



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **ORCAON s. r. o.**, se sídlem Kelč 269, zastoupená advokátem JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2019, č. j. 14526/19/5300-21444-711428, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2021, č. j. 30 Af 43/2019 - 47,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem šest dodatečných platebních výměrů ze dne 23. 11. 2018, kterými Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil za zdaňovací období prosinec 2013 a leden, březen až červen 2014 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 4 200 436 Kč a stanovil penále v celkové výši 840 085 Kč. Důvodem pro vydání dodatečných platebních výměrů bylo zjištění, že žalobkyně ve věci některých vykázaných zdanitelných

plnění (tonerů značky Canon) neprokázala, že tato plnění přijala od dodavatelů deklarovaných na příslušných daňových dokladech (dodavatel CED Office s. r. o., dodavatel Central Europe Distribution s. r. o.).

[2] Krajský soud v Brně napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí žalovaného v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměřům za zdaňovací období prosinec 2013, leden 2014, duben 2014, květen 2014 a červen 2014, a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (výrok I.). Ve zbytku žalobu zamítl (výrok II.) a rozhodl o nákladech řízení (výrok III.).

[3] Výrok, kterým krajský soud zrušil pět ze šesti dodatečných platebních výměřů, krajský soud odůvodnil marným uplynutím lhůty pro stanovení DPH za tato zdaňovací období. Uvedl, že mezi stranami není sporné, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období prosinec 2013, leden, březen, duben, květen a červen 2014 dne 29. 1. 2015. Žalobkyni přisvědčil, že žádost o mezinárodní dožádání, která ovlivnila běh lhůty pro stanovení daně, se z dotčených zdaňovacích období týkala pouze zdaňovacího období březen 2014. Netýkala se však období prosinec 2013 a leden, duben, květen a červen roku 2014. U těchto zdaňovacích období nedošlo ke stavení lhůty pro stanovení daně a tato lhůta proto uplynula dne 30. 1. 2018. Správce daně vydal posuzované platební výměry dne 23. 1. 2018, žalobkyni je však oznámil až dne 1. 2. 2018, tj. až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[4] Krajský soud se dále zabýval námitkou týkající se prokázání nároku na odpočet DPH. Vzhledem k oprávněné námitce prekluze ji však hodnotil pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2014, v němž žalobkyně deklarovala jako dodavatele zdanitelných plnění společnost Central Europe Distribution s. r. o. (dále jen „CED“). Krajský soud v odstavcích 37-40 předstřel východiska daňového řízení, která lze shrnout do dvou závěrů: 1) existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě neprokazuje, že se zdanitelné plnění opravdu uskutečnilo; 2) prokáže-li správce daně důvodnost pochybností o souladu těchto dokladů se skutečností, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu.

[5] Krajský soud v odstavcích 42-58 shrnul relevantní skutečnosti vyplývající z obsahu spisu, na základě nichž následně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl správce daně. Uzavřel proto, že žalobkyně neprokázala, že deklarované plnění opravdu uskutečnil dodavatel deklarovaný na daňových dokladech – tj. obchodní korporace CED. Osobou, se kterou měla žalobkyně jménem dodavatele CED jednat, měl být pan R. Č. Přestože tuto skutečnost sám R. Č. ve své svědecké výpovědi potvrdil, v jejím následném doplnění však již uváděl, že jako fyzická osoba s CED již v roce 2014 téměř nespolupracoval a nebyl schopen předložit žádné smlouvy či faktury dokládající jejich vzájemnou spolupráci v dotčeném zdaňovacím období. Krajský soud rovněž zdůraznil, že v průběhu daňového řízení nebylo doloženo žádné jeho oprávnění jednat jménem CED. Ve shodě s daňovými orgány proto dospěl k závěru, že žalobkyně nedostatečně prověřila svého dodavatele CED, respektive nedostatečně ověřila skutečnost, zda byl R. Č. oprávněn jménem tohoto dodavatele jednat.

pokračování

Žalobkyně tak podle krajského soudu neprokázala, že deklarované plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedená jako poskytovatel plnění na předložených daňových dokladech.

[6] Krajský soud neshledal důvodnou námitku, že správce daně neprovedl některé výsledky vztahující se k prokázání skutečností ohledně deklarovaného dodavatele. Opakované výsledky Roberta Šváchy, který byl až do 25. 11. 2013 jednatelem CED, a R. Č. označil krajský soud, stejně jako daňové orgány, za nadbytečné a nevhodné. Poukázal přitom na skutečnost, že žalobkyně se výsledku R. Č. nezúčastnila, ačkoli o něm byla vyrozuměna, a že její zástupce, který byl přítomen u výsledku Roberta Šváchy, mu žádné dotazy nekladal, byť k tomu měl příležitost. Hristo Spasov Bogdanov (dále jen „H. S. Bogdanov“), který byl jednatelem CED od 25. 11. 2013, je pro správce daně nekontaktní a žalobkyně jej v návrhu nijak blíže neidentifikovala. Správce daně na něj nemá v tuzemsku žádný kontakt a výslech v místě pobytu mezinárodní smlouva neumožňuje. Krajský soud souhlasil i se závěrem žalovaného, že výslech zástupce korporace ADR Vertriebs GmbH, nebyl způsobilý prokázat oprávnění R. Č. jednat jménem dodavatele CED. V podrobnostech u všech svědků odkázal na závěry daňových orgánů, se kterými se ztotožnil.

[7] K námitce, že žalobkyni nelze odepřít nárok na odpočet DPH, pokud jí není prokázána účast na daňovém podvodu, krajský soud uvedl, že daňový subjekt musí prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, které použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Dodavatel totiž musí být plátcem DPH, aby daňovému subjektu vznikl nárok na odpočet DPH. Není-li zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou podle krajského soudu splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH. Krajský soud poznamenal, že stejný přístup zastává také Soudní dvůr Evropské unie, neboť z jeho ustálené judikatury vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani. Neúčast na daňovém podvodu je podle krajského soudu sekundární podmínkou nároku na odpočet DPH a její zkoumání přichází v úvahu jen tehdy, pokud je prokázáno splnění primárních hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, kterého se žalobkyně v řízení před krajským soudem dovolávala, je podle krajského soudu ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou tohoto soudu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Uvedla, že krajský soud své závěry o neprokázání přijetí plnění od společnosti CED postavil na tom, že nebylo prokázáno zmocnění R. Č. jednat za tuto společnost, přestože toto zmocnění potvrdil jak sám R. Č., tak i Robert Švácha, a že žádný důkaz opaku proveden nebyl. Daňové orgány ani krajský soud k těmto důkazům nepřihlédly, pouze konstatovaly, že nebyla předložena žádná písemná plná moc či smlouva, a že v době realizace předmětných plnění od CED již Robert Švácha nebyl jejím jednatelem.

To vše přesto, že sám krajský soud konstatoval, že R. Č. potvrdil obchodní jednání se stěžovatelkou, a že Robert Švácha uvedl, že jej k tomu pověřil.

[9] Ve vztahu k neprovedeným důkazům se krajský soud podle stěžovatelky nevypořádal s tím, že z výsledků svědků Švácha a Č. vyplynula jasná skutková zjištění, která však správce daně zcela dezinterpretoval, o čemž se stěžovatelka dozvěděla až z výsledku kontrolního zjištění. Dříve tak k návrhu na doplnění výsledku svědků neměla důvod. Z téhož důvodu navrhla výslech H. S. Bogdanova až po seznámení se s překvapivým výsledkem kontrolního zjištění. Pouze tento svědek se podle ní může vyjádřit k možnému ukončení zmocnění R. Č. jednat za společnost CED, a proto neprovedení tohoto výslechu představuje zásadní pochybení správce daně. Za zásadní pochybení správce daně považuje stěžovatelka rovněž neprovedení výslechu zástupce ADR Vertriebs GmbH, neboť i ten měl prokázat zmocnění R. Č. jednat za společnost CED. Správce daně tyto důkazy odmítl provést pouhým holým konstatováním, že by nic nového nepřinesly. Stěžovatelka však má za to, že správce daně je povinen pokusit se o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, a ačkoli je oprávněn předběžně posoudit přínos navrženého důkazního prostředku, nemůže předem nepřípustně hodnotit možný obsah výpovědi. Stěžovatelka dále poznamenala, že daňové orgány i krajský soud zbytečně řešily vztah Roberta Šváchy ke společnosti CED po zániku jeho funkce jednatele, neboť zastoupení nezaniká změnou statutárního orgánu zmocnitele. Podstatné je, že takové zastoupení vzniklo (ještě za působení Roberta Šváchy jako jednatele CED) a že nebylo nikdy ukončeno (což by mohl při výslechu potvrdit H. S. Bogdanov).

[10] Stěžovatelka považuje závěr o absenci zmocnění R. Č. jednat za společnost CED za nepřezkoumatelný. Má za to, že tento závěr není možné odůvodnit pouze konstatováním, že daňové orgány nepovažují důkazy o existenci daného zmocnění za věrohodné, jestliže současně další důkazy daňové orgány odmítly provést a neexistuje ani žádný důkaz opaku.

[11] Krajský soud podle stěžovatelky rovněž dostatečně neodůvodnil svůj závěr, v němž za podstatné označil „*události z listopadu roku 2013*“, kdy došlo u CED ke změně statutárního orgánu a společníka. Stěžovatelce není zřejmé, jaký vliv měla tato skutečnost na trvání zmocnění R. Č., které mu bylo uděleno před tímto obdobím. I z tohoto důvodu tak má napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že svědecká výpověď R. Č., v rámci níž tento svědek potvrdil, že jednal jménem „*všech dodavatelů*“, je v rozporu s ostatními zjištěními. Tuto činnost totiž svědek doložil pouze jedinou smlouvou o zprostředkování, která s ohledem na své časové omezení pozbyla pro dotčená období účinnosti. Vzhledem k tvrzené absenci smluvních dodatků pak tato smlouva podle žalovaného nemohla být v navazujících obdobích účinná. Tento závěr přitom koresponduje i s vyjádřením samotného svědka, který uvedl, že v letech 2013 a 2014 s dotčenými obchodními společnostmi spolupracoval jen minimálně. V souvislosti s touto skutečností přitom důkazní břemeno tížilo stěžovatelku. Ta je však neunesla. Stěžovatelčiny námitky ohledně překvapivých závěrů kontrolního zjištění jsou podle žalovaného účelové. Stěžovatelce byly všechny pochybnosti správce daně známy již před zasláním výsledku kontrolního zjištění, a ta proto

pokračování

mohla svědkům klást libovolné otázky, a mohla tak jiným způsobem prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka navíc ve svých návrzích na provedení opakovaných výsledků neuvedla žádné nové skutečnosti, které by měly tyto výpovědi prokázat. Na závěr žalovaný uvedl, že rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný. Poukázal přitom na to, že sama stěžovatelka s jeho závěry polemizuje, což podle něj dokládá spíše její nesouhlas s učiněnými závěry – ten však nepřezkoumatelnost nezakládá. Žalovaný má kasační stížnost za nedůvodnou, a proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby ji zamítl.

[13] V replice stěžovatelka uvedla, že vyjádření svědka Č., že v inkriminovaném období se společností CED spolupracoval jen minimálně, znamená pouze to, že s touto společností spolupracoval v menší míře. Nepopírá však jeho svědeckou výpověď, kterou potvrdil, že za tuto společnost jednal. Dále připustila, že pochybnosti správce daně jí byly známy již před kontrolním zjištěním, avšak měla za to, že tyto pochybnosti byly provedenými výsledky nutně vyvráceny. Že tomu tak není, se dozvěděla právě až z výsledku kontrolního zjištění. Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti, stěžovatelka v kasační stížnosti se závěry krajského soudu nepolemizovala věcně. Poukazovala na nepřesvědčivost závěrů krajského soudu – krajský soud totiž na základě důkazu svědčícího ve stěžovatelčin prospěch dospěl k závěru, který je v její neprospěch.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení vznesených námitek dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelný rozsudek mu umožňuje zabývat se ostatními kasačními námitkami. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku důvodů. Aby bylo rozhodnutí z tohoto důvodu nepřezkoumatelné, musí jít o takové rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o zásadních a podstatných skutečnostech a proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a jejich stěžejní argumentaci za lichou (srov. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Takovou vadu však kasační soud neshledal. Krajský soud se dostatečným způsobem žalobní argumentací zabýval a srozumitelně své závěry odůvodnil.

[16] Stěžovatelce nelze dát za pravdu v tom, že krajský soud dostatečně neodůvodnil, proč se ztotožnil se závěry daňových orgánů v otázce oprávnění R. Č. jednat v dotčeném zdaňovacím období za společnost CED. Krajský soud v odstavcích 42-58 popsal skutková zjištění a v odstavcích 59-65 formuloval závěry, které z nich vyvodil. V této části napadeného rozsudku dostatečným způsobem vysvětlil, proč má ve shodě s daňovými orgány za to, že stěžovatelka neprokázala, že R. Č. byl oprávněn jednat za deklarovaného dodavatele – společnost CED. Krajský soud zejména poukázal na to,

že oprávnění R. Č. jednat za tuto společnost nebylo žádným způsobem doloženo – předložené listiny byly buď nekompletní (nebylo v nich uvedeno datum, ani kdo plnou moc udělil, plná moc nebyla podepsána), anebo se vztahovaly k činnosti svědka u jiných společností. Dále poukázal na to, že sám svědek Č. uvedl, že v letech 2013 a 2014 s obchodními korporacemi, mezi kterými byla také CED, spolupracoval jen minimálně. Tyto důvody podle Nejvyššího správního soudu dostatečně vysvětlují, proč krajský soud přisvědčil daňovým orgánům, že stěžovatelka neprokázala oprávnění R. Č. jednat za deklarovaného dodavatele.

[17] K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nevede ani námitka, že krajský soud nijak nevysvětlil, proč považuje „*události z listopadu roku 2013*“, kdy došlo u společnosti CED ke změně statutárního orgánu, za podstatné, a jaký vliv tato skutečnost měla na otázku oprávnění R. Č. jednat za tuto společnost. Krajský soud posuzoval postup daňových orgánů ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2014. V té době však již nebyl jednatelem Robert Švácha ani Jiří Nechodom, ale právě H. S. Bogdanov, který jediný mohl za stávající důkazní nouze v dané otázce potvrdit nebo vyvrátit stěžovatelčino tvrzení, že R. Č. oprávněn byl. Nejvyšší správní soud neshledává, že ze strany krajského soudu bylo nezbytně nutné výslovně vysvětlit, proč je změna v jednatelském oprávnění pro danou otázku podstatná, neboť význam této „*události z listopadu roku 2013*“ na posuzovanou věc je jednak zcela zjevný a jednak vyplývá z kontextu napadeného rozsudku. Námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[18] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neprokázala, že dotčená zdanitelná plnění přijala od deklarovaného dodavatele – společnosti CED. Nejvyšší správní soud se v souvislosti s touto námitkou zabýval nejdříve otázkou neprovedení (opakovaného) výslechu stěžovatelkou navržených svědků. Pokud by totiž tato námitka byla důvodná a bylo by namíste navržené svědky vyslechnout pro účely zjištění skutkového stavu věci, pak by bylo předčasné zabývat se otázkou, zda stěžovatelka prokázala hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Rozhodnutí žalovaného by kasační soud musel za takového stavu zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (k provedení výslechu navržených svědků).

[19] Stěžovatelka namítala, že svědci Č. a Švácha potvrdili existenci zastoupení společnosti CED R. Č., avšak zjištění z těchto výslechů daňové orgány zcela dezinterpretovaly, a proto bylo namíste tyto svědky vyslechnout znovu. Správce daně měl nadto vyslechnout H. S. Bogdanova i zástupce společnosti ADR Vertriebs. Tyto výslechy stěžovatelka podle svého tvrzení nemohla navrhnout dříve, neboť s ohledem na zjištění vyplývající z dřívějších výslechů svědků Č. a Šváchy měla zastoupení R. Č. za prokázané.

[20] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že daňové orgány uvedená skutková zjištění dezinterpretovaly a že krajský soud tuto skutečnost zcela pominul. Oba svědci se při výsleších k otázce zastoupení a spolupráce R. Č. se společností CED vyjádřili, přičemž jejich výpověď, že R. Č. byl oprávněn jednat za společnost CED, jak žalovaný (zejména v odst. 34 rozhodnutí žalovaného), tak i krajský soud (zejména v odstavcích 60-62 napadeného rozsudku) reflektovali. Na základě souvislé řady dalších skutkových zjištění však oba přezkumné orgány dospěly k závěru, stěžovatelka neprokázala, že R. Č. byl

pokračování

oprávněn za uvedeného (deklarovaného) dodavatele v relevantním období (březen 2014) jednat. Stěžovatelka se výsledku R. Č. nezúčastnila, ač o něm byla vyrozuměna; výsledku Roberta Šváchy se zúčastnil její zástupce – žádné otázky však svědkovi nekladl. Pochybnosti správce daně přitom byly stěžovatelce předem známy, což ani ona sama nepopírá. Krajský soud se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že opakované provedení těchto důkazů by bylo nadbytečné. Žalovaný v odst. 54 svého rozhodnutí poznamenal, že stěžovatelka v návrzích na provedení opakovaných výsledků neuvedla žádné nové skutečnosti, které by měly být dalšími výsledky objasněny a ke kterým se již svědci ve svých výpovědích nevyjádřili. Stěžovatelka tento stěžejní závěr nepopírá a pouze uvádí, že opakované výsledky nemohla navrhnout před seznámením se s výsledky kontrolního zjištění. Důvodem pro neprovedení opakovaných výsledků svědků Č. a Šváchy však nebylo pozdní uplatnění důkazního návrhu, ale jeho nadbytečnost, neboť svědci se již k namítaným okolnostem řádně vyjádřili. Stěžovatelka přitom měla objektivní možnost klást svědkům otázky, a mohla proto vlastními dotazy přispět k prokázání jí tvrzené skutečnosti.

[21] V souvislosti s neprovedením výsledku H. S. Bogdanova a zástupce společnosti ADR Vertrieb GmbH stěžovatelka uvedla, že jde o *zásadní pochybení správce daně*. Se související argumentací krajského soudu však v kasační stížnosti nijak nepolemizuje. Nejvyšší správní soud za této procesní situace dokazuje na závěry krajského soudu uvedené v odst. 65 napadeného rozsudku, se kterými se zcela ztotožňuje.

[22] Stěžovatelka dále namítá, že daňové orgány postavily závěr o neprokázání uplatněného nároku na odpočet DPH z plnění deklarovaných od dodavatele CED na tom, že nebylo prokázáno zmocnění R. Č. jednat za tohoto dodavatele, ačkoli jeho zmocnění spolehlivě prokázaly výsledky obou svědků (Č. a Šváchy). Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak již výše uvedl, daňové orgány dospěly k závěru o neprokázání uvedeného oprávnění na základě souvislé řady skutkových zjištění. V podrobnostech kasační soud odkazuje na odst. 42-58 napadeného rozsudku. Za nejzásadnější okolnosti vedoucí k oběma závěrům lze považovat následující zjištění.

[23] Zaprvé, R. Č. uvedl, že pracoval pro společnost Company Europe Distribution CZ s. r. o., CED a CED Office s. r. o. na základě smluv o zprostředkování obchodu. Měli jej k tomu zmocnit jednatelé těchto společností Robert Švácha a Jiří Nechodom (do 25. 11. 2013 též jednatelé CED). Svědek byl však schopen předložit pouze smlouvu se společností Company Europe Distribution CZ s. r. o., která byla časově omezena (platnost 2 roky). Poté tvrdil, že smlouva s CED měla být uzavřena ústně. Naproti tomu svědek Švácha uvedl, že společnost CED uzavřela s R. Č. smlouvy o obchodní spolupráci; smlouvy existují a nebyly vypovězeny ani po změně jednatele (tj. po 25. 11. 2013). Svědek Švácha je však nebyl schopen předložit. Oba svědci dále uvedli, že R. Č. nového jednatele společnosti CED H. S. Bogdanova nezná. Obdobně uvedli, že R. Č. pro CED vykonával například nákup, přebírání, kontrolu a přípravu zboží, ale i jeho prodej a vystavování faktur; Robert Švácha navíc uvedl, že R. Č. faktury zadával do systému a rovněž je záúčtoval.

[24] Zadruhé, R. Č. uvedl, že v roce 2013 a 2014 již se společnostmi neobchodoval, respektive spolupracoval s nimi jen minimálně, a k výzvě předložil (veškeré) faktury

za zprostředkovatelskou činnost mezi jím a CED, které však spadaly pouze do let 2012 a 2013. Robert Švácha oproti tomu uvedl, že R. Č. s CED spolupracoval až do roku 2014.

[25] Zatřetí, Robert Švácha rovněž tvrdil, že po změně jednatele (tj. po datu 25. 11. 2013) zapsané do obchodního rejstříku až dne 27. 3. 2015, mu H. S. Bogdanov udělil generální plnou moc k jednání za CED. Existenci této plné moci však neprokázal. Současně uvedl, že se s H. S. Bogdanovem viděl možná jednou u notářského zápisu, jinak jej nezná a nikdy s ním nekomunikoval.

[26] Začtvrté, sídlo společnosti CED zapsané v obchodním rejstříku není sídlem skutečným, tato společnost je pro správce daně nekontaktní a v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období vykazovala nadměrné odpočty DPH.

[27] Zapáté, stěžovatelka podle svého tvrzení nijak neprověřovala existenci oprávnění R. Č. jednat za CED.

[28] Tato skutková zjištění podle Nejvyššího správního soudu dostatečně odůvodňují závěr krajského soudu, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl správce daně. Neprokázala totiž, že deklarovaná plnění opravdu uskutečnila osoba uvedená jako poskytovatel plnění na předložených daňových dokladech (společnost CED). Stěžovatelka se po celou dobu obchodního vztahu s R. Č. neověřila, zda je oprávněn jednat jménem CED. Jakékoliv písemné potvrzení tohoto vztahu se stěžovatelce nepodařilo doložit. Rozsah činností, které měl R. Č. pro CED vykonávat, nadto výrazně přesahuje obsah zákonného institutu smlouvy o zprostředkování a spíše odpovídá smlouvě o obchodním zastoupení ve smyslu § 652 a n. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, respektive ve smyslu § 2483 občanského zákoníku. Smlouva o obchodním zastoupení přitom musí mít písemnou formu (viz § 652 odst. 4 obchodního zákoníku a § 2483 odst. 2 občanského zákoníku). Rovněž lze poznamenat, že podle § 28 odst. 5 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2014, platí, že *osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu*. R. Č. měl za společnost CED mj. vystavovat faktury, přesto v řízení nebylo doloženo ani toto písemné zmocnění. R. Č. nadto uvedl, že se společností CED již v roce 2014 neobchodoval a za toto období ani nedoložil faktury, kterými by jí účtoval své služby. Robert Švácha sice tvrdil, že zmocnění R. Č. ani po změně jednatele nezaniklo a že spolupráce společnosti CED s ním trvala i během roku 2014, nicméně tato tvrzení daňové orgány vyhodnotily jako nevěrohodná, s čímž Nejvyšší správní soud souhlasí. Robert Švácha totiž neprokázal, že by po svém odchodu z funkce jednatele společnosti měl jakékoli oprávnění podílet se na jejím chodu. Současně uvedl, že nového jednatele nezná a nikdy s ním nekomunikoval. Není tedy jasné, jak mu mohly být známy obchody a činnost společnosti po datu 25. 11. 2013.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno primárně na daňovém subjektu (stěžovatelce). Bylo tedy na ní, aby rozptýlila reálné pochybnosti správce daně ohledně oprávnění R. Č. jednat za společnost CED v březnu 2014. Stěžovatelka uvedla, že existenci jeho oprávnění sama nezkoumala. Existence tohoto oprávnění v uvedeném období v řízení spolehlivě nevyplývala ani z žádných provedených důkazů.

pokračování

Pro předloženou věc je tedy podstatné, že nebyly předloženy žádné písemné záznamy o existenci oprávnění R. Č. jednat za CED, sám R. Č. uvedl, že již v dané době se společností neobchodoval a uskutečnění předmětných obchodů nelze ověřit ani u subjektu označeného ve vykázané faktuře (společnost CED je nekontaktní). Existenci tohoto oprávnění lze toliko dovozovat z ničím nepodloženého tvrzení Roberta Šváchy, což však k rozptýlení pochybností správce daně nestačí.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[31] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. prosince 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu