



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **Ing. K. P.**, zastoupen Mgr. Evou Štaudarovou, advokátkou se sídlem Masarykovo nám. 329, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2018, č. j. 26522/18/5300-21441-711671, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 1. 2019, č. j. 50 Af 23/2018 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj platebními výměry ze dne 29.7.2016, č. j. 1702248/16/2205-50521-303082 a č. j. 170224/16/2205-50521-303082, vyměřil žalobci nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 37.066 Kč a vyměřil daň ve výši 465.141 Kč za zdaňovací období květen 2015 z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH na vstupu z vypořádání technického zhodnocení od společnosti PAS Natura s. r. o. (dříve PAS PLUS s. r. o., dále jen „PAS Natura“).

- [2] Žalovaný žalobcova odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil.
- [3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl.
- [4] Soud konstatoval, že dokazování bylo prováděno i v odvolacím řízení; se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení byl žalobce seznámen prostřednictvím písemnosti ze dne 11. 4. 2018. Zjištění žalovaného o rozsahu prací provedených na žalobcových nemovitostech nelze považovat za nové zjištění, které by plynulo až z napadeného rozhodnutí. Za novou skutečnost, objevující se až v napadeném rozhodnutí, nelze považovat ani závěry žalovaného o tom, že žalobce neprokázal existenci smluvního vztahu od roku 2001, resp. od roku 2008, a o nepředložení evidence obchodního majetku a souhlasu pronajímatele s provedením prací.
- [5] Žalovaný důvodně zpochybnil dohodu o ukončení nájemních smluv a vypořádání technického zhodnocení. Žalobce v průběhu řízení opakovaně měnil svá tvrzení stran toho, k jakému předmětu nájmu se tato dohoda měla vztahovat. Žalobce k prokázání reálné existence předmětu zhodnocení nepředložil evidenci obchodního majetku, žádnou hodnotu majetku neuvedl ani v příslušném řádku daňového přiznání, nedoložil ani souhlas udělený nájemci pro účely provedení změn. Z předložených dokladů vystavených dodavateli jednotlivých prací vůbec není zřejmý rozsah zhodnocení. Některé části pronajatých nemovitostí ani nebyly v době pronájmu způsobilé k užívání.
- [6] Žalobcem předložené smlouvy a další dokumenty, které měly technické zhodnocení prokázat, nejsou relevantními důkazními prostředky osvědčujícími, že skutečně bylo provedeno technické zhodnocení všech tří pronajímaných částí nemovitosti (garáží, kanceláře a opravárenské dílny). Relevantnost těchto prostředků byla v daňovém řízení vyvrácena. Krajský soud poukázal zejména na doplnění odvolacího řízení, v jehož rámci byl zpochybněn rozsah prací realizovaných na všech žalobcových nemovitostech žalobce (nelze seznat, které práce byly provedeny na pronajímaných nemovitostech). Rovněž není zřejmé, zda k tomuto zhodnocení došlo v souvislosti s ekonomickou činností žalobce, který navíc v přiznání k dani z nemovitých věcí uváděl nulovou výměru plochy sloužící k podnikání. Z posudku Ing. V. vyplývá, že garáž byla postavena v roce 2014 – těžko tedy mohla být předmětem pronájmu v roce 2009.
- [7] Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně nebyly splněny, neboť žalobce neprokázal, že ke zhodnocení jím pronajímaných nemovitostí došlo v době jejich nájmu a že k technickému zhodnocení došlo v souvislosti s jeho ekonomickou činností. Proto daňové orgány nemohly přistoupit k uznání odpočtu daně v poměrné výši podle § 72 odst. 6 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
- [8] Krajský soud neshledal ani porušení zásady legitimního očekávání. U žalobcova nájemce v minulosti proběhla daňová kontrola na všech daních za zdaňovací období roku 2010 a 2011, během níž byly kontrolovány veškeré skutečnosti, a nárok na odpočet daně u dotčených prací u této společnosti vyloučen nebyl. Krajskému soudu nepřisluší hodnotit důvody, pro které místně příslušný správce daně nevyloučil nárok žalobcova nájemce žalobce na odpočet dotčených prací. Soud bral v potaz pouze to, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím uplatněným odpočtům, což se nestalo.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž požaduje zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatel je přesvědčen, že dostatečně prokázal faktickou existenci technického zhodnocení a skutečnost, že jej realizovala společnost PAS Natura a že po skončení nájmu přešlo na stěžovatele. K faktickému ukončení posledního nájemního vztahu došlo až k 20. 4. 2015. K tomuto dni mohl stěžovatel začít využívat technické zhodnocení a jde současně o okamžik uskutečnění zdanitelného plnění ve formě poskytnutí práva využití jiné majetkově využitelné hodnoty ve smyslu § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty.

[11] Žalovaný hodnotil rozsah provedených prací účelově (rozšířil je i na další prostory). Ničím tato svá tvrzení nedoložil. Správce daně rozsah prací u společnosti PAS Natura prověřoval během daňové kontroly. Garáž, která byla předmětem nájmu, v roce 2009 existovala, jen nebyla zkolaudována (k tomu došlo až v roce 2014). Stěžovatel předložil dohodu o vypořádání technického zhodnocení. Formální chyby v ní obsažené neznamenají, že vůbec neexistovala. Žalovaný nepožadoval předložení souhlasu s provedenými změnami na pronajatém majetku, proto mu jej stěžovatel nepředložil. Tento souhlas samozřejmě existuje, stěžovatel jej ale soudu nebude dodatečně dokládat, neboť dokazování má být prováděno primárně před správními orgány. Neexistuje jediný důkaz o dvojím fakturování technického zhodnocení a o nezpůsobilosti nemovitostí k užívání v době nájmu.

[12] Pokud měl žalovaný pochybnosti, zda všechna přijatá plnění sloužila pouze k ekonomické činnosti, měl postupovat podle § 72 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty – provést odpočet daně v částečné výši. Skutečnost, že stěžovatel nesplnil řádně své povinnosti ve věci daně z nemovitostí, nemůže založit pochybnost o využívání nemovitosti k ekonomické činnosti.

[13] Krajský soud tvrzení žalovaného aproboval, pouze převzal odůvodnění jeho rozhodnutí. Nevypořádal se s tvrzením žalovaného, že neexistovala dohoda o vypořádání technického zhodnocení. Vůbec nehodnotil závěry žalovaného (například aplikaci § 72 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty v dané věci, či nemožnost existence nájemního vztahu kvůli nezpůsobilosti nemovitosti k užívání, neexistenci výzvy k předložení souhlasu nájemci k provedení úprav a nepodání přiznání k dani z nemovitosti).

[14] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že kasační stížnost opakuje, resp. rozvíjí žalobní argumentaci, aniž by konkrétně polemizovala se závěry krajského soudu. Otázka okamžiku, kdy mělo dojít k vypořádání technického zhodnocení, není podstatná, neboť stěžovatel neprokázal oprávněnost odpočtu. Stěžovatel vůbec nedoložil rozsah technického zhodnocení. Ve věci není sporu o prokázání dodavatele plnění – odkaz na rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, proto není případný. Skutečnost, že stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, nepředstavuje důvod pro zrušení rozsudku pro

nepřezkoumatelnost. Žalovaný shrnuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Při posuzování kasační stížnosti soud hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou oprávněnou a řádně zastoupenou, a je tedy projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Soud, s ohledem na způsob, jakým je v dané věci v převážné části formulována kasační argumentace, považuje za nutné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4 věty za středníkem zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.), je soud vázán důvody, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54). Rozsudek krajského soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[18] Soud současně zdůrazňuje, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tedy musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003 - 73). Jinými slovy, „*[u]vedení konkrétních stížných námitek (...) nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem.*“ (rozsudek ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58).

[19] V kontextu uvedeného nemůže soud přehlédnout, jak ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konečně podotkl i žalovaný, že kasační stížnost představuje ve své podstatě toliko doslovné převzetí odvolací (resp. žalobní) argumentace. Uplatněné námitky v zásadě nesměřují proti nyní přezkoumávanému rozhodnutí (napadenému rozsudku), nejedná se tak o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Soud v této souvislosti připomíná svůj rozsudek ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016 - 40, v němž vyslovil, že „*stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vady řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ní nahlížet jako na nepřijatelnou, neboť se mýjí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.).*“

[20] Právě neexistence takovéto argumentace je v projednávané věci nedostatkem kasační stížnosti bránící věcně se zabývat ve všech podrobnostech úvahami, které by zřejmě

stěžovatel rád učinil předmětem kasačního přezkumu. To je možné jen v rozsahu, v němž k tomu stěžovatel vytvoří, jak již bylo uvedeno, formulací kasačních námitek prostor. Řízení před Nejvyšším správním soudem není jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž, o čem již uvážil na základě stejné argumentace krajský soud, přičemž dostačujícím podnětem k takovému (novému) uvážení mělo by podle mínění stěžovatele postačovat stručné sdělení, že krajský soud rozhodl nesprávně.

[21] Soud dále zdůrazňuje, že stěžovateli se již v předcházejícím řízení (jak před krajským soudem, tak před žalovaným) dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námitky. Stěžovatel v kasační stížnosti nepřináší žádné relevantní argumenty, kterými by zpochybňoval vyřčené právní a skutkové závěry.

[22] S ohledem na shora uvedené soud konstatuje následující.

[23] Správce daně neuznal stěžovateli odpočet daně z přidané hodnoty z přijatého zdanitelného plnění od společnosti PAS Natura, který uplatňoval na základě daňového dokladu č. 160312 (nákup technického zhodnocení kanceláře Valtínov) a č. 220415 (nákup technického zhodnocení garáže v areálu Valtínov). Daňové orgány nepochybnily, že ke stavebním úpravám, které vedly k technickému zhodnocení nemovitostí, skutečně došlo. Stěžovatel však neprokázal, že v době realizace technického zhodnocení fakticky pronajímal společnosti PAS Natura předměty nájmu, že byly tyto předměty ve stavu způsobilém k jejich využití dle nájemních smluv, že stěžovatel udělil souhlas s provedením technického zhodnocení a zejména, že technické zhodnocení bylo provedeno jen a pouze na předmětu nájmu v souvislosti s ekonomickou činností společnosti PAS Natura v době nájmu a nikoli pouze na soukromém majetku ve vlastnictví stěžovatele (který byl také jednatelem a společníkem společnosti PAS Natura) a jeho manželky.

[24] Soud zdůrazňuje, že mezi stranami není zjevně sporné východisko, podle kterého vlastník může začít využívat technické zhodnocení až po skončení nájmu. Stěžovatelova argumentace (která je doslovným přepisem odvolání) na s. 4 - 6 kasační stížnosti, tak pro věc postrádá jakoukoli relevanci. Stejný závěr se týká tvrzení o nepřetržitosti nájmu a dvojí fakturaci technického zhodnocení a plnění povinností ve vztahu k dani z nemovitostí (na těchto závěrech správní orgány svá rozhodnutí nevystavěly). Stejně tak není případný odkaz na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, neboť ten se ve stěžovatelem citovaných pasážích zabýval prokázáním dodavatele jako jednou z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, tedy řešil situaci zcela odlišnou od nyní posuzované věci. Skutečnost, že společnost PAS Natura ve svém účetnictví řádně vedla případy související s prováděnými stavebními pracemi (a v průběhu daňové kontroly u této společnosti nebyla zjištěna žádná pochybení), nemá žádný vliv na závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

[25] Co se týče otázky předložení souhlasu s provedenými změnami, soud zdůrazňuje, že úkolem správce daně není autoritativně určovat, které důkazy má daňový subjekt k prokázání svých tvrzení předložit. Tvrdí-li nyní stěžovatel, že disponuje dalšími dokumenty (souhlas s provedenými změnami), které v rámci daňového řízení nepředložil, jde tato skutečnost pouze k jeho tíži.

[26] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Prokazování tvrzení je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Shora uvedené samozřejmě platí i pro tvrzený nárok na odpočet DPH, u nějž daňový subjekt musí prokázat naplnění podmínek pro jeho uplatnění.

[27] Daňový subjekt proto splní svoji 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.

[28] 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, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[29] Soud shrnuje, že žalovaný uvedl dostatečně konkrétní a důkazně podložená tvrzení, která prokázala jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně (srov. body 31 až 49 rozhodnutí žalovaného a nejzásadnější skutečnosti shrnuté v bodu 43 rozsudku krajského soudu). Lze stručně shrnout, že správce daně vlastní vyhledávací činností získal takové podklady, ze kterých plyne, že práce provedené za účelem „zprovoznění“ jednotlivých prostor v nemovitostech, byly provedeny nejenom v těch prostorech, které měly sloužit k pronájmu společnosti PAS Natura, nýbrž i na dalších prostorech, které stěžovatel užíval jako fyzická osoba. Důkazní břemeno tak řádně přešlo zpět na stěžovatele, který je neunesl.

[30] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že krajský soud pečlivě vypořádal žalobní námitky, přičemž nelze tvrdit, že „pouze převzal odůvodnění žalovaného“, jak namítá stěžovatel. Otázkou existence dohody o vypořádání technického zhodnocení se krajský soud zabýval v bodu 45 rozsudku. Krajský soud hodnotil závěry žalovaného o aplikaci § 72 odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty (bod 54), způsobilosti nemovitostí k užívání (bod 50 a 57), povinnosti vyzvat k předložení souhlasu s provedením úprav (bod 46). K existenci garáže před rokem 2014 krajský soud uvedl, že byla relevantně zpochybněna podloženými zjištěními o neexistenci parcely č. st. 1/3 v roce 2009, na která se měla nacházet pronájemná garáž. Neexistovala-li garáž, nemohlo dojít k jejímu technickému zhodnocení. Dále vycházel z posudku, podle kterého byla garáž postavena v roce 2014. Krajský soud už se proto nemusel zabývat otázkou, zda byla existence garáže relevantně zpochybněna i dalšími správce daně shromážděnými důkazy (přiznáním k dani z nemovitostí). Nulovou plochu výměry nemovitostí sloužících k podnikání uvedenou

v přiznání k dani z nemovitostí naopak krajský soud zohlednil při posuzování otázky souvislosti technického zhodnocení s ekonomickou činností stěžovatele (bod 51).

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 18. července 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu