

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **OMB composites EU, a. s.,** se sídlem Ke Kukaláku 60, Psáry – Dolní Jirčany, 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 1. 11. 2017, č. j. 46457/17/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 10. 2018, č. j. 52 Af 2/2018 – 122,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 11. 2017, č. j. 46457/17/5300-21442-711315 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“ či „prvostupňový správní orgán“) ze dne 29. 7. 2016:

č. j. 1370496/16/2811-00551-608245,	č. j. 1370504/16/2811-00551-608245,
č. j. 1370508/16/2811-00551-608245,	č. j. 1370516/16/2811-00551-608245,
č. j. 1370519/16/2811-00551-608245,	č. j. 1370523/16/2811-00551-608245,

č. j. 1370529/16/2811-00551-608245, č. j. 1370535/16/2811-00551-608245, č. j. 1370541/16/2811-00551-608245, č. j. 1370549/16/2811-00551-608245, č. j. 1370556/16/2811-00551-608245, č. j. 1370561/16/2811-00551-608245,
(dále též „dodatečné platební výměry“), kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období leden 2013 až prosinec 2013. Orgány finanční správy totiž neuznaly nárok žalobkyně na odpočet DPH za nájem obloukové haly (bez č. p.) postavené na pozemku evidovaném v katastru nemovitostí jako st. p. č. X v k. ú. X (dále též „oblouková hala“) a taktéž nárok na odpočet DPH za položku označenou jako „nájemné“ (jednalo se o tvrzený nájem nemovitostí, automobilů a výrobních technologií), neboť žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně ohledně trvání nájemního vztahu a výše nájemného jak v případě obloukové haly, tak dalších nemovitostí, automobilů a výrobních technologií.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že unesla důkazní břemeno, neboť předložila své účetnictví a současně prokázala, že sporné výdaje skutečně nastaly; zároveň reagovala na všechny výzvy orgánů finanční správy. Pokud přesto dospěly k závěru, že jejich pochybnosti nebyly žalobkyní vyvráceny, měly ji opakovaně vyzvat k vysvětlení daných nejasností. Připustila, že v průběhu řízení svá tvrzení opakovaně měnila či korigovala; zdůraznila však, že takový postup není nezákonný, navíc se jednalo o důsledek personálních změn v obsazení společnosti. Ve vztahu k nájmu obloukové haly žalobkyně tvrdila, že dostatečně specifikovala, co a na jakou částku započítávala při vystavení daňových dokladů; není přitom možné, aby docházelo z její strany k užívání věcí bez toho, že by ve prospěch jejich vlastníka nedošlo k protiplnění. Stejně tak v případě nájmu nemovitostí, automobilů a výrobních technologií nesouhlasila s tím, že by neidentifikovala předmět nájmu a jeho výši. Napadené rozhodnutí navíc bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí správce daně, což považovala nepřípustné.

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 11. 10. 2018, č. j. 52 Af 2/2018 – 122 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu zamítl. Zdůraznil, že proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného uvedla žalobkyně pouze obecné námitky. Zároveň připomenul, že ve skutkově a právně téměř totožné věci mezi týmiž účastníky již rozhodoval (jednalo se o DPH za zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012), přičemž žalobu žalobkyně obsahující v podstatě shodné žalobní body zamítl rozsudkem ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94; kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, následná ústavní stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku pak byla jako zjevně neopodstatněná odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. II. ÚS 576/18. Za těchto okolností krajský soud nenalezl žádný rozumný důvod pro odklon od dříve vyslovených skutkových a právních závěrů.

[4] Nejprve obecně předestřel právní úpravu a s ní související judikaturu k odpočtu DPH; následně shrnul, že stěžejní otázka posuzovaného případu spočívá v tom, jestli orgány finanční správy prokázaly své pochybnosti a zda se žalobkyni podařilo tyto pochybnosti vyvrátit s dostatečným prokázáním tvrzení podstatných pro nárok na odpočet DPH. K nájmu obloukové haly konstatoval, že žalobkyně nijak nevysvětlila rozpory ve svých tvrzeních obsáhle shrnuté v odst. [15] - [16] napadeného rozsudku. Stejně tak neurčila, jaká část celkového nájemného fakturovaného v roce 2013 připadá konkrétně na nájemné za obloukovou halu a jak byla výše tohoto nájemného stanovena; neozřejmila ani nikterak nevysvětlený pokles celkového nájemného (fakturovaného v nižší částce, než tomu bylo do dubna 2012), jež přesto mělo obsahovat též nájemné za obloukovou halu. Navíc jelikož byla žalobkyně s pronajímatelem kapitálově (i personálně) propojena, nebylo z místního šetření možné určit, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval. Krajský soud proto přisvědčil žalovanému v tom, že žalobkyně neprokázala, že by součástí nájemného účtovaného v roce 2013 bylo i nájemné za obloukovou halu; správní orgány totiž unesly důkazní břemeno ohledně svých pochybností, neboť komplexně rozebraly tvrzení žalobkyně včetně jí předložených důkazů a přesvědčivě odůvodnily, které nesrovnalosti jejich pochybnosti založily. Žalobkyně sice prokázala existenci a podobu obloukové haly ve vlastnictví pronajímatele, nikoliv však již trvání nájemního vztahu a výši nájemného. Krajský soud přitom odkázal na body [20] - [29] napadeného rozhodnutí, které k této otázce obsahují řadu skutkových a právních závěrů, jež nebyly žádnou konkrétní žalobní námitkou zpochybněny. Připustil, že žalobkyně v průběhu daňového řízení mohla svá tvrzení měnit, nicméně pokud tak činila opakovaně, musela předpokládat, že důsledkem takového postupu bude její znevěrohodnění. Jelikož nebyl prokázán způsob určení výše nájemného a ani to, kdo ve skutečnosti obloukovou halu využíval, nebylo též možné přistoupit ke korekci výše nájemného. Námitka, že žalovaný nikterak nezdůvodnil, z jakých důvodů by měla být oblouková hala nebytovým prostorem, se dle krajského soudu zcela míjela s důvody, o něž se opíralo napadené rozhodnutí; měl za to, že byla do žaloby zřejmě omylem zkopírována z návrhu na zahájení jiného řízení vedeného u téhož soudu. Za správnou nepovažoval ani tezi žalobkyně, že není možné, aby docházelo k užívání věci s tím, že by ve prospěch vlastníka nedošlo k protiplnění, neboť určitou věc bylo v rozhodném období možno po dohodnutou dobu užívat i bezplatně, a to například na základě smlouvy o výpůjčce.

[5] Nesouhlasil ani s názorem žalobkyně, že ji správní orgány měly opakovaně vyzvat k vysvětlení daných nejasností. Povinností správce daně totiž není, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání těch skutečností, u nichž tak musí učinit přímo ze zákona, případně k jejichž prokázání byl již řádně vyzván, obzvláště pokud již první výzva byla perfektní. Správce daně není ani povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazy jím již předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71); opačný výklad by vedl k nekonečnému dialogu mezi daňovým subjektem a správcem daně, pročež je třeba jej odmítnout. Přisvědčil žalobkyni, že daňový subjekt svá tvrzení sice prokazuje primárně povinnou evidencí či účetními záznamy; ty však postačí pouze, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá realitě. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 32, bod 30).

[6] Nedůvodnou shledal krajský soud též námitku, že rozhodnutí žalovaného bylo založeno na jiných právních důvodech než rozhodnutí prvostupňového správního orgánu. Jednak oba správní orgány dospěly ke shodnému závěru (žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností), dále pak odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového; dokazování provedené v rámci odvolacího řízení tedy nelze považovat za nepřípustné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Navíc připomenul názor Nejvyššího správního soudu, že postup odvolacího orgánu, který přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem (odkázal na rozsudek ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, či ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 - 65).

[7] Ohledně nájemního vztahu k souboru věcí pak krajský soud uvedl, že vzniknuvší pochybnosti opět plynuly zejména z rozporných tvrzení žalobkyně, která shrnul v odst. [23] napadeného rozsudku; žalobkyně rovněž nebyla schopna jednoznačně doložit výši hrazeného nájemného a nesouhlasila ani časová souvislost mezi změnou výše nájmu a skutečnostmi, které ji měly zapříčinit. Orgány finanční správy proto měly oprávněně důvodné pochybnosti o posuzovaném nájemním vztahu, důkazní břemeno se tak přeneslo zpět na žalobkyni; ta jej však ani v tomto případě neunesla. V podrobnostech pak krajský soud odkázal na body [30] - [43] napadeného rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Kasační stížnost žalobkyně

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které navrhla jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Předesílá, že si je plně vědoma předchozích rozhodnutí, která se týkala stejného skutkového základu, nicméně má za to, že nedošlo k naplnění jejích práv na spravedlivý proces a správné posouzení věci; svoji argumentaci proto předkládá Nejvyššímu správnímu soudu opětovně.

[9] Tvrzení krajského soudu, že žalovaný na 15 stranách podrobně odůvodnil své závěry, je dle stěžovatelky zcela nepravdivé; žalovaný totiž podal vyjádření k žalobě pouze v rozsahu 9 a půl strany, přičemž samotná soudem vyzdvihovaná promyšlená argumentace činí toliko 5 stran. Stěžovatelka sice sama připouští, že jde o námitku formálního rázu, nicméně tvrdí zjevnost určité předpojatosti krajského soudu při posuzování případu, která nesmí být omlouvána ani předchozími rozhodnutími.

[10] Poukazuje na to, že nemůže mít žádné jiné námitky než ty, že oblouková hala a další movité věci jí byly skutečně užívány na základě nájemní smlouvy, přičemž tomuto vztahu koresponduje hrazené nájemné jako protiplnění za toto užívání. Ačkoliv byly tyto námitky krajským soudem považovány za obecné, korespondují s faktickým stavem věci. Stěžovatelka zdůrazňuje, že v odůvodnění napadeného rozsudku není uvedeno, jakým způsobem měnily správní orgány svá rozhodnutí, přičemž na tyto změny musela vždy patřičně reagovat. Domnívá se proto, že postup orgánů finanční správy zcela účelně a předpojatě směřoval k záměru vyloučit její nárok na odpočet DPH v rozporu se zásadami

daňového řízení, neboť správce daně nejprve odmítl odpočet DPH s odůvodněním, že pronajímatel obloukové haly není jejím vlastníkem zapsaným v katastru nemovitostí; poté odmítl odpočet DPH z důvodu, že se jednalo o nájem nebytových prostor, a nájemní smlouva tak vyžadovala písemnou formu; následně pak žalovaný odmítl odpočet DPH s tím, že se sice jednalo o platnou smlouvu o nájmu, ale nebyly doloženy její základní předpoklady. Správní orgány tak tímto postupem zcela mátly stěžovatelku, která byla nucena se tomuto postupu přizpůsobit; jí je sice vytýkána nekonzistentnost vyjádření, avšak jsou zcela opomíjeny souvislosti, za nichž k tomu došlo. Daným postupem byla stěžovatelka diskriminována v možnosti předložit důkazní prostředky, jelikož došlo k podstatné změně právního hodnocení až ze strany žalovaného. Pokud by totiž znala právní hodnocení a jeho změnu odvolacím orgánem, nic by jí nebránilo navrhnout k obsahu uzavřených smluv případně další svědky či znalecký posudek na výši obvyklého nájmu mezi ekonomicky spjatými subjekty.

[11] Závěr krajského soudu, že je možné i bezplatné užívání věci (např. na základě smlouvy o výpůjčce), stěžovatelka sice připouští, ale nikoliv mezi personálně spjatými subjekty, což bylo zcela opomenuto. Jestliže pak krajský soud tvrdil, že nebylo z její strany uneseno důkazní břemeno, má za to, že prokázala jak předmět nájmu (oblouková hala v celém jejím rozsahu), tak výši nájemného (v rozsahu uvedeném v daňových dokladech), obvyklou výši nájmu (stanovenou ve znaleckém posudku) a rovněž i trvání nájemního vztahu. Byly totiž zcela ignorovány důkazy shromážděné v rámci daňového řízení, když správce daně byl v několika případech přítomen na místním šetření a prováděl fotografickou dokumentaci, přičemž těmito úkony byly dostatečně zjištěny všechny skutečnosti týkající se nájemního vztahu (jak ohledně nemovitosti, tak movitých věcí). Jestliže jednatel pronajímatele prohlásil, že nájemní vztah byl uzavřen, přičemž konstatoval též výši nájemného, nelze než dovodit, že nájemní vztah v období, které bylo předmětem daňového řízení, skutečně trval. Je sice pravdou, že o jeho existenci nesvědčí samotné daňové doklady, nicméně je třeba poukázat na úhrady prováděné na základě vystavených dokladů. K nájmu movitých věcí pak krajský soud zcela přejal argumentaci žalovaného; stěžovatelka přitom upozorňuje, že dle znaleckého posudku ze dne 6. 4. 2008, č. 2115-60/07, byl nájem podniku stanoven na částku 410 617 Kč měsíčně, z čehož byly následně extrahovány položky, které byly předmětem nájemního vztahu.

Vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se stěžovatelčinými tvrzeními obsaženými v kasační stížnosti nesouhlasí, přičemž odkázal na své vyjádření k žalobě. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, zdůraznil, že se jednalo o totožné meritum sporu (pouze za předcházející zdaňovací období leden 2011 až prosinec 2012), přičemž žalovaný tehdy vycházel ze stejného skutkového stavu jako v nyní projednávané věci; nesouhlasí tedy s tím, že je třeba stěžovatelčinu argumentaci posuzovat opětovně. Závěr o předpojatosti krajského soudu spočívající v tom, že ačkoliv byly žalobní námitky stěžovatelky obsáhlejší než vyjádření žalovaného, přesto byly posouzeny jako obecné, označil za spekulaci. Stěžovatelka mohla případnou námitku podjatosti uplatnit ve lhůtě dle § 8 odst. 5 s. ř. s.; navíc o charakteru žalobních námitek svědčí jejich obsah, nikoliv délka žaloby.

[13] Dále poukázal na to, že původním předmětem sporu v případě obloukové haly ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 byla především otázka vlastnictví této haly, protože správce daně měl ze všech dostupných podkladů za prokázané, že je ve vlastnictví stěžovatelky, a proto si ji sama nemohla zároveň pronajímat. Žalovanému byl následně v průběhu odvolacího řízení vedeného ve vztahu k předcházejícímu zdaňovacímu období doručen pravomocný rozsudek soudu, jímž bylo určeno, že majitelem předmětné haly je jiná, třetí osoba. Žalovaný proto musel přestat vylučovat existenci nájemního vztahu. Ovšem skutečnost, že změnil své právní posouzení věci na základě pravomocného rozsudku, jenž určil jiného vlastníka nemovitosti, než který byl doposud zapsán v katastru nemovitostí, v žádném případě neznamená, že by chtěl stěžovatelku účelově mást. Ke změně posouzení obloukové haly jakožto nebytového prostoru pak žalovaný sděluje, že tato námitka není relevantní, neboť napadené rozhodnutí hodnocení předmětné haly jakožto nebytového prostoru vůbec neobsahuje; ostatně takovou argumentaci či odkaz na zákon o nájmu a podnájmu nebytových prostor neobsahuje dokonce ani zpráva o daňové kontrole. Žalovaný proto zcela odmítá kritiku stěžovatelky ohledně údajných účelových změn tvrzení správce daně v průběhu daňového řízení.

[14] Žalovaný je přesvědčen, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala, že zdanitelné plnění spočívající v nájmu obloukové haly dle jí předložených daňových dokladů bylo od pronajímatele fakticky uskutečněno. V napadeném rozhodnutí a vyjádření k žalobě poukázal na nekonzistentnost vyjádření stěžovatelky ohledně stěžejních skutečností a důkazů, které v průběhu řízení opakovaně měnila; tyto pak shrnuje a dále parafrázuje napadený rozsudek. Poukazuje na to, že možnost bezplatného užívání obloukové haly připadá v úvahu i v případě stěžovatelky, i když ona i pronajímatel haly byli v předmětné době kapitálově propojenými osobami dle § 5a odst. 3 zákona o DPH; mohli uzavřít smlouvu o výpůjčce, byť s patřičnými daňovými důsledky, nebo si sjednat jiný druh inominátní smlouvy. Upozorňuje též na tvrzení stěžovatelky, že platila nájemné jen do dubna 2012 a pronajímatel jí přestal nájemné fakturovat od května 2012, přestože později tvrdila, že závazkový vztah pokračoval a stále trvá; stěžovatelka si tedy opětovně (i v tomto řízení) ve svých tvrzeních protiřečí, a nelze ji tak hodnotit jako důvěryhodnou. Samotné provedení místních šetření a pořízení fotografií nesvědčí o splnění důkazní povinnosti stěžovatelky; tyto důkazní prostředky totiž dle žalovaného prokazují toliko existenci a podobu předmětné haly ve vlastnictví pronajímatele, kterou však nikdo nerozporoval. K úhradám prováděným stěžovatelkou na základě vystavených účetních dokladů pak uvádí, že ani tyto bez dalšího neprokazují uskutečnění zdanitelných plnění. Znalecký posudek o stanovení nájemného za užívání majetku podniku obsahoval ocenění pouze hmotných statků a nikoliv komplexně všech práv a závazků včetně těch z pracovněprávních vztahů; žalovaný proto posoudil tuto smlouvu o nájmu podniku jako smlouvu o nájmu vymezeného majetku. V průběhu řízení se pak navíc další tvrzení stěžovatelky začala rozcházet se znaleckým posudkem; nelze proto souhlasit, že by předložením znaleckého posudku vyvrátila pochybnosti správce daně a unesla své důkazní břemeno. Žádné důkazy přitom nebyly opomenuty, nýbrž všechny byly řádně vypořádány.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí,

vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatelka je v řízení zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatelka tvrdí uplatnění kasačních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., fakticky však uplatnila pouze důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Ke stěžovatelkou tvrzené předpojatosti krajského soudu předesílá Nejvyšší správní soud, že v napadeném rozsudku bylo toliko uvedeno: *„žalovaný na 15 stranách podrobně odůvodnil své závěry* (...) *proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobkyně v žalobě postavila pouze obecné námitky*“. Stěžovatelka za krajským soudem odkazovanou argumentaci žalovaného považovala jeho vyjádření k žalobě ze dne 24. 4. 2018, č. j. 19191/18/5100-41456-712211, které skutečně nemá rozsah 15 stran, nýbrž pouze 10 stran (resp. stěžovatelkou uváděných 9,5 strany). Zjevně v tomto zveličení rozsahu podání žalovaného pak spatřuje projev jednostranného zaujetí krajského soudu. Nejvyšší správní soud však poukazuje na to, že napadené rozhodnutí žalovaného má přesně 15 stran, pročež je velmi pravděpodobné, že krajský soud za jím uváděnou zevrubnou argumentaci považoval právě toto rozhodnutí žalovaného, nikoli jeho vyjádření k žalobě. Obecně je však třeba konstatovat, že ani případné pochybení soudu spočívající v nepřesném uvedení rozsahu podání kteréhokoli z účastníků nemůže být bez dalšího dostatečným důvodem pro shledání jeho předpojatosti vůči některé z procesních stran. O přesvědčivosti jakéhokoli podání navíc vypovídá kvalita v něm uplatněné argumentace, nikoliv jeho rozsah.

[19] Stěžovatelka dále brojila proti postupu orgánů finanční správy, které ji údajně měly zcela účelně a záměrně mást opakovanými změnami právního posouzení věci, což z její strany vedlo k nutnosti mnoha reakcí, s nimiž souvisela změna jejích vyjádření. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že žalovaný nečekaně změnil hodnocení učiněné prvostupňovým správním orgánem ohledně toho, že nájem obloukové haly není možné vyloučit z důvodu, že tvrzený pronajímatel není jejím vlastníkem, pak je dle Nejvyššího správního soudu nezbytné zohlednit okolnosti, za nichž k tomuto došlo. Žalovaný v odst. [27] napadeného rozhodnutí rekapituloval, že *„původním předmětem sporu v případě obloukové haly ve zdaňovacích obdobích roku 2011 a 2012 mezi správcem daně a daňovým subjektem byla otázka vlastnictví obloukové haly, protože správce daně měl ze všech dostupných podkladů za prokázaná (zejména z informací z katastru nemovitostí), že oblouková hala je ve vlastnictví odvolatele a nemůže tak být zároveň odvolateli pronajímána. Odvolacímu orgánu byl v průběhu odvolacího řízení vedeného ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011 a 2012 doručen dne 4. 4. 2016 pravomocný rozsudek, dle kterého bylo určeno, že majitelem obloukové haly je OMB s. r. o. Odvolací orgán proto musel konstatovat, že již dále nebylo možné vylučovat možnost existence nájemního vztahu ohledně obloukové haly mezi odvolatelem a společností OMB s. r. o.*“ Je tedy třeba zdůraznit, že v průběhu daňového řízení před prvostupňovým správním orgánem (jak nyní posuzovaného, tak týkajícího se předcházejících zdaňovacích období roků 2011 a 2012) byla stěžovatelka zapsána v katastru nemovitostí jakožto vlastník

předmětné haly, pročež závěr orgánů finanční správy, že si ji v takovém případě nemohla sama sobě pronajímat, byl zcela logický a správný. Pokud až následně bylo rozsudkem Okresního soudu v Ústí nad Orlicí ze dne 21. 1. 2016, č. j. 5 C 233/2015 – 37, určeno, že vlastníkem předmětné nemovitosti je jiná právnická osoba odlišná od stěžovatelky (OMB s. r. o.), bylo skutečně naopak povinností žalovaného na tuto změnu patřičně reagovat a zohlednit ji v rámci svého posouzení věci. Stěžovatelce nelze přisvědčit, že tato změna právního názoru žalovaného pro ni mohla být neočekávatelná (natož že by byla ze strany žalovaného dokonce účelově matoucí), neboť to byla ona sama, která již v rámci Sdělení k výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 3. 2016 namítala správci daně, že „*byla podána žaloba k Okresnímu soudu v Ústí nad Orlicí za účelem určení vlastnického práva k nemovitosti* (obloukové haly), (...) *kdy na základě rozsudku (viz příloha) bylo výše uvedeným soudem rozhodnuto* (...) *o vlastnictví ve prospěch OMB s. r. o., tudíž nájemné, které jste shledali jako neoprávněné, je námi účtováno správně a tudíž toto nelze doměřit dle Vašeho kontrolního zjištění ze dne 2. 3. 2016*“; námitku posouzení otázky vlastnického práva k obloukové hale pak stěžovatelka uváděla též v odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 26. 8. 2016. Žalovaný navíc v odvolacím řízení neprováděl žádné další dokazování, ke kterému by se snad stěžovatelka neměla možnost řádně vyjádřit, nýbrž pouze na základě jejího velmi strohého odvolání (srov. odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 26. 8. 2016) přezkoumal napadené výměry správce daně (resp. zprávu o daňové kontrole), přičemž s ohledem na výše uvedenou skutečnost změnil právní posouzení této dílčí otázky jakožto jednoho z důvodů pro neuznání odpočtu DPH za nájem obloukové haly. Jestliže tedy žalovaný vyhověl odvolací námitce stěžovatelky, reflektoval příslušný rozsudek určující vlastníka dané haly a přizpůsobil tomu svou argumentaci (resp. blíže rozvedl další důvody vedoucí k témuž závěru), neshledal Nejvyšší správní soud takový postup překvapivým, natož že by snad naplňoval znaky záměrně matoucího či účelového jednání vůči stěžovatelce. Nadto je třeba připomenout, jak již poukázal krajský soud, že postup odvolacího orgánu, který přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, obecně není v rozporu se zákonem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, a ze dne 5. 11. 2008, č. j. 7 Afs 88/2008 - 65). Stěžovatelce vytýkaná rozporuplnost jejích výroků se navíc netýkala vlastnictví dané haly, pročež nelze přisvědčit tomu, že by nekonzistentnost její argumentace mohla být způsobena postupem orgánů finanční správy. Co se týče poukazu stěžovatelky na další důvody správce daně pro neuznání odpočtu DPH tkvící v tom, že oblouková hala je nebytovým prostorem, pročež nájemní smlouva vyžadovala písemnou formu, musí Nejvyšší správní soud přisvědčit krajskému soudu v tom, že tato námitka se zcela míjí s důvody, o něž se opírá napadené rozhodnutí. To totiž posouzení obloukové haly jakožto nebytového prostoru vůbec neobsahuje, přičemž taková argumentace či odkaz na zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, nejsou uvedeny dokonce ani ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1233765/16/2811-00560-608991 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Lze přitom poukázat na to, že námitka směřující proti tomuto důvodu nepřiznání odpočtu byla řešena v daňovém, resp. následně soudním řízení za předcházející zdaňovací období roku 2011 a 2012; v nyní přezkoumávaném řízení je však irelevantní.

[20] K další části argumentace uvedené v kasační stížnosti, která brojí proti neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky ohledně faktického užívání obloukové haly a movitých věcí, stejně jako hrazení s tím souvisejícího nájemného, je třeba poukázat na

skutečnost, že se jedná o pouhé doslovné opakování námitek (srov. kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku krajského soudu ze dne 16. 2. 2017, č. j. 52 Af 48/2016 – 94, podanou zdejšímu soudu dne 6. 3. 2017) již dříve vypořádaných Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43; v něm se zabýval totožným meritem sporu mezi týmiž účastníky (rozdíl spočívá pouze v řešení předcházejících zdaňovacích období roků 2011 a 2012), přičemž žalovaný tehdy vycházel ze stejného skutkového stavu jako v projednávané věci (srov. str. 9 zprávy o daňové kontrole či odst. [29] napadeného rozhodnutí, dle nějž *„závěry odvolacího orgánu vyslovené ve vztahu k nájmu obloukové haly ve zdaňovacích obdobích leden 2011 až prosinec 2012 lze vztáhnout i na zde řešená zdaňovací období roku 2013"*). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, a to ani z argumentace stěžovatelky či ze správního spisu, žádný důvod se od svého dřívějšího právního posouzení jakkoli odchýlit; odkazuje proto na již vyřčené závěry, které byly respektovány krajským soudem a částečně převzaty též do odůvodnění napadeného rozsudku. V rozsudku ze dne 15. 11. 2017, č. j. 2 Afs 72/2017 – 43, v bodech [14] – [17] tehdy konstatoval:

[21] *„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.* (...) *Pochybnosti, které panovaly také v otázce výše nájemného i trvání nájemního vztahu,* (správce daně a žalovaný) *dostatečně doložili rozpornými tvrzeními stěžovatelky. V protokolu z místního šetření ze dne 11. 6. 2014 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 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, 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 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.* (...) *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.* (...) *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.

[22] *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), která stěžovatelka uvedla.*

[23] *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 stěžovatelka uvedla, že nájemní vztah byl založen na základě smlouvy o pronájmu podniku ze dne 6. 4. 2008. Předmětem nájmu měly být vyjmenované nemovitosti, automobily a výrobní technologie. Ve vyjádření ze dne 11. 5. 2015 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 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 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 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 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.“

[24] Nad rámec výše přiléhavě citovaného poukazuje Nejvyšší správní soud na to, že dle stěžovatelky (srov. podání *Prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně* ze dne 28. 1. 2016) má být součástí nájemného fakturovaného ve zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2013 i nájemné za obloukovou halu, což však nekoresponduje s jejím dřívějším tvrzením, že nájemné za danou halu přestalo být fakturováno již v roce 2012. Dále je pak třeba přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatelka nikterak nevysvětlila podstatný logický rozpor spočívající v tom, že *„oproti předchozím rokům, kdy byly měsíčně vystavovány samostatné daňové doklady za nájem obloukové haly (70.169,- Kč + DPH 14.033,8 Kč) a za nájem technologií a vozového parku (284.311,- Kč + DPH 56.862,2 Kč), byl ve zdaňovacích obdobích roku 2013 vystavován společností OMB, s. r. o., měsíčně pouze jeden daňový doklad na částku 250.000,-Kč + DPH 52.500,- Kč. Tato změna nastala již od května 2012 a dle původních vyjádření žalobkyně byla důsledkem toho, že přestalo být účtováno nájemné za obloukovou halu.“* Stěžovatelka přitom nyní tvrdí, že v celkovém nájemném účtovaném v částce 250 000 Kč + DPH 52 500 Kč je zahrnuto i nájemné za obloukovou halu, avšak neurčila, jaká část na něj připadá ani jak byla stanovena. Toto celkové nájemné (zahrnující údajně též obloukovou halu) bylo navíc v roce 2013 fakturováno v nižší částce, než bylo do dubna 2012 původně fakturováno pouze nájemné za technologie a vozový park (tedy bez dané haly). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že orgány finanční správy dostatečně prokázaly své důvodné pochybnosti ohledně daňových tvrzení stěžovatelky, přičemž té se je (s ohledem na přenesení důkazního břemene) nepodařilo vyvrátit.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny stěžovatelkou uplatněné kasační námitky, pročež kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Proto soud vyslovil, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji nepřiznal.

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

V Brně dne 12. prosince 2019

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu