



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **INFRONT SPORTS & MEDIA AG**, se sídlem Grafenauweg 2, Zug, Švýcarská konfederace, zastoupená JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 648/1, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 11. 2020, č. j. 14 Af 16/2019 – 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2019, č. j. 3011/19/5300-21441-711676, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1294616/17/2001-53524-109555 (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně nevyhověl žádosti žalobkyně o přiznání nároku na vrácení daně z přidané hodnoty (DPH) zahraniční osobě za rok 2015 ve výši 3 785 929 Kč, podané podle § 83 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „*zákon o DPH*“).

[2] Městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou, a to rozsudkem ze dne 26. 11. 2020, č. j. 14 Af 16/2019 – 42.

[3] Městský soud nejprve shrnul podstatné skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Uvedl, že žalobkyně požádala správce daně dne 13. 5. 2016 o vrácení DPH zahraniční osobě povinné k dani. K žádosti doložila doklad č. 41800431 týkající se pořízení vstupenek na utkání mistrovství světa v ledním hokeji v Praze v roce 2015 (dále také jen „*doklad o zakoupení vstupenek*“), který byl vystaven Českým svazem ledního hokeje z. s. (dále jen „*ČSLH*“). Správce daně konstatoval, že uvedený doklad nebyl vystaven plátcem daně ve smyslu § 83 odst. 5 písm. b) zákona o DPH, neboť ČSLH se tímto plátcem stal až od 1. 1. 2015, zatímco zdanitelné plnění na předloženém dokladu se uskutečnilo již dne 18. 12. 2014. Z toho důvodu správce daně žalobkyni nárok na vrácení DPH nepřiznal (resp. přiznal ho „v nulové výši“). Po podání odvolání doplnil správce daně řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu o dvě vyjádření ČSLH, v nichž tento orgán popřel dodání vstupenek žalobkyni a předložil k tomu stornovací doklad č. 41800502, který nahradil doklad o zakoupení vstupenek (dále též „*stornovací doklad*“). ČSLH k tomu doplnil, že dotčené vstupenky fakturoval přímo koncovým zákazníkům a žalobkyně za ně nezaplatila. Žalovaný posléze ve svém rozhodnutí uvedl, že plnění, z něhož žalobkyně odvozovala svůj nárok na vrácení daně dle § 83 zákona o DPH, se neuskutečnilo, což vyplynulo z vyjádření ČSLH. Vstupenky na hokejová utkání nakonec nebyly poskytnuty žalobkyni jako zprostředkovateli, ale byly prodány přímo koncovým zákazníkům. Proto nebylo nutné zabývat se dále tím, zda jsou jednotlivé vstupenky zjednodušeným daňovým dokladem, jak tvrdila žalobkyně. Žalobkyně rovněž namítala, že vstupenky od ČSLH nakoupila a prodala je dále obchodní společnosti ŠKODA AUTO a. s. (dále jen „*společnost ŠKODA AUTO*“). Žalovaný k tomu podotkl, že jestliže žalobkyně vstupenky vůbec nenakoupila, nemohla je následně prodat společnosti ŠKODA AUTO. Prodej vstupenek této společnosti zůstal v rovině pouhého tvrzení, žalobkyně k němu žádné důkazy nepředložila, a neunesla tak důkazní břemeno. K tomu ve shodě se správcem daně doplnil, že i kdyby se zdanitelné plnění dle žalobkyni předloženého dokladu o zakoupení vstupenek uskutečnilo, žalobkyně by přesto nesplnila zákonné podmínky pro vrácení DPH, neboť ČSLH se stal plátcem daně až po uskutečnění tohoto plnění.

[4] Městský soud v žalobě identifikoval čtyři žalobní body. V prvním z nich žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, neboť nezohlednil kopie nakoupených vstupenek, které doložila spolu s žádostí o vrácení daně. Městský soud se s touto námitkou neztotožnil, protože žalovaný uvedl, že prodej vstupenek společnosti ŠKODA AUTO zůstal v rovině pouhého tvrzení, proto doložené vstupenky nepovažoval za rozhodný důkaz. Vycházel naopak z toho, že podle zjištění správce daně se deklarované zdanitelné plnění neuskutečnilo a vstupenky byly fakturovány na konečné zákazníky, nikoli na žalobkyni.

[5] Druhou námitkou žalobkyně mířila na skutkový stav věci, který podle ní nebyl dostatečně zjištěn. Žalovaný neprovedl důkazy navržené žalobkyní, konkrétně výslech svědků z ČSLH a společnosti ŠKODA AUTO a vydání výzvy k předložení výpisů z jejich účetních evidencí, které měly prokázat, že stěžovatelka nakoupila vstupenky od ČSLH a následně je prodala společnosti ŠKODA AUTO. Městský soud k tomu předně podotkl, že v situaci, v níž žalobkyně předložila k žádosti doklad, který nebyl s to prokázat splnění

pokračování

zákonných podmínek pro vrácení daně (protože ČSLH nebyl v rozhodné době plátcem daně), a nadto byl později nahrazen stornovacím dokladem, nebylo potřebné provádět důkazy výpověďmi svědků ze společnosti ŠKODA AUTO nebo její účetní evidencí. Tato společnost nebyla ve vztahu mezi ČSLH a žalobkyní plátcem daně a navrhované důkazy nebyly s to doložit existenci daňového dokladu vystaveného plátcem, neměly tedy žádnou vypovídací hodnotu. Co se týče ČSLH, městský soud zdůraznil, že tento subjekt byl v řízení dvakrát vyzván k vyjádření, v nichž konstatoval, že žádné plnění žalobkyni neposkytl, což také doložil stornovacím dokladem. Další výzvy směřované na ČSLH by proto byly podle soudu nadbytečné. Byla to právě žalobkyně, kdo mohl jednoduše vlastním účetnictvím prokázat, že dotčené vstupenky prodala; ostatně k předložení důkazů byla vyzvána. To však neučinila.

[6] Městský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, podle níž neměla možnost reagovat na tvrzení ČSLH a nemohla doplnit relevantní důkazy, neboť žalovaný v dokazování nepokračoval a vydal napadené rozhodnutí. Městský soud zopakoval, že žalobkyně byla k předložení potřebných důkazů řádně vyzvána a odkázal k tomu na příslušnou písemnost založenou ve správním spise. Ve stanovené lhůtě (15 dnů) však žádné další doklady na tuto výzvu nepředložila. Ukončením dokazování proto žalovaný do procesních práv žalobkyně nijak nezasáhl, neboť ta měla možnost nové důkazy doložit.

[7] V posledním žalobním bodu žalobkyně brojila proti závěru, že doklad o zakoupení vstupenek neprokazoval uskutečnění zdanitelného plnění, neboť ČSLH v té době nebyl plátcem DPH. Podle ní však došlo k uskutečnění plnění až po registraci ČSLH k dani (tedy po 1. 1. 2015), podstatné není, že bylo fakturováno před touto registrací. Městský soud připomněl, že tato otázka byla toliko eventuální, protože žalobkyni se v první řadě vůbec nepodařilo prokázat, že od ČSLH obdržela vstupenky na hokejová utkání a za tyto vstupenky mu zaplatila cenu včetně DPH. Mimo to souhlasil s názorem daňových orgánů, že doklad o zakoupení vstupenek předložený žalobkyní nebyl vystaven plátcem DPH, neboť byl vystaven dne 18. 12. 2014, tedy před registrací ČSLH k dani. Nejednalo se tak o doklad podle § 83 odst. 5 písm. a) zákona o DPH. Neshledal v tomto ohledu ani tvrzené rozpory mezi rozhodnutím správce daně a rozhodnutím žalovaného. Správce daně nevyhověl žádosti žalobkyně pro nesplnění podmínky dle citovaného § 83 odst. 5 písm. a) zákona o DPH, žalovaný posléze po doplnění řízení konstatoval, že ke zdanitelnému plnění vůbec nedošlo, a i kdyby k němu došlo, platil by závěr správce daně ohledně nepředložení daňového dokladu vystaveného plátcem daně.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podává proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka nejprve shrnuje skutkový stav věci a dosavadní průběh řízení, především podotýká, že jejím předmětem podnikání je poskytování marketingových služeb souvisejících s velkými sportovními akcemi. Je mimo jiné také hlavním marketingovým partnerem Mezinárodní federace ledního hokeje (IIHF) a poskytuje marketingové a propagační služby dalším jednotlivým partnerům, například společnosti ŠKODA AUTO. Zajišťuje tak například hromadný nákup vstupenek. Stěžovatelka dodává, že v průběhu roku 2015 zaplatila ČSLH částku za vstupenky uvedenou na dokladu o zakoupení vstupenek. Po provedení úhrady jí byly vstupenky předány a následně

je prodala společnosti ŠKODA AUTO (za shodnou cenu jako byla nákupní cena zaplacená ČSLH). Nákup vstupenek a jejich následný prodej byl součástí smluvních ujednání mezi stěžovatelkou a společností ŠKODA AUTO.

[10] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje v prvé řadě v tom, že městský soud aproboval nezákonné neprovedení navržených důkazních prostředků žalovaným. Obsáhle vysvětluje, že v rámci odvolacího řízení vymezila konkrétní důkazní prostředky (jež byly ve „sféře vlivu“ společnosti ŠKODA AUTO a ČSLH), které měl žalovaný, respektive správce daně povinnost provést, neboť bylo jeho úkolem zjistit vše podstatné pro správné stanovení daně. Městský soud mylně dovodil, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, není také pravdou, že by správce daně nemohl vyžadovat součinnost a doložení potřebných dokladů od třetích osob, v daném případě od ČSLH a společnosti ŠKODA AUTO jako obchodních partnerů stěžovatelky. Ostatně tento závěr městského soudu je vnitřně rozporný, neboť žalovaný si vyjádření od ČSLH vyžádal. Stěžovatelka má za to, že důkazy navržené ve vztahu ke společnosti ŠKODA AUTO (účetní evidence a výpis z jejího bankovního účtu) byly způsobilé prokázat její tvrzení, že nakoupila vstupenky od ČSLH a následně je prodala jmenované společnosti. Mohly tedy rozptýlit pochybnosti, které měl žalovaný a doložit existenci „nezpochybnitelné auditní stopy“ mezi danými subjekty. Závěr městského soudu, že tyto důkazy nebyly způsobilé ověřit splnění zákonných podmínek pro vrácení DPH, tedy není správný. Neobstojí ani dílčí argument, že případná výzva správce daně vůči společnosti ŠKODA AUTO jako třetí osobě by byla nepřiměřená z hlediska ochrany jejího soukromí. Nad tím převáží zájem na správném zjištění a stanovení daně, tj. zájem na co nejúplnějším zjištění skutkového stavu. Obdobná argumentace platí i k důkazům navrženým ve vztahu k ČSLH. Výpis z účtu tohoto subjektu by prokázal stěžovatelčino tvrzení, že od ní obdržel úplatu za vstupenky. Není přitom pravdou, že stěžovatelka navrhovala výslech zástupce ČSLH, pouze poukazovala na rozpor mezi tvrzením ČSLH a relevantními skutečnostmi, například úhradou provedenou na účet ČSLH. Žalovaný ovšem vyšel z jediné izolované a ničím nepodložené věty ve vyjádření ČSLH, na které postavil svoje rozhodnutí. V řízení nebylo postaveno najisto, že k dodání vstupenek mezi stěžovatelkou a ČSLH nedošlo.

[11] Druhou námitkou brojí stěžovatelka proti otázce hmotněprávního posouzení vzniku nároku na vrácení daně. Závěr městského soudu, že se nejednalo o zdanitelné plnění, neboť v době jeho uskutečnění dne 18. 12. 2014 nebyl ČSLH plátcem DPH, nemá oporu v zákoně. Předmětné plnění se neuskutečnilo dne 18. 12. 2014, toho dne byla pouze vystavena později stornovaná faktura (doklad o zakoupení vstupenek). K uskutečnění zdanitelného plnění došlo až v roce 2015, v němž byla provedena úhrada ceny pořizovaných vstupenek, které byly následně stěžovatelce předány. V tomto roce již byl ČSLH plátcem daně. Nejde o otázku toliko eventuální, a to ve světle nezákonného neprovedení navrhovaných důkazů. Stěžovatelka v tomto směru uzavírá, že doklad o zakoupení vstupenek plnil funkci pouhého podkladu pro platbu ve prospěch ČSLH, funkci daňového dokladu plnily až samotné vstupenky. Vzorek kopií těchto vstupenek stěžovatelka k žádosti doložila; všechny logicky předložit nemohla, protože je prodala společnosti ŠKODA AUTO. Stěžovatelka splnila všechny zákonné podmínky pro vrácení DPH.

pokračování

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry městského soudu. Podotýká, že správními soudy je konstantně judikováno, že správce daně či žalovaný nemají povinnost provést všechny navržené důkazy, ale musí jejich neprovedení vždy odůvodnit. Tomuto požadavku žalovaný dostal. K důkazům ohledně společnosti ŠKODA AUTO žalovaný uvádí, že jejich neprovedení zdůvodnil v bodě 22 svého rozhodnutí. Stěžejní v dané věci bylo prokázání uskutečnění samotného zdanitelného plnění a předložení daňového dokladu vystaveného plátcem DPH. Tyto podmínky stěžovatelka nesplnila a v této situaci žalovaný společnost ŠKODA AUTO k součinnosti nevyzýval. Tvrzení, že vstupenky od stěžovatelky odkoupila společnost ŠKODA AUTO, pak mohla jednoduše doložit sama stěžovatelka, ta tak ovšem neučinila. ČSLH byl dvakrát vyzván k poskytnutí údajů, přičemž opakovaně popřel dodání vstupenek stěžovatelce. Žalovaný nevidí důvod, proč by měl být tento subjekt vyzýván i potřetí. Důvodem neprovedení navrhovaných důkazů tak bylo, že nebyly způsobilé odstranit pochybnosti žalovaného ohledně oprávněnosti uplatněného nároku. Žalovaný opakuje, že relevantní důkazy měla mít k dispozici stěžovatelka, například mohla platbu ve prospěch ČSLH doložit výpisy z vlastního bankovního účtu. Stěžovatelka svá tvrzení neprokázala, neunesla důkazní břemeno a nemůže nyní dovozovat, že to byly orgány daňové správy, které měly její tvrzení prokazovat. Podle žalovaného měla stěžovatelka dostatečný prostor k doložení oprávněnosti uplatněného nároku.

[13] K druhé z kasačních námitek žalovaný uvádí, že k žádosti o vrácení daně musí zahraniční osoba doložit daňový doklad vystavený plátcem DPH. Podle § 21 odst. 4 zákona o DPH (žalovaný zřejmě míní odstavec 3 citovaného ustanovení – pozn. NSS) se při poskytnutí služby považuje zdanitelné plnění za uskutečněné dnem poskytnutí služby nebo dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastal dříve. V daném případě mělo být plnění uskutečněno podle dokladu o zakoupení vstupenek dne 18. 12. 2014, v této době však ČSLH nebyl registrován k DPH, což stěžovatelka ani nepopírá. Žalovaný proto setrvává na závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínku uvedenou v § 83 odst. 5 písm. b) zákona o DPH, neboť nepředložila daňový doklad vystavený plátcem DPH. Co se týče tvrzení, že stěžovatelka vstupenky uhradila a obdržela až v roce 2015, tedy v době, kdy již byl ČSLH plátcem, žalovaný opakuje, že nebylo ničím (např. výpisy z účtu, smluvní dokumentací apod.) doloženo. Námítka, že samotné vstupenky představují zjednodušený daňový doklad, nemá dle žalovaného v situaci, v níž ČSLH popřel dodání jakéhokoli plnění stěžovatelce, žádnou váhu.

[14] Na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti reagovala stěžovatelka replikou. Nesouhlasí v ní se závěry žalovaného, předně má za to, že den vystavení dokladu o zakoupení vstupenek (faktury) není dnem uskutečnění plnění. Faktura nemůže být podle zákona o DPH daňovým dokladem, tím je pouze písemnost, která splňuje náležitosti tohoto zákona. Doklad o zakoupení vstupenek tyto náležitosti (základ daně, sazbu daně, DIČ vystavitele dokladu apod.) neobsahoval. Funkci daňového dokladu plnil zcela odlišný důkazní prostředek doložený stěžovatelkou v daňovém řízení, a to vstupenky na jednotlivá utkání. Toto stěžovatelka zdůraznila v kasační stížnosti, žalovaný ovšem na tento argument nereagoval a jeho názory jsou vnitřně nekonzistentní. Uskutečnění zdanitelného plnění připadlo na rok 2015, ve kterém došlo k úhradě, předání vstupenek i realizaci samotné služby (umožnění vstupu na hokejové utkání). Předloženým vzorkem kopií vstupenek stěžovatelka dostala zákonným požadavkům. Originály všech vstupenek přitom

musela předat společnosti ŠKODA AUTO. Úsudek žalovaného, potvrzený městským soudem, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 18. 12. 2014, je nezákonný a nemá oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Stěžovatelka dále trvá na tom, že navrhla konkrétní důkazy, které byl žalovaný povinen provést.

[15] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud v první řadě předesílá, že jádrem sporu je – jak ostatně uvádí v kasační stížnosti sama stěžovatelka – otázka zjištění skutkového stavu v daňovém řízení (kdy – a zda vůbec – se uskutečnilo zdanitelné plnění v podobě nákupu vstupenek na MS v ledním hokeji 2015 v Praze), respektive zákonnost postupu žalovaného, který neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy (ve vztahu k ČSLH a společnosti ŠKODA AUTO).

[18] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, jak tyto otázky posoudil městský soud, který aproboval závěry žalovaného a správce daně. Stěžejní v projednávané věci je, že stěžovatelku tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní k prokázání, že se dotčené zdanitelné plnění – nákup vstupenek od ČSLH – opravdu uskutečnilo. Žalovaný měl o tomto tvrzení stěžovatelky oprávněné pochybnosti, neboť ČSLH dodání vstupenek stěžovatelce opakovaně popřel. Není přitom pravdou, jak tvrdí stěžovatelka, že se žalovaný spolehl na ničím nepodložené vyjádření ČSLH, neboť ten svoje tvrzení prokazoval doložením stornovacího dokladu. K němu uvedl, že se jednalo o dobropis vystavený po dohodě se stěžovatelkou téhož dne jako doklad o zakoupení vstupenek (tj. dne 18. 12. 2014), přičemž po vzájemné dohodě bylo celé plnění stornováno. Argumentace žalovaného nebo městského soudu tedy není „*vnitřně nekonzistentní*“, jak tvrdí stěžovatelka, ale takovou je naopak právě její argumentace. Stěžovatelka totiž na jednu stranu nepopírá, že doklad o zakoupení vstupenek byl „stornován“ na základě stornovacího dokladu, zároveň však přesto tvrdí, že plnění mezi ní a ČSLH proběhlo tak, jak bylo na tomto dokladu uvedeno, avšak až během roku 2015.

[19] Městskému soudu lze přisvědčit v tom, že provádění dokazování dotazem na společnost ŠKODA AUTO a požadavkem na předložení jejích výpisů z účtu či účetních dokladů, nebylo v daném případě namístě. Stěžovatelka totiž svůj nárok na vrácení DPH odvozovala od transakce, která se měla uskutečnit mezi ní a ČSLH, nikoli mezi ní a společností ŠKODA AUTO. Uskutečnění tohoto zdanitelného plnění se snažila k žádosti doložit právě dokladem o zakoupení vstupenek. Po celou dobu daňového i soudního řízení **nepředložila žádné relevantní doklady** prokazující jakýkoli vztah mezi ní a společností ŠKODA AUTO, ačkoli i v kasační stížnosti zmiňuje existenci „*smluvních ujednání*“ mezi

pokračování

danými obchodními partnery. Podle Nejvyššího správního soudu je logické, aby taková smluvní dokumentace existovala, obzvláště při takto význačných transakcích (nákup vstupenek v hodnotě skoro 30 mil. Kč) a při tak významné sportovní události, jako je mistrovství světa v ledním hokeji. Stejně tak je logické, že by stěžovatelka takové smlouvy měla k dispozici. Stěžovatelka však žádné smlouvy nebo jiné listiny nedoložila, a to jak ve vztahu ke společnosti ŠKODA AUTO, tak ve vztahu k ČSLH.

[20] Stěžovatelka tedy byla v daňovém řízení v podstatě pasivní, doložila pouze doklad o zakoupení vstupenek, o kterém sama tvrdí, že byl následně stornován, a veškerou aktivitu požadovala po správci daně nebo žalovaném. V tomto ohledu se však mylí, neboť to byla ona, koho tížilo důkazní břemeno k prokázání jejích tvrzení o úhradě vstupenek ČSLH v roce 2015 a jejich následném prodeji společnosti ŠKODA AUTO, a to v situaci, v níž její údajný obchodní partner (ČSLH) uskutečnění tohoto zdanitelného plnění popřel a své tvrzení podpořil předložením stornovacího dokladu. Stěžovatelka sice tvrdí, že jiný doklad od ČSLH neobdržela a samotné vstupenky také doložit nemohla, neboť je prodala dále, avšak stále platí, že ničím nedoložila ani tvrzený nákup vstupenek, ani jejich další prodej. Žalovanému je nutno dát za pravdu v tom, že takové skutečnosti mohla snadno prokázat sama – například doložením již zmiňované smluvní dokumentace nebo především předložením vlastních výpisů z účtu, ze kterých by byla patrná odchozí platba ve prospěch ČSLH a následně příchozí platba od společnosti ŠKODA AUTO. **Stěžovatelka** však žádné takové **důkazy k prokázání svých tvrzení** správci daně a žalovanému **neposkytla**. Není tedy pravdou, jak se snaží prezentovat stěžovatelka, že veškeré důkazy se nacházely ve „*sféře vlivu*“ jejích obchodních partnerů, od kterých si je měl správce daně vyžádat.

[21] Ostatně námitka stěžovatelky, že důkazy se nacházely pouze u jejích obchodních partnerů, a ona tak jimi nedisponovala, vyznívá o to absurdněji s ohledem na skutečnost, že společnost ŠKODA AUTO ji na základě plné moci od 13. 5. 2016 v řízení zastupovala a činila za ni vůči správci daně a žalovanému úkony. Mohla tedy kdykoli v průběhu řízení doložit jak svoje výpisy z účtu, tak případně jinou dokumentaci prokazující prodej vstupenek mezi ní a stěžovatelkou. Společnost ŠKODA AUTO však pouze setrvala na požadavku, aby se na ní žalovaný sám obrátil s výzvou na doložení výpisů nebo listin z její účetní evidence. Tato argumentace stěžovatelky tedy vyznívá účelově, neboť Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, co jí bránilo v předložení dokumentů, jejichž obstarání striktně vyžadovala od daňových orgánů. Tento svůj – vpravdě nelogický – postup stěžovatelka nijak rozumně nevysvětlila.

[22] Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný nepochybil, jestliže při nedoložení dalších důkazů od stěžovatelky dokazování ukončil se závěrem, že uskutečnění zdanitelného plnění nebylo prokázáno. Stěžovatelka nebyla zkrácena na svých procesních právech, neboť se mohla ke zjištěným skutečnostem vyjádřit a měla dostatečný prostor na předložení důkazů podporujících její tvrzení. Žalovaný posléze řádně zdůvodnil, jak správně konstatoval městský soud, proč k provedení stěžovatelkou navržených důkazů nepřistoupil (viz zejména bod 21 a 22 rozhodnutí žalovaného). Relevantní důkazy se nenacházely výlučně ve „*sféře vlivu*“ jiných subjektů, ale (pokud vůbec existovaly) musela by jimi disponovat sama stěžovatelka, avšak v daňovém řízení je nepředložila. ČSLH byl v řízení dotázán opakovaně a uskutečnění zdanitelného plnění, od kterého stěžovatelka odvozovala nárok na vrácení DPH, jednoznačně popřel. Transakce mezi

stěžovatelkou a společností ŠKODA AUTO zůstala v rovině pouhého ničím nepodloženého tvrzení.

[23] K obecným tezím stěžovatelky ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uplatňování vyšetřovací zásady lze dodat, že touto otázkou se zdejší soud opakovaně zabýval. Rozložení důkazního břemene popsal například tak, že „[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že **daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)**. [...] **Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy** (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu **správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb**. 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**“ (viz rozsudek ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31; zvýraznění přidáno - pozn. NSS).

[24] Výše uvedené lze analogicky aplikovat i na nynější případ. Pochybnosti správce daně, respektive žalovaného vycházely z podloženého tvrzení ČSLH o tom, že zdanitelné plnění se vůbec neuskutečnilo. Důkazní břemeno tak v tomto směru přešlo zpět na stěžovatelku, ta jej ovšem neunesla. Další výzvy správce daně na ČSLH, jejichž vydání se domáhala, by byly nadbytečné, dotazy na společnost ŠKODA AUTO pak bezpředmětné, neboť zdanitelné plnění se primárně mělo uskutečnit mezi stěžovatelkou a ČSLH. Navíc navrhované důkazy mohla a měla snadno doložit přímo sama stěžovatelka, která jimi musela z logiky věci disponovat (jak uvedeno výše).

[25] Z výše předestřených důvodů je dále nadbytečné zabývat se druhou linií kasační argumentace, podle níž předložený doklad o zakoupení vstupenek nebyl daňovým dokladem podle zákona o DPH, ale funkci tohoto dokladu plnily až samotné vstupenky na jednotlivé zápasy, které stěžovatelka zaplatila a obdržela v roce 2015, kdy již byl ČSLH plátcem DPH. Městský soud správně podotknul, že tato otázka je toliko eventuální – jestliže stěžovatelka v prvé řadě vůbec neprokázala uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění, je bezpředmětné zabývat se náležitostmi dokladu o zakoupení vstupenek, případně tím, zda jsou vstupenky zjednodušeným daňovým dokladem podle zákona o DPH, či nikoli. Stěžovatelka mimo to tyto vstupenky tak jako tak nedoložila, pouze dodala kopie několika z nich, takže tímto způsobem by svůj nárok stejně neprokázala. Bylo na ní, aby

pokračování

doložila, že skutečně nakoupila vstupenky od ČSLH (jakožto plátce DPH) a zaplatila za ně požadovanou cenu včetně DPH, to se jí však nepodařilo, jak bylo vyloženo výše.

[26] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatelky nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty s. ř. s. zamítl.

[27] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného – nebylo v jeho případě prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady převyšující rámec jeho úřední činnosti vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 24. června 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu