

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem v Písku, Velké náměstí 119, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2015, č. j. 20438/15/5300-21444-711681, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 9. 2016, č. j. 10 Af 30/2015 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 14. 9. 2012 správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od měsíce září 2009 do prosince 2010.

[2] Výsledkem této kontroly bylo vydání 16 dodatečných platebních výměrů: Dodatečným platebním výměrem č. j. 1570636/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 25.119 Kč a stanoveno penále ve výši 5.023 Kč za zdaňovací období září roku 2009, dodatečným platebním výměrem č. j. 1570758/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 24.259 Kč a stanoveno penále ve výši 4.851 Kč za zdaňovací období říjen roku 2009, dodatečným platebním výměrem č. j. 1570792/14/2212-

24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 51.784 Kč a stanoveno penále ve výši 10.356 Kč za zdaňovací období listopad roku 2009, dodatečným platebním výměrem č. j. 1570860/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 69.263 Kč a stanoveno penále ve výši 13.852 Kč za zdaňovací období prosinec roku 2009, dodatečným platebním výměrem č. j. 1572891/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 5.460 Kč a stanoveno penále ve výši 1.092 Kč za zdaňovací období leden roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1572913/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 9.399 Kč a stanoveno penále ve výši 1.879 Kč za zdaňovací období únor roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1572932/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 19.390 Kč a stanoveno penále ve výši 3.878 Kč za zdaňovací období březen roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1572951/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 318.289 Kč a stanoveno penále ve výši 63.657 Kč za zdaňovací období duben roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1572971/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 22.289 Kč a stanoveno penále ve výši 4.457 Kč za zdaňovací období květen roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1572994/14/2212 2805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 21.576 Kč a stanoveno penále ve výši 4.315 Kč za zdaňovací období červen roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 15723006/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 29.197 Kč a stanoveno penále ve výši 5.839 Kč za zdaňovací období červenec roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1573053/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 27.678 Kč a stanoveno penále ve výši 5.535 Kč za zdaňovací období srpen roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1573108/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 28.919 Kč a stanoveno penále ve výši 5.783 Kč za zdaňovací období září roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1573128/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 27.664 Kč a stanoveno penále ve výši 5.532 Kč za zdaňovací období říjen roku 2010, dodatečným platebním výměrem č. j. 1573142/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 26.019 Kč a stanoveno penále ve výši 5.203 Kč za zdaňovací období listopad roku 2010 a dodatečným platebním výměrem č. j. 1573163/14/2212-24805-305489 byla doměřena daňová povinnost ve výši 22.475 Kč a stanoveno penále ve výši 4.495 Kč za zdaňovací období prosinec roku 2010.

[3] Všechny uvedené dodatečné platební výměry napadl žalobce odvoláním. Žalovaný společně přezkoumal napadená rozhodnutí, v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

[5] Žalobce nepřiznal částku 1.564.195 Kč za poskytnutí vozidel, kterou v hotovosti přijal od společnosti M. s. r. o. Využití předmětných vozidel přitom naplňovalo znaky ekonomické činnosti. Původně sice byla využívána k realizaci stavební činnosti žalobce, následně v roce 2010 je však žalobce za úplatu poskytl uvedené společnosti, kde byl jediným jednatelem a společníkem. Jednalo se o činnost ekonomickou a žalobce byl povinen daň z přidané hodnoty přiznat. Přiměřenost úplaty mezi spojenými osobami správce daně nezkoumal, proto krajský soud uzavřel, že částku za poskytnutí vozidel lze považovat za přiměřenou.

[6] Podle krajského soudu správce daně přesvědčivě zhodnotil skutkový stav i veškeré relevantní důkazy a dospěl k závěru, že se žalobci přijetí zdanitelného plnění od společnosti Rozalinda s. r. o. nepodařilo prokázat. Pro uznání nároku na odpočet daně nestačí pouze předložení formálně bezvadných dokladů, ale jedná se i otázku skutkovou. Faktické přijetí plnění nikdy nebylo prokázáno.

[7] Žalobce rovněž neměl nárok na uplatnění odpočtu daně v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 a prosinec 2009 na základě dokladů, na kterých je uvedena jako poskytovatel plnění společnost BAUHAUS. Jím předložené doklady formálně ani věcně neodpovídají skutečným dokladům společnosti BAUHAUS. Správce daně si k tomuto závěru zajistil dostatek důkazních prostředků, které mu umožnily zjistit skutkový stav co možná nejpřesněji, přičemž krajský soud jeho závěrům o nedůvodnosti odpočtu přisvědčil.

[8] Správce daně měl pochybnosti, zda po stavebních úpravách prováděných v letech 2007 a 2008 a rozšířením užitné plochy ve třetím nadzemním podlaží na téměř dvojnásobek proti stavu v roce 2006 nevznikly nové bytové jednotky z původně nebytových prostor. Správce daně požadoval od stavebního úřadu předložit vydaná územní rozhodnutí, stavební povolení, kolaudační souhlas, rozhodnutí o změnách užívání stavby, projektovou dokumentaci, případně další technické zprávy k projektové dokumentaci, ovšem požadované písemnosti stavebním úřadem předloženy nebyly. Poté požadoval předložení těchto písemností po žalobci, který však na výzvu dostatečné podklady nepředložil. Ze shromážděných písemností a opatřených důkazů nevyplývá, že převody 6 bytových jednotek v roce 2010 měly být zdanitelnými plněními podléhajícími snížené sazbě daně, přičemž žalobce byl povinen přiznat daň.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že soudy neposuzují hypotetické spory. Soud by měl v rámci rozhodování posoudit i možné okolnosti, které se sice v projednávané věci nestaly, ale na správnost rozhodnutí by mohly mít vliv. V řízení před krajským soudem stěžovatel argumentoval příkladem, kterým ilustroval nesprávnost výkladu žalovaného, a soud se jím proto měl zabývat.

[11] Stěžovatel nevykonával ekonomickou činnost, toliko umožnil spoluzaměstnancům (sám byl zaměstnancem společnosti, jež byl společníkem) užití svých soukromých automobilů. Projevem přepjatého formalismu je výklad, že předmětná cestovní náhrada měla či mohla být vyplácena zaměstnancům společnosti (vyjma stěžovatele) a tito by ji pak za rohem mohli (bez daňových dopadů) dát právě stěžovateli. Podstata, tj. že se jednalo o cestovní náhradu (či podle žalovaného nájemné) za pracovní cesty, nebyla správcem daně zpochybňována.

[12] Vypořádání soudu v otázce přiměřenosti úplaty bylo nesprávné. Předně soudu nepřísluší, aby vlastní úvahou dovozoval závěr, který žalovaný neučinil, ač učinit měl. Posuzování ceny obvyklé není na místě, neboť každému by byl zřejmý rozdíl mezi obvyklým

nájemným a vyplacenou náhradou. Správce daně ověřil, že platby odpovídají uskutečněným jízdám. V důsledku rozdílného náhledu na formální provedení výplat došlo k dodatečnému doměření daně.

[13] Stran přijatých zdanitelných plnění od společnosti Rozalinda s. r. o. stěžovateli nemělo být vytýkáno, že neprokázal přijetí konkrétních účtovaných zdanitelných plnění právě od této společnosti. Na posouzení věci soudem by nic nezměnilo, ani kdyby předložil originály pracovních smluv uzavřených mezi společností Rozalinda s. r. o. a jednotlivým zaměstnancem. Důkazní břemeno je tak, jak je vymezil krajský soud, pro něj nesplnitelné. Správce daně měl rozlišit situaci, kdy plátce uplatní nárok na odpočet z plnění poskytnutého jiným plátcem, který nemohl plnění nikdy poskytnout, protože ve své podstatě nevykonává ekonomickou činnost, od situace, kdy nedostatky v dokazování lze zřejmě přičíst liknavosti až protiprávní činnosti právě představitelů plátce poskytujícího plnění, jako je tomu v případě stěžovatele. Stěžovateli nelze spravedlivě odepřít nárok na odpočet. Prokázal vše, co bylo spravedlivé po něm požadovat. Soud či žalovaný měly stěžovatele instruovat, jakým způsobem měl svou povinnost splnit.

[14] Soud přisvědčil nedůvodnosti výslechu svědka v řízení o daňové kontrole v záležitosti přijatých zdanitelných plnění od společnosti BAUHAUS k. s., a připravil tím stěžovatele o výpověď na podporu jeho tvrzení. V důsledku toho stěžovatel nemohl oponovat zjištění správce daně. Skutečnost, že se nejednalo o řádné doklady, je brána jako fakt, aniž by byla řádně prověřena.

[15] Závěrem stěžovatel uvedl, že správní orgány vyžadují naplnění důkazního břemene ze strany stěžovatele, avšak již nevymáhají plnění povinností po státních institucích.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na své dosavadní argumentaci a ztotožnil se s posouzení věci krajským soudem.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je podle § 102 s. ř. s. přípustná.

[18] Důvodnost kasační stížnosti přezkoumal Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž neshledal důvody, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Předně se kasační soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. musí zabývat z úřední povinnosti i bez výslovné námitky stěžovatele. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí je srozumitelné a vychází z relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[21] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že soudy neposuzují hypotetické spory, přičemž krajský soud se podle jeho názoru měl zabývat i jím předestřenými příměry. Povinnost posoudit všechny žalobní námitky ovšem neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou

jednotlivou dílčí argumentaci a tu stejně obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Krajský soud nepochybil, když se omezil na vypořádání těch žalobních bodů, které považoval za klíčové pro posouzení nyní projednávaného případu, namísto aby zabředl do vypořádání každé jednotlivé příkladmo namítané podrobnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009 č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Z týchž důvodů se k stěžovatelem uměle fabulovaným příkladům konkrétněji nevyjadřuje ani Nejvyšší správní soud.

[22] V této souvislosti byl odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 10 Afs 155/2015 - 29, zcela případný. Rovněž v tehdy projednávané věci stěžovatel namítal hypotetické situace, jež by mohly nastat. V nyní projednávaném případě se krajský soud v souladu s citovanou judikaturou soustředil na přezkum konkrétních zjištěných skutečností v rozsahu žalobních námitek. Z odůvodnění napadeného rozsudku je jednoznačně zřejmé, jaké skutečnosti soud považoval za rozhodné a současně je také seznatelné, z jakých důvodů žalobu zamítl. Správnost jeho závěrů je předmětem věcného přezkumu kasační stížnosti, napadený rozsudek však není nepřezkoumatelný.

[23] V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že stěžovatel v roce 2010 přijal za poskytnutí čtyř vozidel obchodní společnosti M. s. r. o. od této společnosti částku 1.564.195 Kč. Podle stěžovatele však poskytování vozidel ve skutečnosti nebylo předmětem jeho ekonomické činnosti a tudíž zmíněná částka nebyla předmětem zdanění.

[24] Podle § 5 odst. 2 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty platí, že „[z]*a ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.*“ I když zákon soustavnost ani její znaky nedefinuje, lze obecně pojem „soustavná činnost“ spojit s úmyslem tuto činnost opakovat. Může se přitom jednat i o činnosti sezónní (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 7. 2011, č. j. 31 Af 54/2011 - 21).

[25] V nyní projednávaném případě zmíněné soustavnosti nasvědčují stěžovatelem vedené záznamy o provozu jízd, jež jsou součástí správního spisu (příloha 1 protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem daňového šetření ze dne 26. 5. 2014, založena na č.l. 60 a násl.). Z těchto záznamů je zřejmé, že vozidla byla společností M. s. r. o. využívána v průběhu celého roku, přičemž poskytovaná úplata za zapůjčení se odvíjela právě od počtu najetých kilometrů za daný měsíc, zmíněná společnost za vozidla rovněž přiznávala a platila silniční daň. Kasační soud proto přisvědčil krajskému soudu, že úplatné poskytnutí vozidel bylo projevem soustavné ekonomické činnosti stěžovatele. Ten uskutečněná zdanitelná plnění ve výši 1.564.195 Kč za příslušná období nezahrnul do svých daňových přiznání, ač tak učinit měl. I podle Nejvyššího správního soudu je tudíž dodatečné doměření daně ve výši 260.750 Kč za zdaňovací období leden až prosinec 2010 zcela v souladu se zákonem.

[26] Správce daně nepochybil, pokud se rozsáhle nezabýval přiměřeností úplaty za poskytnutí vozidel v rámci ekonomické činnosti stěžovatele, když sám tuto úplatu považoval za přiměřenou. Ve svém rozhodnutí uvedl, že se částka odvíjela od najetých kilometrů, což vyplývá i z podkladů založených ve spise.

[27] K otázce uplatnění odpočtu daně na základě přijatých zdanitelných plnění od společnosti Rozalinda s. r. o., kasační soud předně konstatuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě povinnosti každého daňového subjektu samostatně daň přiznat. Daňový subjekt tak nese břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty přitom daňový subjekt prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem (fakturou), vystaveným plátcem daně. Současně však je povinen prokázat, že dokladem deklarované skutečnosti reálně nastaly, tj. že existuje soulad mezi stavem formálním (tvrzeným) a faktickým. Z uvedeného je zřejmé, že nepostačí toliko předložení formálně bezvadného daňového dokladu vystaveného existujícím plátcem, jak se stěžovatel domnívá.

[28] Podstatou právního názoru vyjádřeného v napadeném rozsudku byla nutnost prokázat fakticitu přijetí plnění, přičemž na této skutečnosti nic nemění v kasační stížnosti tvrzená liknavost zástupců společnosti Rozalinda s. r. o., jež podle názoru stěžovatele nemůže jít k jeho tíži. Veškeré stěžovatelem předložené doklady týkající se pomocných stavebních prací (faktury, smlouva o dílo, zápis o převzetí a předání díla) obsahují jméno jednatele společnosti Rozalinda s. r. o. Ten byl následně vyslechnut dne 10. 9. 2013 (příloha 35 veřejné a 76 neveřejné části správního spisu) jako osoba způsobilá podat vysvětlení tak, aby byl soulad mezi tvrzeným a faktickým stavem náležitě ověřen. Z výpovědi tohoto svědka vyplynulo, že o tvrzených skutečnostech neměl vůbec přehled, nezúčastnil se předání díla, nevěděl o časovém rozmezí, ani rozsahu vyfakturovaných prací. Správce daně proto nepochybil, když tuto výpověď posoudil jako znevěrohodňující stěžovatelem předložené doklady. Za situace, kdy správce současně vyslechl všechny stěžovatelem namítané svědky, proto kasační soud stěžovateli nepřisvědčil. Odpočet daně ve výši 118.791,90 Kč byl stěžovatelem nárokován v rozporu s § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[29] Stěžovatel v této věci rovněž namítá, že jej měl správce daně náležitě instruovat, jakým způsobem měl svou důkazní povinnost splnit. Podle kasačního soudu však byl stěžovatel správcem daně v průběhu daňové kontroly řádně vyzván k prokázání svých tvrzení, jakož i poučen o následcích neunesení důkazního břemene. Rovněž tato námitka není důvodná.

[30] Ačkoliv se stěžovatel v průběhu daňové kontroly dovolával výslechu pracovníka společnosti BAUHAUS, kasační soud se ztotožnil s krajským soudem, že by jeho výslech byl s ohledem na zjištěné skutečnosti nadbytečný. V odpovědi na výzvu k součinnosti ze dne 30. 8. 2012 společnost BAUHAUS popřela, že by kdy vystavila stěžovatelem předložené faktury. Přesně vymezila formální prvky, které na dokladech chybí nebo jsou modifikovány např. jiným fontem apod. V příloze doložila podobu dokladu z daného období. Z následného poskytnutí důkazních prostředků ze dne 23. 12. 2015 vyplývá, že v pokladním systému nenalezla stěžovatelem předložené doklady, což je rovněž doloženo výpisem záznamů tržeb z registračních pokladen z odpovídajících časových intervalů. Za této situace by byla výpověď pracovníka společnosti BAUHAUS nadbytečná. Stěžovatel se měl možnost s veškerými podklady seznámit a jeho námitka nezákonnosti odepření výpovědi s ohledem na výše uvedené není důvodná.

[31] Podle stěžovatele správní orgány vyžadují naplnění důkazního břemene, aniž by vymáhaly plnění povinností ze strany státních úřadů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v

napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 140, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 – 64, odst. 21).

[32] Tímto obecně formulovaným tvrzením stěžovatel mířil na skutečnost, že příslušný stavební úřad nedodal správci daně ve stanovené lhůtě požadované dokumenty (územní rozhodnutí, stavební povolení kolaudační souhlas aj.). Krajský soud tuto skutečnost zmínil v napadeném rozsudku s tím, že správce daně následně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu vyžadoval doložení předmětných dokumentů po stěžovateli. Kasační soud se s tímto závěrem plně ztotožňuje, neboť stále šlo o splnění primárního břemene tvrzení a důkazního břemene na straně stěžovatele.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud dospěl vzhledem ke shora uvedenému k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji na základě § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovaný sice ve věci úspěch měl, podle obsahu spisu mu však nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, ani žádné v průběhu řízení neuplatnil.

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

V Brně dne 11. října 2017

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu