

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.,** se sídlem Ke Kukaláku 60, Psáry, zastoupená JUDr. Pavlem Vyroubalem, advokátem se sídlem Palackého 168, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 6. 2016, č. j. 25148/16/5300-21442-711916, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem daňového řízení bylo posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za nájem obloukové haly bez čísla popisného postavené na pozemku parc. č. 1676 zapsaném v katastru nemovitostí na LV č. 318 v katastrálním území Králíky (dále jen „oblouková hala“) a nároku na odpočet DPH za položku označenou jako „Nájemné“ (jednalo se o nájem nemovitostí, automobilů a výrobních technologií). Dne 28. 5. 2015 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) 24 rozhodnutí, kterými žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období

leden 2011 až prosinec 2012. Proti těmto rozhodnutím žalobkyně podala odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl.

[2] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové pobočka v Pardubicích v záhlaví uvedeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. V odůvodnění krajský soud nejprve shrnul s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu problematiku důkazního břemene v daňovém řízení a poté se již zabýval jednotlivými nájemními vztahy, v souvislosti s nimiž žalobkyně nárokovala odpočet DPH. Jako první přezkoumal nájem obloukové haly založený ústní nájemní smlouvou. Dal za pravdu žalobkyni, že pokud byla pronajata hala jako celek, absence písemné formy smlouvy neznamenala bez dalšího neplatnost nájemního vztahu. Podle krajského soudu žalobkyně v průběhu daňového řízení pouze tvrdila existenci nájemního vztahu a předložila daňové doklady jako formální důkaz, avšak již nijak neprokázala, zda měla v nájmu celou halu, či pouze její vnitřní prostory, jaká byla výše nájemného, způsob stanovení nájemného nebo vznik a trvání nájmu. Jelikož byla se společností OMB composites, s. r. o. (dále jen „pronajímatel“) kapitálově propojena, měla též jako základ daně prokázat cenu obvyklou. Žalobkyně tyto skutečnosti nedoložila, a proto v otázce nájmu obloukové haly neunesla důkazní břemeno.

[3] Druhým přezkoumávaným bodem byl nárok na odpočet DPH za nájem souboru věcí, povětšinou movitých. Krajský soud odkázal na napadené rozhodnutí (body 37 až 43) obsahující podrobný popis pochybností žalovaného. Tyto pochybnosti pramenily zejména z opakované změny tvrzení žalobkyně, neboť v průběhu řízení předmět nájmu vymezovala nejprve neúčinnou smlouvou o nájmu podniku ze dne 6. 4. 2008, posléze ústní dohodou, avšak zůstalo nejasné, které věci byly předmětem nájemního vztahu, byly žalobkyní fakticky využívány a v jakém období. Nesrovnalosti se týkaly i nájemného, protože jeho výše deklarovaná daňovými doklady neodpovídala částce stanovené ve smlouvě o nájmu podniku ani částce vypočtené v podání ze dne 11. 5. 2015. Žalobkyně ani v tomto případě nepředložila dostatečné důkazy k vyvrácení pochybností žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy namítá nesprávné právní posouzení krajským soudem, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[5] Stěžovatelka nejprve odkázala na vyjádření žalovaného k žalobě, ve kterém nerozporoval nájem obloukové haly jako celku a souhlasil, že tento nájemní vztah k platnosti nevyžadoval písemnou smlouvu, tudíž se již nejednalo o spornou otázku. Krajský soud se nevypořádal s těmito shodnými tvrzeními a v rozporu s nimi uvedl, že nebylo možné bez pochybností určit předmět nájmu (hala jako celek vs. prostory uvnitř). Stěžovatelka má za to, že v průběhu daňového řízení dostatečně prokázala výši skutečně hrazeného i obvyklého nájemného, předmět nájmu (oblouková hala jako celek) a trvání nájemního vztahu. Krajský soud i žalovaný totiž nevzaly v úvahu důkazy (zejména fotografie předmětů nájmu) získané během daňového řízení. Ze svého vyjádření, které za

ni učinil předseda představenstva (zároveň v pozici jednatele pronajímatele), stěžovatelka dovozuje, že nelze zpochybnit existenci a trvání nájemního vztahu, když tato osoba (zastávající funkci u nájemce i pronajímatele) prohlásí, že nájemní vztah vznikl a uvede i výši nájemného. Trvání nájemního vztahu potvrzují i úhrady patrné z vystavených daňových dokladů. U nájmu souboru movitých věcí krajský soud stěžovatelce vytkl, že problematiku uspokojivě nevysvětlila ani v žalobě. K tomuto uvádí, že jakákoliv tvrzení v žalobě, jež měla být předmětem daňového řízení, jsou nadbytečná, neboť předmětem přezkumu je napadené rozhodnutí. Poté odkazuje na svá vyjádření z odvolacího řízení, ve kterých specifikovala předmět nájmu i jeho výši. Zároveň konstatuje, že při stanovení výše nájmu vycházela ze znaleckého posudku nájmu podniku tak, že z něj vyřadila položky, které byly předmětem nájemního vztahu, a nájemné tím bylo adekvátně sníženo.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka pouze opakuje svou dřívější argumentaci, proto odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále dodává, že krajský soud sice přisvědčil stěžovatelce, že ústní nájemní smlouva obloukové haly neznamená bez dalšího neplatnost nájemního vztahu, nicméně také potvrdil, že stěžovatelka neprokázala konkrétní okolnosti tohoto vztahu. Důkazy získané z místního šetření (zejména fotografie) samy o sobě k unesení důkazního břemene stěžovatelky nepostačují. Personální propojení nájemce a pronajímatele ani provedené úhrady faktické uskutečnění zdanitelných plnění také neprokazují. V případě nájmu movitých věcí žalovaný pouze shrnul své dřívější závěry, že tvrzení obsažená v žalobě podle něho nejsou bez významu, neboť slouží k vymezení rámce soudního přezkumu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, ke které stěžovatelka blíže nerozvedla, v čem ji spatřuje. Nejvyšší správní soud u napadeného rozsudku neshledal žádné nedostatky zakládající nepřezkoumatelnost. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud opomenul vypořádat některou

z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[10] Před vlastním posouzením důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita žaloby či kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS). Kasační námitky byly podobně jako žalobní body formulovány velmi obecně, a tomu odpovídá i způsob jejich vypořádání soudem.

[11] Jádrem sporu je nárok stěžovatelky na odpočet DPH v rozhodném období. Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je tato povinnost vykládána tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 Sb NU 131, dostupný na http://nalus.usoud.cz/, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

[12] Jelikož nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečněného zdanitelného plnění, je důležité rozložení důkazního břemene. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, [s]*právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). Vyžaduje-li to průběh řízení, *může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost*

či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

[13] Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případu jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[14] Stěžejní otázka posuzovaného případu tedy spočívá v tom, zda správce daně a žalovaný prokázali své pochyby a zda se následně stěžovatelce podařilo tyto pochybnosti vyvrátit s dostatečným prokázáním jednotlivých tvrzení podstatných pro nárok na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud, obdobně jako krajský soud, rozdělil své úvahy podle přezkoumávaných nájemních vztahů a jako prvním se zabýval nájmem obloukové haly. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení tvrdila, že nájemní smlouva byla uzavřena ústně, a předložila daňové doklady k jednotlivým měsíčním platbám nájemného. Správce daně a žalovaný měli pochybnosti o platnosti nájemní smlouvy v ústní formě, neboť dle zákona č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o nájmu nebytových prostor“), je k nájmu těchto prostor potřebná písemná smlouva. Pochybnosti, které panovaly také v otázce výše nájemného i trvání nájemního vztahu, dostatečně doložili rozpornými tvrzeními stěžovatelky. V protokolu z místního šetření ze dne 11. 6. 2014 (na č. l. 44 spisu správce daně) stěžovatelka uvedla, že oblouková hala byla postavena v roce 2009 a její cena byla 2 miliony korun. Výše nájemného měla dle daňových dokladů činit měsíčně 70 169 Kč bez DPH. Ve vyjádření ze dne 11. 5. 2015 (na č. l. 70 spisu správce daně) sdělila, že „*výše nájmu byla stanovena poněkud vyšší, ale obě strany se na ceně dohodly* (...). *Navíc pronajímatel si vyšší nájemné sám uvědomil a od května 2012 nájemné přestal fakturovat, přestože nájemní vztah pokračoval nadále.*“ Tuto skutečnost potvrdila i ve vyjádření ze dne 26. 4. 2016 (na č. l. 18 spisu žalovaného), neboť sdělila, že „*od zhruba poloviny roku 2012 se nepočítalo s dlouhodobou životností obloukové haly (která je halou provizorní), proto bylo nájemné za obloukovou halu – dohodou obou stran – zrušeno*“. Ve vyjádření ze dne 24. 2. 2016 (na č. l. 13 spisu žalovaného) v rozporu s těmito tvrzeními uvedla, že i po květnu 2015 byl nájem za obloukovou halu fakturován, nikoliv však samostatně. Jelikož byla stěžovatelka

s pronajímatelem kapitálově (i personálně) propojena, nebylo dle žalovaného možné z místního šetření určit, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval. Nejvyšší správní soud konstatuje, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno ohledně pochybností, neboť komplexně rozebraly tvrzení stěžovatelky včetně předložených důkazů a přesvědčivě shrnuly i odůvodnily, které nesrovnalosti jejich pochybnosti založily. Krajský soud tudíž nepochybil, když v této části napadené rozhodnutí aproboval.

[15] Bylo tedy na stěžovatelce, aby pochybnosti vyvrátila. V otázce formy nájemní smlouvy dal stěžovatelce částečně za pravdu krajský soud, neboť uvedl, že nárok na odpočet DPH ohledně uhrazeného nájemného nelze vylučovat pouze z důvodu absence písemné smlouvy. Nejvyšší správní soud uvádí, že nájem nebytových prostor dle § 3 zákona o nájmu nebytových prostor byl možný pouze na základě písemné smlouvy. Naproti tomu nájem celé budovy se řídil § 663 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění účinném do 31. 12. 2013, a písemná forma smlouvy nebyla podmínkou jeho platnosti (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 26 Cdo 1775/2002, nebo ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 28 Cdo 2901/2006). Ústní forma dohody proto skutečně nezakládala bez dalšího neplatnost nájemního vztahu, protože nelze vyloučit, že předmětem nájmu byla celá hala, a i kdyby předmětná nájemní smlouva byla neplatná, mohlo být nájemné uznatelné jako zdanitelné plnění s možností nároku na odpočet DPH (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 - 180, nebo ze dne 2. 12. 2010, č. j. 7 Afs 130/2009 - 200, publ. pod č. 2489/2012 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s navazujícím názorem krajského soudu, podle něhož stěžovatelka v průběhu daňového řízení neprokázala, co bylo skutečně předmětem nájmu. Z fotografií pořízených během místního šetření ze dne 11. 6. 2014 lze rozpoznat faktickou podobu obloukové haly, avšak nelze určit, co bylo předmětem nájmu. Konstrukce haly nevylučuje, aby předmětem nájemního vztahu byl vnitřní prostor [k tomu viz § 1 písm. a) zákona o nájmu nebytových prostor] či celá hala. Tento závěr nemůže změnit ani vyjádření žalovaného k žalobě, v němž připustil, že předmětem nájmu byla nejspíše hala jako celek. Krajský soud souhlasné stanovisko žalovaného k předmětu nájmu obloukové haly (po podání žaloby) nezmínil, nejedná se však o vadu, která by vedla ke zrušení napadeného rozsudku, neboť předmětem přezkumu byly úvahy žalovaného vyjádřené v napadeném rozhodnutí. Nadto se žalovaný ve vyjádření u dané námitky ztotožnil s argumentací žalobkyně a tato její argumentace předmětem přezkumu byla, tudíž krajský soud přezkoumal i shodný názor žalovaného.

[16] Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovatelka uvedla řadu tvrzení, která si v podstatných pasážích odporují. Dle správního spisu předložila k prokázání nájmu obloukové haly daňové doklady a fotografie zobrazující halu samotnou. Na základě důkazů prokázala existenci a podobu haly ve vlastnictví pronajímatele. Trvání nájemního vztahu, výši nájemného, cenu obvyklou [viz § 36 odst. 1 ve spojení s odst. písm. a) zákona o DPH] ani předmět nájmu již žádným způsobem nedoložila (ačkoliv mohla navrhnout řadu důkazů, například výslechy svědků dokládající podrobnosti ústní dohody a konkrétní způsob využívání haly, výpisy z účtů o provádění plateb a další), a proto neunesla důkazní břemeno. V této souvislosti nelze přisvědčit její námitce, že se žalovaný nebo krajský soud nezabývali důkazy ve správním spise. Stěžovatelka předně nepopsala, které důkazy měly být opomenuty. Jelikož fotografie i daňové doklady při přezkumu vzaty v úvahy byly, Nejvyšší správní soud tuto námitku neshledal důvodnou. Stěžovatelka dále odkázala na

blíže neurčené vyjádření (mající se týkat uzavření nájemního vztahu a výše nájemného) předsedy představenstva, který měl být zároveň jednatelem pronajímatele. Z nekonkrétního odkazu nelze přesně určit, které z několika vyjádření ve správním spise má stěžovatelka na mysli. I přesto, že nelze bez pochybností určit konkrétní vyjádření, Nejvyšší správní soud uvádí, že jakékoli sdělení předsedy představenstva vystupujícího jménem stěžovatelky založené ve spise samo o sobě nedokládá podstatné skutečnosti nájemního vztahu, panuje-li zde rozpor s jinými tvrzeními (např. vyjádření ze dne 11. 5. 2015 a ze dne 26. 4. 2016, která jsou v rozporu s vyjádřením ze dne 24. 2. 2016), které stěžovatelka uvedla.

[17] Druhý nájemní vztah se týkal souboru zejména movitých věcí. Správce daně a žalovaný měli v souvislosti s tím pochyby o předmětu nájmu, výši nájemného, ale také o samotné nájemní smlouvě. Pochybnosti opět plynuly z rozporných tvrzení a předložených dokladů. Při místním šetření ze dne 11. 6. 2014 (na č. l. 44 spisu správce daně) stěžovatelka uvedla, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o pronájmu podniku ze dne 6. 4. 2008 (na č. l. 43 spisu správce daně). Předmětem nájmu měly být vyjmenované nemovitosti, automobily a výrobní technologie. Ve vyjádření ze dne 11. 5. 2015 (na č. l. 70 spisu správce daně) uvedla, že od roku 2010 byly z nájemního vztahu vyňaty nemovitosti a některé automobily, což potvrdila i v odvolání. Při ústním jednání ze dne 5. 2. 2016 (č. l. 11 spisu žalovaného) poprvé v průběhu řízení sdělila, že nájemní vztah nezaložila písemná smlouva, ale ústní dohoda, neboť smlouva ze dne 6. 4. 2008 zanikla. V rozporu s tímto tvrzením se však ve správním spise nachází Dodatek č. 1 ze dne 1. 3. 2010 (na č. l. 44 spisu správce daně) k původní písemné smlouvě. Další nesrovnalosti se týkaly výčtu věcí, které měly být předmětem nájmu. Stěžovatelka rovněž nebyla schopna jednoznačně doložit výši hrazeného nájemného. Smlouva ze dne 6. 4. 2008 nájemné stanovila v souladu s předloženým znaleckým posudkem na 410 617 Kč bez DPH za měsíc. Předložené daňové doklady vykazovaly měsíční částku 284 311 Kč bez DPH a od 31. 5. 2010 došlo v dokladech ke snížení na 250 000 Kč bez DPH. Dne 31. 7. 2014 stěžovatelka předložila rukou psaný výpočet změny výše nájmu od 1. 3. 2010 (na č. l. 52 spisu správce daně) ve výši 284 311 Kč, později dodala originál Dodatku č. 1 se stejným vyčíslením. Dne 11. 5. 2015 předložila *Nové ocenění nájmu stav k 1. 3. 2010* (na č. l. 70 spisu správce daně) s výslednou výší 221 537 Kč. V odvolání opět tvrdila částku 284 311 Kč. Nesouhlasí ani časová souvislost mezi změnou výše nájmu uvedenou v Dodatku č. 1 a skutečnostmi, které změnu měly zapříčinit. Dle předložených dokladů pozbyl pronajímatel vlastnická práva k některým pronajatým automobilům (VW Passat a Iveco dne 3. 7. 2008, Avia dne 30. 3. 2009). Ke snížení nájmu však mělo dojít až dne 1. 3. 2010. Stěžovatelka by tak dle těchto údajů měla platit, minimálně po určitou dobu, nájemné za soubor věcí, z nichž část fakticky předmětem nájmu být v danou dobu nemohla. Na základě těchto informací měly orgány finanční správy oprávněné důvodné pochybnosti o posuzovaném nájemním vztahu. Důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na stěžovatelku. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v průběhu daňového řízení se dle správního spisu podařilo stěžovatelce prokázat existenci pronajatých věcí (karty majetku, fotografie z místního šetření, technické průkazy k vozidlům), avšak již nebyla schopna spolehlivě doložit (žádné důkazy, například výslech svědků, nenavrhla), zda všechny tvrzené věci byly v daném čase předmětem nájmu. Dále neprokázala, jaká smlouva nájemní vztah založila ani jaká byla skutečná výše hrazeného nájemného. Ani v tomto případě tak stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, proto jí nemohl být uznán nárok na odpočet DPH.

[18] Poslední výtka směřovala vůči údajné povinnosti stěžovatelky uspokojivě vysvětlit posuzovanou problematiku nájmu v žalobě, jak jí měl vytknout krajský soud. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka má v žalobě dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. uvést „*žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje* (...) *napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné*". Není její povinností podrobně popsat každý aspekt případu, pouze musí vymezit skutečnosti, které mají způsobovat nezákonnost či nicotnost napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozsudku není patrné, že by krajský soud mezi rozhodovací důvody zahrnul, že se stěžovatelce nepovedlo uspokojivě vyjádřit rozpory v tvrzené výši nájemného v žalobě. Naopak podotkl, že by to pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí nemělo význam.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., tj. podle pravidla úspěchu ve věci. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 15. listopadu 2017

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu