



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Net Gain a. s.**, se sídlem Hlubočepská 1156/38, Praha 5, zastoupen Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem T. G. Masaryka 153, Příbram, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2021, č. j. 18127/21/5300-21442-713011, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 11. 2022, č. j. 11 Af 38/2021-45,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal platební výměr ze dne 28. 02. 2019, č. j. 1457461/19/2005-53524-507074, kterým žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2018. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z plnění od dodavatele BWT Česká republika, s.r.o. (za plnění „Čerpadlo masážní D1 2 HP 1 SP 2015 Bay & Home replace 01562-8E, práce servisního technika + doprava“) a z plnění od dodavatele Farma Heroutice - Jana Perníčková (za plnění „ustájení koně ORION za měsíc červen 2018“).

[2] Proti tomu se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 05. 2021, č. j. 18127/21/5300-21442-713011, zamítl; přes doplněné dokazování neshledal odvolací námitky důvodnými.

[3] Toto rozhodnutí napadl žalobce dále žalobou, kterou Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Uvedl, že námitky jsou povětšinou velice obecné a neobsahují preciznější vymezení; v zásadě rovněž pouze opakují odvolací námitky. Soud v návaznosti na to konstatoval, že správce daně vyjádřil vážné a důvodné pochyby o tom, zda k rekonstrukci došlo, a zda tyto prostory měly sloužit k ekonomické činnosti žalobce, čímž unesl své důkazní břemeno. Důkazní břemeno tak přenesl na žalobce, který ho již neunesl, neboť nepředložil žádné nové důkazy, ani nijak neprokázal svá tvrzení.

[5] Žalobce sice navrhl provedení důkazů k tvrzené rekonstrukci nemovitosti. Soud však ve shodě s žalovaným uzavřel, že provedení takových důkazů je nadbytečné. I za předpokladu, že by žalobce prokázal, že k rekonstrukci došlo, nic to nezmění na závěru, že neprokázal, že prostory mají sloužit k jeho ekonomické činnosti. Z tohoto důvodu nemůže tento důkaz ovlivnit výrok napadeného rozhodnutí, a jeho provedení se tak stalo nevýznamným.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Rozsudek městského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[7] Předně činil sporným závěr, že část přijatých zdanitelných plnění nebyla použita k jeho ekonomické činnosti. Odkázal především na provedená místní šetření a na to, že se nemovitost stala předmětem domovních prohlídek v rámci dvou trestních řízení, přičemž z fotografií pořízených policií a celní správou plyne, že nemovitá věc, resp. její jednotlivé prostory, byly zrekonstruovány. Žalovaný porušil zásadu materiální pravdy; nevyžádal si totiž protokoly z výše uvedených domovních prohlídek, ačkoli to stěžovatel výslovně navrhl.

[8] Dále nesouhlasil s tím, že neprokázal jednání s případnými obchodními partnery o pronájmu části zrekonstruovaných prostor. Z výpovědí jednotlivých společností dle něj naopak vyplývá, že prostory byly určeny k pronájmu.

[9] Ve vztahu k plnění, které se týká koně Orion 8, uvedl, že jej vede v účetnictví pod položkou „zboží na skladě“, toto plnění tak souvisí s jeho ekonomickou činností. Kůň bude v budoucnu využit buď k *teambuildingovým akcím*, nebo k prodeji se ziskem. Na tom nemůže nic změnit to, že koně nyní užívá dcera jednatelky žalobce, neboť tím se pouze udržuje dobrý stav koně, který až v budoucnu umožní jeho využití.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech uvedených ve vyjádření k žalobě a v napadeném rozhodnutí, které odpovídají napadenému rozsudku. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti. Pro úplnost dodal, že stěžovatel nijak nerozvíjí svou dřívější argumentaci, jen ji mírně upravil a zkopíroval. Kasační stížnost tak považuje za nepřípustnou, minimálně však za nedůvodnou.

pokračování

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[12] Kasační stížnost **není** důvodná.

[13] 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 v řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je soud vázán důvody vymezenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto jasnost a konkrétnost 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 (městského) soudu je přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[14] Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byla kasační stížnost způsobila k projednání, musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006 - 58: *„Uvedení konkrétních stížnostních námitek přitom 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.“* Kasační přezkum je možný jen v rozsahu, v jakém k tomu stěžovatel svou formulací kasačních námitek vytvoří prostor. Řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem nemůže být *„jakýmsi druhým pokusem ještě jednou a z pohledu stěžovatele lépe uvážit o tomtéž“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 1 Afs 44/2019 - 41).

[15] Stěžovatel přitom v kasační stížnosti v rozporu s výše uvedeným napadá převážně rozhodnutí žalovaného (resp. toliko „zkopíroval“ svou žalobní resp. již odvolací argumentaci), což se následně odráží ve způsobu vypořádání daných námitek kasačním soudem (k tomu viz dále). Uplatněné námitky v zásadě nesměřují proti nyní přezkoumávanému rozsudku, nejedná se tak o námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.; taková argumentace je nepřipustná (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). O naznačenou situaci se nyní nejedná, byť obsah kasační stížnosti lze označit za „hraniční“. Soud v této souvislosti připomíná 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, ve kterých ji krajský (městský) soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti

soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem - v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci krajským soudem, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry soudu pokládají za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu.

[16] Kasační soud konstatuje, že rozsudek městského soudu (a ani jemu předcházející rozhodnutí žalovaného) není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je plně seznatelné, jaké důvody soud vedly k výroku o zamítnutí podané žaloby (přičemž všechny nosné námítky žalobce soud vypořádal, vždy alespoň implicitně - viz např. rozsudek NSS z 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 - 78, bod 23). Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl soud o podané žalobě rozhodnout. O nepřezkoumatelnost nejde tehdy, pokud je námitka, kterou soud hypoteticky pominul, pro posouzení věci zjevně irelevantní (viz rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2020, č. j. 1 Afs 68/2020 - 3). Jde o objektivní překážku, která by Nejvyššímu správnímu soudu bránila závěry městského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku kasační soud neshledal.

[17] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že námítky shodně vznesené v odvolání a žalobě lze za určitých okolností vypořádat též souhlasným odkazem na to, jakým způsobem byly argumentovány v napadeném rozhodnutí. Shodně viz například rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, kde kasační soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu; žalobní a odvolací námítky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Je-li rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zákonné, není praktické týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si osvojit se souhlasnou poznámkou.

[18] Pro úplnost lze dodat, že účelem řízení o kasační stížnosti není obsírně vyvracet opakující argumentaci stěžovatele, kterou se již dostatečně zabýval městský soud v napadeném rozsudku; ta však zůstala mnohdy bez většího stěžovatelova „zájmu“. Místo toho proto bude kasační soud stručně formulovat své právní závěry k jednotlivým stížnostním celkům (rozčleněno dle obsahu).

[19] Městský soud v bodech 30 a následujících napadeného rozsudku podrobně shrnul relevantní právní úpravu a rozhodovací praxi správních soudů k podmínkám nutným k přiznání odpočtu na DPH a rozložení důkazního břemene. To není mezi stranami v obecné rovině sporné, a kasační soud proto na tyto pasáže v plné míře odkazuje. Lze shrnout, že plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tehdy, pokud I) plnění skutečně přijal a II) použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. V nyní souzeném případě žalovaný řádně zpochybnil nejen to, zda k posuzované rekonstrukci došlo, tak i to, zda daná plnění (včetně ustájení koně Orion 8) sloužila k ekonomické činnosti daňového subjektu. Podstatou kasační argumentace je pak posouzení, zda tyto podmínky stěžovatel prokázal, či nikoliv.

[20] Kasační soud zdůrazňuje, že obě odkazované podmínky musí být splněny kumulativně (shodně viz například rozsudek ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019 - 31). Městský soud v odkazovaných bodech rovněž uzavřel, že důkazní břemeno s ohledem na řádně uplatněné pochybnosti správce daně přešlo zpět na stěžovatele (což ten ostatně nespornuje, v podrobnostech proto viz například bod 38 napadeného rozsudku). V situaci,

pokračování

ve které správce daně zpochybnil splnění obou podmínek, je povinností daňového subjektu prokázat jejich naplnění (obou); nestačí se tak zaměřit toliko na jednu z nich. Neprokázání kterékoliv z nich totiž má za následek neuznání nároku na odpočet (k tomu shodně viz bod 51 napadeného rozsudku).

[21] V průběhu řízení před správcem daně, potažmo žalovaným a následně též městským soudem stěžovatel navrhl k důkazu fotografie dotčené nemovitosti pořízené v rámci domovních prohlídek ze strany Policie ČR a Celní správy ČR, které dle něj měly prokázat uskutečnění tvrzené rekonstrukce. Provedení těchto důkazů však žalovaný a městský soud odmítli jako nadbytečné. Soud přitom zcela správně odkázal na judikaturu kasačního soudu (například rozsudek ze dne 26. 7. 2018, č. j. 10 Afs 306/2016 - 85), dle které *„správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede. Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit“*. V souzené věci je nadbytečnost navrhaných důkazů daná jejich nezpůsobilostí prokázat, že posuzovaný výdaj sloužil k ekonomické činnosti stěžovatele (viz dále). Za této situace by provedení navrhaných důkazů nezměnilo nic na závěru o nesplnění podmínek pro uznání odpočtu na DPH.

[22] To, že rekonstruované prostory mají v budoucnu sloužit k pronájmu (tj. k ekonomické činnosti), stěžovatel podpořil odkazy na svou komunikaci se společnostmi PRETTY WOMAN s.r.o., Zdenka Lehká - Stavebniny s.r.o., nebo společností STYLE CONSULTING LIMITED.

[23] V bodě 43 napadeného rozsudku však městský soud ve shodě s žalovaným odůvodnil, že tato komunikace sama o sobě k prokázání tvrzené skutečnosti nepostačuje. Vyšel přitom mimo jiné z toho, že žalobce měl o pronájmu začít jednat v roce 2017, ale ani v roce 2019 k němu ještě nedošlo, což potvrdila i kontrolní hlášení. Ostatně jak uvedl již žalovaný (viz body 33, 43 a 50 napadeného rozhodnutí a shodně též odkazovaný bod 43 napadeného rozsudku), samotná společnost PRETTY WOMAN s.r.o. sdělila, že k pronájmu prostor nedošlo s ohledem na chybějící kolaudaci, na kterou se odvolával rovněž opakovaně stěžovatel. Správce daně však ověřil (viz bod 32 napadeného rozhodnutí), že žádná žádost o kolaudační rozhodnutí ani nebyla podána. Přes výslovnou žádost správce daně stěžovatel nedoložil ani žádný harmonogram rekonstrukčních prací, přičemž ty na domě neshledal ani finanční orgán v rámci provedeného místního šetření. Městský soud proto uzavřel, že argumentace „probíhající rekonstrukcí a nutností kolaudace“ je toliko obecným tvrzením, navíc ničím nepodloženým (viz například bod 38 napadeného rozsudku).

[24] Kasační soud s ohledem na výše uvedené plně souhlasí se závěrem městského soudu a žalovaného, že stěžovatel neprokázal, že posuzované prostory, potažmo přijaté plnění související s rekonstrukcí těchto prostor, sloužilo k ekonomické činnosti stěžovatele. V postupu žalovaného, a následně městského soudu, přitom Nejvyšší správní soud neshledal zaujaté nebo jednostranné hodnocení důkazů, přičemž ani samotné požadavky správce daně na doložení jednotlivých stěžovatelem tvrzených skutečností nelze hodnotit jako jakkoliv extenzivní. V podrobnostech proto lze odkázat na příslušné body napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku, se kterými se i nyní rozhodující soud plně

ztotožňuje; tato argumentace dle něj plně ob stojí ve světle uplatněné kasační argumentace, stěžovatel tyto závěry a dílčí skutečnosti věcně (mimo opakující se obecná tvrzení) ani nijak nerozporuje a nereaguje na ně.

[25] Tento závěr platí též pro plnění související s ustájením koně Orion 8. Stěžovatel zopakoval, že jej vede v evidenci jako zboží na skladě; tedy zjevně souvisí s jeho ekonomickou činností, neboť jej má v plánu prodat, případně použít pro *teambuildingové akce*. Městský soud však v bodě 45 napadeného rozsudku zcela správně konstatoval, že tyto skutečnosti stěžovatel nijak neprokázal a ze samotné evidence koně v účetnictví toto dovozovat nelze. V tomto ohledu kasační soud odkazuje například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém k procesu dokazování uvedl, že: *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudek NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)“.*

[26] V nyní souzené věci správce daně řádně poukázal na „vážné a důvodné pochyby“, které v této souvislosti měl. Naopak stěžovatel svá obecná tvrzení nijak neprokázal; nedoložil, že skutečně plánuje pořádání *teambuildingových akcí* se zapojením dotčeného koně, že skutečně plánuje jeho prodej, tím spíše pak nedoložil, že by ustájení koně Orion 8 v posuzovaných obdobích souviselo s jeho ekonomickou činností. Správce daně tato tvrzení zpochybnil; poukázal na to, že v současné době jej naopak plně využívá dcera jednatelky stěžovatele k soukromým účelům, konkrétně dostihovým závodům, tedy aktivitě zcela odlišné od tvrzené *teambuildingové činnosti*. Rovněž vhodně poukázal na nesoulad této argumentace s předmětem podnikatelské/ekonomické činnosti uvedené v přiznání k DPH.

[27] Soud nezpochybnuje, že kůň je živé zvíře, o které je nutno se starat i v okamžiku, kdy není používáno k ekonomické činnosti stěžovatele; v souzeném případě však souvislost s podnikatelskou aktivitou nebyla nijak prokázána a zůstala tak pouze v rovině obecných (účelových) – předně ale nepodložených - tvrzení.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

pokračování

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

Poučení Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. května 2023

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu