení, řízení před krajským soudem i v kasační stížnosti neustále opakuje a rozvíjí své námitky, které jsou v podstatě totožné; těmi se snaží zpochybnit závěry finančních orgánů (a následně rovněž závěry krajského soudu).

[28] Námitky stěžovatele jsou ovšem vytržené z kontextu a nezohledňují to, že pochybnosti správce daně byly prokázány na základě celého řetězce důkazů, který ve svém souhrnu ve zprávě o daňové kontrole správce daně podrobně rozvedl. Správce daně a rovněž žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně vysvětlili, jaké důkazy vzali v úvahu, jak tyto důkazy hodnotili a jaké z nich vyvodili závěry. Stěžovatel následně dílčí skutečnosti, které vedly správce daně k pochybnostem o uskutečnění zdanitelných plnění, zpochybňoval. Nelze ovšem odhlédnout od toho, že pochybnosti k jednotlivým plněním správce daně založil na řadě důkazů, které ve svém souhrnu a ve vzájemné souvislosti vytvořily reálné a opodstatněné pochyby o jejich faktickém uskutečnění.

[29] Za unesení důkazního břemene stěžovatelem přitom nelze automaticky považovat pouze to, že se pochybnosti správce daně pokoušel vyvrátit řadou důkazních návrhů. Tento krok totiž nevede bez dalšího k unesení důkazního břemene. K tomu by došlo až v případě, že by stěžovatelova tvrzení a jím předložené důkazy skutečně pochybnosti správce daně vyvrátily.

[30] Není také pravda, že by stěžovateli byl jeho procesní postup sám o sobě kladen k tíži. Správce daně provedl a hodnotil všechny důkazy, které stěžovatel navrhl, případně uvedl, proč jím označené důkazy neprovedl. Své závěry poté shrnul ve zprávě o daňové kontrole, z níž je patrné, jak se s jednotlivými skutečnostmi vypořádal.

pokračování

[31] Ke konkrétním zdanitelným plněním NSS konstatuje, že nájemným za užívání nebytových prostor objektu v obci Žichlínek od společnosti MUBU Trade Company, s. r. o., se žalovaný zabýval především na stranách 9 až 13 a 23 až 24 svého rozhodnutí, balením a značením zboží a nájemným nebytových prostor objektu v obci Česká Třebová od společnosti FLORIDA, s. r. o., se žalovaný zabýval zejména na stranách 13 až 15 a 24 – 25 svého rozhodnutí, porízením reklamních katalogů od dodavatelské společnosti Stavby ECH, s. r. o., se žalovaný zabýval na stranách 15 až 17 a 25 až 26 svého rozhodnutí a poskytnutím reklamy od společnosti CAMURRA, s. r. o., se žalovaný zabýval na stranách 17 až 20 a na straně 26 svého rozhodnutí.

[32] S ohledem na to, že správce daně i žalovaný se s jednotlivými námitkami stěžovatele vypořádali a rozhodnutí žalovaného je detailně zpracováno a dává odpovědi na stěžovatelem uplatňované odvolací námitky, které jsou obdobné námitkám žalobním i kasačním, odkazuje NSS v podrobnostech stejně jako krajský soud na rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožňuje. Dále se tedy NSS konkrétně zabývá jen stěžejními námitkami stěžovatele, od nichž se odvíjí jeho další zpochybňování závěrů finančních orgánů a krajského soudu.

[33] Lze jistě stěžovateli přisvědčit v tom, že na podporu svých tvrzení o užívání objektu v Žichlínce označil řadu důkazů. Z listin se jednalo např. o smlouvu o nájmu nemovitostí ze dne 15. 9. 2010, která byla uzavřena mezi L. Č. jako pronajímatelem a společností MUBU Trade Company, s. r. o., jako nájemcem, dodatek č. 1 k této smlouvě ze dne 30. 3. 2011, dále dodatek č. 1 ke smlouvě o nájmu nebytových prostor ze dne 28. 12. 2011, který byl uzavřen mezi společností MUBU Trade Company, s. r. o., jako nájemcem a stěžovatelem jako podnájemcem. Těmito důkazy se správce daně podrobně zabýval a provedl také výsledky stěžovatelem navržených svědků, tj. P. S., M. D. a J. B.. S jejich výpověďmi se správce daně detailně vypořádal na stranách 164 až 169 zprávy o daňové kontrole, poukázal na rozpory mezi nimi, jakož i na jejich spornost ve vztahu k provedeným listinným důkazům. Hodnocení je provedeno velmi precizně a podrobně, závěry správce daně, který hodnotil provedené důkazy jednotlivě i v jejich souhrnu, jsou logické a řádně zdůvodněné. Žalovaný přitom nepochybil, když tyto závěry do svého rozhodnutí převzal. NSS se totiž stejně jako krajský soud s nimi ztotožňuje a v podrobnostech na tyto závěry odkazuje.

[34] Nelze souhlasit s tím, že by závěry krajského soudu (a předtím finančních orgánů) byly v rozporu s obsahem spisu, resp. provedenými důkazy. Stěžovatel v této souvislosti zdůrazňuje, že zejména předloženými smlouvami bylo prokázáno, že stěžovatel sklad v Žichlínce užíval v době od 1. 1. 2010 do 14. 9. 2010 jako nájemce a v době od 15. 9. 2010 do 31. 3. 2011 jako podnájemce. Doložené nájemní a podnájemní smlouvy by skutečně mohly samy o sobě tomuto závěru nasvědčovat, ale věrohodnost těchto smluv je značně narušena právě skutečnostmi a rozpory, které byly zjištěny při provádění dalších důkazů, jak je výstižně ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí žalovaného rozvedeno.

[35] V této souvislosti neobstojí ani námitka stěžovatele, že stěžovatel neužíval a ani nemohl užívat ve stejné době shodné nebytové prostory jako společnost RAVELLA, s. r. o., se kterou L. Č. uzavřel smlouvu o nájmu nebytových prostor s účinností od 1. 5. 2011

do 30. 4. 2012. Stěžovatel totiž přehlíží, že již dne 6. 9. 2010 byla mezi společnostmi MUBU Trade Company, s. r. o., jako pronajímatelem a společností RAVELLA, s. r. o., uzavřena smlouva o nájmu nebytových prostor o velikosti 135 m² (ze strany MUBU Trade Company, s. r. o., podepsána již dne 27. 8. 2010). V podrobnostech lze také v tomto směru odkázat na zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného. NSS připouští, že v tomto směru je skutečně v rozhodnutí žalovaného v bodu [27] určitá nepřesnost, neboť žalovaný uvádí, že shodné skladovací prostory, které měl využívat stěžovatel, užívala společnost RAVELLA, s. r. o., na základě smlouvy mezi L. Č. a MUBU Trade Company, s. r. o., o ukončení nájemného ke dni 31. 3. 2011 a nájemní smlouvy uzavřené mezi L. Č. a RAVELLA, s. r. o., ze dne 28. 4. 2011, kteřa byla účinná od 1. 5. 2011 do 30. 4. 2011. Uvedené pochybení žalovaného však nemá bez dalšího za následek nezákonnost jeho rozhodnutí, neboť se jedná o zjevnou nesprávnost, která je patrná z dalšího obsahu odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jakož i z příslušných částí zprávy o daňové kontrole, na kterou žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje.

[36] Důvodnými neshledal NSS ani námitky stěžovatele, které se vztahují k jím údajně prokázaným přepravám zboží do a ze skladu v Žichlítku, jakož i do skladu v Rudolticích. Rovněž touto otázkou se finanční orgány podrobně zabývaly a zejména správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně rozvedl, z jakých důvodů považuje důkazy, jimiž stěžovatel sporné přepravy zboží hodlal prokázat (zejména výpovědi svědků D., U., S. a B.), za nevěrohodné (zejména rozpory mezi výpověďmi jednotlivých svědků, jakož i jejich nesoulad s obsahem listinných důkazů - v podrobnostech opět viz zpráva o daňové kontrole).

[37] Důvodné nejsou ani námitky stěžovatele ve vztahu k závěru krajského soudu o absenci svědků prokazujících uskladnění zboží ve skladu v Žichlítku. Rovněž v tomto směru jsou závěry krajského soudu správné. Touto otázkou se ostatně opět podrobně zabýval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole, a to včetně výpovědi svědků Š. a K., jakož i posouzením doby, ve které tito svědci dotčené nebytové (skladovací) prostory viděli (viz např. str. 167 a násl. zprávy o daňové kontrole). NSS se také v rámci posouzení této otázky ztotožňuje se závěry finančních orgánů a krajského soudu. Pouze pro úplnost NSS uvádí, že je poněkud nepřiléhavý názor stěžovatele, že nebylo „*ani prokázáno, že by stěžovatel v těchto prostorách své zboží uskladněno neměl, neboť svědci tuto skutečnost ani nepotvrdili, ani nevyvrátili*“. V projednávané věci se nejednalo o to, že by mělo být prokázáno, že stěžovatel v dotčených prostorách zboží neskladoval (negativní skutečnost), ale naopak, že v nich zboží skladoval (pozitivní skutečnost). Tato rozhodná skutečnost však výpověďmi uvedených svědků či jinými důkazy prokázána nebyla.

[38] Nelze přisvědčit ani námitkám stěžovatele, které se vztahují k vedení skladové evidence. Nevedl-li stěžovatel oddělenou skladovou evidenci, vystavil se tím logicky nebezpečí důkazní nouze ve vztahu k nyní rozhodným skutečnostem (skladování v rozdílných skladech). Tyto závěry platí také ve vztahu k nájemnému za nebytové prostory v České Třebové, jimž se NSS věnuje níže.

[39] Stěžovatelem rovněž vytýkané hodnocení výše nájemného také není důvodné. Sjednaná výše nájmu (podnájmu) je samozřejmě v první řadě věcí smluvních stran. Na stranu druhou se však v případě sjednání zjevně nepřiměřené (vyšší) ceny jako v nyní

pokračování

projednávané věci může jednat (i ve spojení s dalšími skutečnostmi) o jednu z indicií, která může mít za následek vznik pochybností o reálnosti posuzované transakce.

[40] Další z takových indicií je rovněž doba, kdy začíná daňový subjekt určité skutečnosti tvrdit. To je rovněž případ stěžovatele, který dne 23. 7. 2013 k jednotlivým pochybnostem správce daně uvedl, že již nemá další důkazní prostředky, které by předložil, a souhlasil s tím, že ve věci kontrolních zjištění (všech, nejen ve vztahu ke skladu v Žichlíčku) neunesl důkazní břemeno. Následně ovšem stěžovatel svůj postoj změnil a rozhodné skutečnosti začal prokazovat. Sama o sobě změna postoje stěžovatele nemusí skutečně nic znamenat. Opět zde ale platí, že tvrzení a důkazy jsou hodnoceny vzájemně i ve vzájemné souvislosti a důkazům na věrohodnosti nepřidává skutečnost, že začínají být označovány až teprve několik měsíců od zahájení daňové kontroly, ačkoli se jedná o důkazy, které musely být stěžovateli, který byl s pochybnostmi správce daně řádně seznámen a byl poučen o svém důkazním břemenu, známy již dříve. Námitky v tomto směru vznášené tedy rovněž nejsou důvodné.

[41] Závěrem k námitkám stěžovatele týkajícím se nájemného za užívání skladu v Žichlíčku NSS konstatuje, že již finanční orgány vypořádaly velmi podrobně všechny skutečnosti a námitky, které stěžovatel k tomuto spornému případu uplatnil. NSS se ve shodě s krajským soudem s jejich závěry ztotožňuje.

[42] Ve vztahu ke kasačním námitkám vztahujícím se k nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění - podnájmu nebytových prostor v České Třebové ve zdaňovacích obdobích roků 2010 a 2011, nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za balení a značení zboží a dále logistických služeb a sortování dodávek od společnosti FLORIDA, s. r. o., NSS uvádí, že i v tomto případě lze v plném rozsahu odkázat na rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole.

[43] Stěžovateli lze přisvědčit, že netvrdil, že by do tohoto skladu jezdili jeho zaměstnanci. Stěžovatel, jak ve svém rozhodnutí konstatuje rovněž žalovaný, naopak tvrdil, že přepravu zajišťovaly externí subjekty. Se stěžovatelem však již nelze souhlasit v tom, že výpověďmi svědků Š., D. a P. prokázal, že zboží do tohoto skladu vozil v některých případech p. S. a převoz do skladu v Lanškrouně prováděla společnost FLORIDA, s. r. o. K těmto otázkám a výpovědím jmenovaných svědků se vyjádřil již žalovaný, který ve svém rozhodnutí (viz k tomuto případu strany 13 až 15 a 24 až 25 tohoto rozhodnutí) odkázal na zprávu o daňové kontrole (zejména strany 184 až 207 této zprávy), přičemž NSS se opět ve shodě s krajským soudem ztotožňuje s hodnocením provedených důkazů včetně výpovědí svědků finančními orgány. Aniž by bylo nutno zacházet do podrobností, které již byly třikrát správcem daně, žalovaným a krajským soudem stěžovateli více než dostatečně osvětleny, nezbyvá NSS než konstatovat, že je správný závěr krajského soudu, že správce daně řádně uplatnil své pochybnosti o vynaložení tvrzených nákladů stěžovatelem. Tyto pochybnosti nebyly stěžovatelem vyvráceny, ale naopak jen prohloubeny, což mělo za následek, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k fakticitě deklarovaných plnění, které mu měly být poskytnuty společností FLORIDA, s. r. o.

[44] Pro úplnost považuje NSS za vhodné uvést, že důvodná není ani námitka stěžovatele vztahující se k závěru krajského soudu, že z místního šetření vyplynulo, že *„objekt má stavebnětechnické dispozice, které nejsou vhodné ke skladování a manipulaci se sportovním textilem“*. Stěžovatel zdůrazňuje, že místní šetření bylo provedeno až s delším časovým odstupem poté, co byly stěžovateli služby společností FLORIDA, s. r. o., poskytovány, a budova již nebyla využívána a chátrala. Stěžovatel ovšem opomíjí, že na základě místního šetření vznikla správci daně „pouze“ pochybnost o skutečném využívání dotčených skladovacích prostor. Již správce se ovšem nespokojil jen s uvedenou pochybností, ale zajistil si k danému objektu také znalecký posudek, z něhož vyplynulo, že objekt byl v kontrolovaných letech ve špatném technickém stavu, není již delší dobu používán, je bez vytápění, s uzavřenou přípojkou na vodu a bez jakýchkoli odběrů. Dále správce daně zjistil, že odběry elektrické energie byly v tomto odběrném místě evidovány pouze v období od 16. 8. 2010 do 5. 5. 2011, a to v minimálním rozsahu, který neumožňoval provedení deklarovaných činností v tvrzeném rozsahu.

[45] Neobstojí ani námitka stěžovatele, že se krajský soud nezabýval výpovědí svědka Peroutky, který měl podle názoru stěžovatele potvrdit, že část zboží byla předávána externím poskytovatelům služeb a část byla převážena do prostor hotelu, který provozovala společnost FLORIDA, s. r. o. Stěžovatel k této námitce ani neuvádí, že by tato skutečnost vůbec mohla nějakým způsobem prokázat, že sklad v České Třebové byl využíván. Krajský soud přitom nebyl povinen, jak výše podrobně rozvedeno, detailně vypořádat každou z žalobních námitek. Naopak krajský soud správně ve shodě s finančními orgány nepřehlédl, že z namátkové kontroly na konkrétních položkách zboží správce daně ověřil, že balení a značení zboží v deklarovaném rozsahu nemohlo být uskutečněno, neboť ze skladových reglet těchto položek je zřejmé, že zboží bylo ze skladu fakticky vyskládněno a vyfakturováno dříve, než mělo být dle dokladů o provedení služeb značení zboží označeno a zabaleno. V deklarovaném termínu provedení značení a balení tedy stěžovatel nemohl mít zboží na skladě, neboť již bylo prodáno (viz zpráva o daňové kontrole, strany 196 až 197, 200 až 206).

[46] Stěžovatel dále opět ve svých kasačních námitkách zaměřuje mezi skutkovými zjištěními a hodnotícími závěry krajského soudu. Namítá-li tak, že krajský soud dovodil, že *„ze šetření u společnosti FLORIDA, s. r. o., vyplynulo, že práce spojené se značením a balením výrobků měli zajišťovat subdodavatelé, kteří jsou nekontaktní a neplní své daňové povinnosti“*, je nutno podotknout, že se nejedná o závěr krajského soudu, ale pouze o citaci jedné z pochybností správce daně tak, jak ji sdělil stěžovateli v průběhu daňové kontroly. Totéž platí o námitkách týkajících se vedení skladové evidence a pojištění. K těmto i dalším skutečnostem, z nichž finanční orgány dovodily neunesení důkazního břemene stěžovatelem, NSS i v tomto případě v podrobnostech opět odkazuje na rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole, s nimiž se ztotožňuje.

[47] Rovněž v případě námitek, které se týkají deklarovaných zdanitelných plnění (reklamních katalogů) od společnosti Stavby ECH, s. r. o., neshledal NSS jejich důvodnost.

pokračování

[48] Skutečnost, že z kopie smluvního ujednání se společností značky Castelli a smlouvy o výhradním zastoupení na výrobky Mango nevyplývá, že stěžovatel měl sjednanu propagaci katalogů v ČR, samozřejmě neznamena, že by finanční orgány a krajský soud zpochybňovaly význam marketingu - propagace prodávaných výrobků. Stěžovatel v této souvislosti opomíjí, že závěr o neexistenci oprávnění propagovat dotčené výrobky v ČR shledaly finanční orgány (a následně krajský soud, který v napadeném rozsudku rovněž v této souvislosti odkazoval na rozhodnutí žalovaného a zprávu o daňové kontrole) v tom, že ve smlouvě o prodeji zboží značky Castelli bylo např. v čl. 8 (propagace výrobků) výslovně uvedeno, že na základě požadavku distributora (stěžovatele) dodá výrobce přiměřené počáteční množství katalogů, prospektů a jiných materiálů zobrazujících výrobky, pokud budou tyto materiály u výrobce k dispozici. V čl. 16 (použití obchodní značky) této smlouvy pak bylo ujednáno, že v každém případě musí distributor (stěžovatel) poslat výrobcí ke schválení reklamní a propagační materiály, které chce použít k propagaci obchodní značky výrobce. Ve vztahu k těmto zjištěním ovšem stěžovatel žádnou argumentaci neuvádí. Je tedy zjevné, že správci daně v uvedeném směru zcela důvodně vznikly pochybnosti, a to i ve vztahu k výrobkům jiných dodavatelů stěžovatele, u nichž stěžovatel rovněž nedoložil dohodu o možnostech a způsobu propagace jejich výrobků (srov. opět zprávu o daňové kontrole – např. strany 244 a 245, jakož i stranu 16 rozhodnutí žalovaného).

[49] Nelze přisvědčit ani výtce stěžovatele, že výpověďmi svědků M. P., S. M., E. N. a J. B. bylo prokázáno, že tisk sporných katalogů byl zajištěn u externího dodavatele. Tuto skutečnost nikdo v průběhu řízení nezpochybnil. Správci daně vznikly pochybnosti o sporném zdanitelném plnění na základě souboru mnoha dalších skutečností a rozporů v provedených důkazech, ne pouze na tom, že společnost Stavby ECH, s. r. o., která měla tisk katalogů zajistit, nedisponovala zařízením k tisku reklamních katalogů. Rozhodné skutečnosti a z nich učiněné závěry přitom správce daně podrobně, logicky a přesvědčivě popsal ve zprávě o daňové kontrole, na kterou ve svém rozhodnutí odkázal žalovaný.

[50] NSS na tomto místě i s ohledem na vše již výše uvedené považuje za potřebné zdůraznit, že za konkrétní kasační námitky nelze rozhodně považovat pouhé negace pečlivě odůvodněných závěrů finančních orgánů a krajského soudu. Stěžovatel totiž, jak plyne již z výše uvedeného, na podrobné vypořádání provedených důkazů a logickou argumentaci, z jakých důvodů nebyla prokázána tvrzení stěžovatele, převážně reaguje tvrzením, že sporná zdanitelná plnění prokázal. Nijak konkrétně se ovšem k úvahám a závěrům finančních orgánů a krajského soudu nevyjadřuje, zejména neuvádí, v čem konkrétně je jejich argumentace mylná, kde došlo v jejich úvahách k pochybení; prostě tvrdí jen opak a z výpovědí svědků (a ostatních důkazů) vyjímá jemu vyhovující pasáže, přičemž opomíjí související rozhodné skutečnosti (důkazy).

[51] Již z těchto důvodů nelze přisvědčit ani ostatním kasačním námitkám, které se vztahují k dodávkám od společnosti Stavby ECH, s. r. o., zejména tvrzení, že stěžovatel prokázal dodávky reklamních katalogů společnosti SPORTISIMO, s. r. o., a popř. jiným obchodům, že prokázal způsob obchodní spolupráce se společností Stavby ECH, s. r. o., jakož i námitce nesprávnosti závěru krajského soudu, že pochybnosti správce daně stěžovatel nevyvrátil, ale naopak byly dalším šetřením jen prohloubeny (viz šetření v sídle

společnosti TISKÁRNA DOBEL, s. r. o). Všem námitkám a otázkám, které ve vztahu k posuzovanému deklarovanému zdanitelnému plnění stěžovatel vznáší v kasační stížnosti, se již pečlivě věnovaly finanční orgány a NSS s jejich závěry ve shodě s krajským soudem opět souhlasí.

[52] Výše uvedené platí v plném rozsahu také ohledně námitek stěžovatele, které se týkají deklarovaného zdanitelného plnění (reklamních služeb) od společnosti CAMURRA, s. r. o.

[53] Odpověď na tyto námitky dává již obsáhlá logická argumentace finančních orgánů obsažená v rozhodnutí žalovaného a zprávě o daňové kontrole. NSS také v tomto případě souhlasí se závěry krajského soudu, že skutečnosti zjištěné dalším dokazováním pochybnosti správce daně neodstranily. Jak uvedl krajský soud, bylo prokázáno, že žalobce pro rok 2010 a 2011 sjednal reklamu ve vazbě na dvě vozidla značky Škoda a absolvování pět závodů v roce 2010 a 6 závodů v roce 2011. Závodní tým však absolvoval v roce 2010 pouze čtyři závody. Z těchto závodů byly tři závody absolvovány se dvěma smluvenými vozy značky Škoda a jeden závod byl absolvován pouze s jedním nesmluveným vozem značky BMW, na kterém bylo pouze logo Etape. V roce 2011 pak závodní tým absolvoval pouze dva závody, každý závod pouze s jedním vozem značky Škoda. V roce 2010 tedy byly z pěti závodů absolvovány pouze tři závody ve smluveném rozsahu a v roce 2011 z šesti závodů nebyl ve smluveném rozsahu absolvován ani jeden závod. Ve vztahu k odběru katalogů svědek D. jen obecně tvrdil, že katalogy pro společnost CAMURRA, s. r. o., odebíral pan U., ale uvedené již nebyl schopen blíže specifikovat. V souvislosti s reklamními katalogy Etape a Mango žalovaný ve svém rozhodnutí zdůraznil, že měly být dle tvrzení stěžovatele předány od společnosti Stavby ECH, s. r. o. Fakticita tohoto plnění však nebyla stěžovatelem prokázána a nadto je zde dána také spojitost s osobou pana Urbana, jednatele společnosti MUBU Trade Company, s. r. o., která vystavovala daňové doklady týkající se stěžovatelem neprokázaného pronájmu skladu v Žichlítku.

[54] Rovněž dle názoru NSS je tedy zjevné, že stěžovatel ani v tomto případě neodstranil pochybnosti o fakticitě deklarovaného způsobu reklamního plnění; nárok na odpočet DPH mu tak nevznikl.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[56] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 13. února 2019

pokračování

Ondřej Mrákota
předseda senátu