



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **L. K.**, zast. Mgr. Miroslavem Kyprým, advokátem, se sídlem Kameníčkova 1114/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2020, č. j. 8870/20/5300-22442-712851, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 5. 2022, č. j. 62 Af 27/2020-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 27. 5. 2019, č. j. 2787481/19/3020-50522-706803 (dále jen „platební výměr“), vyměřil podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 147 a § 139 odst. 1 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a na základě výsledku postupu k odstranění pochybností žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018 ve výši 5.110 Kč. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 57.648 Kč, který žalobce uplatnil ze zdanitelných plnění poskytnutých společností CECCZ víno s.r.o. Důvodem pro neuznání nároku byla skutečnost, že žalobce v rámci postupu k odstranění pochybností neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna deklarovaným dodavatelem, resp. zda skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani z přidané hodnoty.

[2] Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Krajský soud předeslal, že spornou otázkou bylo posouzení toho, zda skutečný dodavatel žalobce byl osobou povinnou k dani z přidané hodnoty. Žalobce totiž uváděl, že dodavatelem byla společnost CECCZ víno s.r.o., přičemž žalobce jednal pouze s L. K., který měl tuto společnost zastupovat, aniž by však jeho oprávnění k zastupování z čehokoliv vyplývalo. Krajský soud shledal opodstatněným postup správce daně, který na základě tohoto zjištění vyjádřil své pochybnosti ohledně uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty z plnění poskytnutých tímto dodavatelem a vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Bylo tedy na žalobci, aby pochybnosti správce daně rozptýlil a prokázal, že dodavatelem byla skutečně jím tvrzená společnost, případně že i bez prokázání konkrétního dodavatele lze dojít k závěru, že neznámý dodavatel byl plátcem daně z přidané hodnoty, tedy že byly splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. To se však žalobci dle krajského soudu nepodařilo prokázat.

[5] Na uvedeném podle krajského soudu nic nezměnilo ani doložené vyjádření společnosti CECCZ víno s.r.o. ze dne 11. 4. 2019 podepsané samotným L. K., které mělo prokazovat, že plnění poskytla právě tato společnost. Jednalo se totiž o potvrzení o jednání za uvedenou společnost udělené „sobě samotnému“. V souvislosti s tím pak krajský soud neshledal pochybení ani v tom, že správce daně neprovedl navrhovaný výslech svědka L. K., neboť by ani tím nebylo možné jeho zástupčí oprávnění prokázat. Pochybnosti o tom, zda skutečným dodavatelem byla žalobcem tvrzená společnost CECCZ víno s.r.o., byly z pohledu krajského soudu dále podpořeny tím, že tato společnost byla následně zařazena mezi nespolehlivé plátce a za listopad a prosinec 2018 neodevzdala platná přiznání k dani z přidané hodnoty (neboť tato daňová přiznání neobsahovala podpisy daňového subjektu). Pochybnosti za takové situace nemohlo rozptýlit ani opožděné vložení plateb do elektronické evidence tržeb, které společnost CECCZ víno s.r.o. dodatečně provedla. Krajský soud tedy přisvědčil žalovanému, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro odpočet daně z přidané hodnoty, neboť nebylo zřejmé, zda skutečný (neznámý) dodavatel žalobce byl plátcem daně z přidané hodnoty.

[6] Krajský soud za důvodnou nepovažoval ani námitku, podle níž měl správce daně v dané věci postupovat tendenčně a podle níž pochybil, když neprovedl žalobcem navrhované důkazy. Krajský soud poukázal na to, že žalobce důkazy navrhl bez jakéhokoliv bližšího vysvětlení jednotlivých návrhů, většina z nich navíc byla součástí daňového spisu a daňové orgány se jimi ve svých rozhodnutích zabývaly. Jedinými navrženými a neprovedenými důkazy byla daňová přiznání společnosti CECCZ víno s.r.o. za listopad a prosinec 2018, která nemohla být provedena, neboť nebyla platně podána z důvodu chybějícího podpisu.

III.

pokračování

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že opožděné vložení plateb do elektronické evidence tržeb ze strany společnosti CECCZ víno s.r.o. nemohlo rozptýlit pochybnosti správce daně o uskutečnění těchto plnění právě uvedenou společností. Stěžovatel zdůrazňuje, že bylo povinností správce daně vyslechnout L. K. jako svědka a zjistit, na základě jakých skutečností se považuje za jednatele, prokuristu či jiného zástupce společnosti CECCZ víno s.r.o., a nikoliv jej jen spekulativně odmítnout, jak to učinil i krajský soud. Stěžovatel je názoru, že tento výslech je v daném případě stejně nadbytečný, neboť předložil pokladní doklady zanesené předmětnou společností do systému elektronické evidence tržeb, což dle jeho názoru mělo zcela rozptýlit pochybnosti správce daně.

[9] Hodnocení výše uvedené skutečnosti o zanesení tržeb do elektronické evidence krajským soudem považuje stěžovatel také za nepřezkoumatelné, neboť z napadeného rozsudku není zřejmé, proč má krajský soud za to, že tento důkaz pochybnosti správce daně rozptýlit nemohl. Pokud by bylo pravdou, že společnost CECCZ víno s.r.o. není skutečným dodavatelem, není stěžovateli zřejmé, jak by se dozvěděla o předmětném plnění, a navíc jej zavedla do systému elektronické evidence tržeb. Tuto otázku podle něj správní orgány nijak nezodpověděly a ze strany krajského soudu došlo k nesprávnému posouzení otázky, zda mohla elektronická evidence předmětných tržeb vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, kdo byl dodavatelem předmětných zdanitelných plnění. Podle stěžovatele měl správce daně vyzvat k součinnosti a vysvětlení společnost CECCZ víno s.r.o., místo aby zatěžovatel stěžovatele a požadoval po něm prokázání toho, že L. K. je zástupcem této společnosti.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že podstatou sporu je, zda byla naplněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tedy zda skutečný dodavatel byl osobou povinnou k dani z přidané hodnoty. Bylo přitom na stěžovateli, aby prokázal, že dodavatel tuto podmínku splňuje. Žalovaný dále uvádí, že jediná známa osoba, která se fyzicky účastnila realizace předmětných plnění za dodavatele, byl L. K. Z uvedeného důvodu jej správce daně rovněž zvažoval coby dodavatele, avšak zjistil z registru plátců daně z přidané hodnoty, obchodního rejstříku a systému ARES, že plátcem daně z přidané hodnoty není. Ani považování L. K. za dodavatele by tak nevedla k přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný připomíná, že stěžovatel uvedl, že jednal pouze s L. K., jehož oprávnění k zastupování společnosti CECCZ víno s.r.o. z ničeho nevyplývá, dále doložil pokladní doklady vystavené uvedenou společností, která byla zařazena mezi nespolehlivé plátce daně z přidané hodnoty a za listopad a prosinec 2018 neodevzdala platná daňová přiznání. Vložení plateb do elektronické evidence tržeb dle žalovaného vyvolává další pochybnosti o tom, kdy a jak, či zda vůbec, k uhrazení daňových dokladů došlo. Krajský soud podle žalovaného vystavěl proti žalobním námitkám ucelený argumentační systém a své závěry podložil příslušnou judikaturou, a není tudíž nepřezkoumatelný.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatel sám nenamítal. V případě zjištění vad podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již totiž zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[14] Stěžovatel konkrétně namítá, že krajský soud nepřezkoumatelným způsobem zhodnotil zanesení tržeb z posuzovaných zdanitelných plnění do elektronické evidence tržeb společnosti CECCZ víno s.r.o. Nijak přitom nevysvětlil, na základě čeho dospěl k závěru, že tato skutečnost nemohla rozptýlit pochybnosti správce daně. Stěžovatel naopak tuto skutečnost považuje za důkaz o tom, že sporná zdanitelná plnění byla uskutečněna společností CECCZ víno s.r.o., protože jinak by nemohlo k zanesení tržeb do elektronické evidence dojít. Má za to, že se touto skutečností nezabývaly ani daňové orgány.

[15] Nejvyšší správní soud se problematice nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve své judikatuře již opakovaně věnoval (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64). Z vyslovených závěrů přitom vyplývá, že rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci uvedenou v žalobě či proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ. Soud však nemá povinnost reagovat na každou dílčí žalobní argumentaci (a v žalobě obecně zmíněné tvrzení) a tu obsáhle vyvrátit.

[16] Napadený rozsudek podle Nejvyššího správního soudu kritériím přezkoumatelnosti podle výše citované judikatury odpovídá. Krajský soud dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a řádně odůvodnil svůj závěr, kterým nepřisvědčil žalobní argumentaci. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu citované judikatury nemůže založit ani stěžovatelova námitka, že krajský soud nijak nevysvětlil svůj závěr o tom, proč dodatečně zanesení tržeb do elektronické evidence tržeb nemohlo vyvrátit pochybnosti správce daně o skutečném dodavateli zdanitelných plnění. Krajský soud se totiž vysvětlení toho závěru řádně věnoval, když zejména v odstavci 22. napadeného

pokračování

rozsudku shrnul všechna zjištění, na nichž byly pochybnosti správce daně založeny, a právě v souvislosti s tím dovedl, že ani opožděné vložení plateb do elektronické evidence tržeb vyjmenované pochybnosti nebylo s to rozptýlit.

[17] Nejvyšší správní soud dodává, že nelze souhlasit ani s tím, že se zanesením tržeb do elektronické evidence nezabývaly ani daňové orgány. Správce daně se totiž touto otázkou v platebním výměru zabýval, a to v souvislosti s návrhem stěžovatele na pokračování v dokazování, v němž stěžovatel ve dvou bodech zmiňuje mimo jiné i doklady související se zanesením tržeb do elektronické evidence tržeb. Správce daně na tyto body přezkoumatelným způsobem reagoval na straně 9 platebního výměru. Uvedl, že tržby dle stěžovatelem doložených daňových dokladů prověřoval v elektronické evidenci tržeb, přičemž zjistil, že všechny byly zaevidovány dne 17. 1. 2019. Správce daně však nepovažoval tuto evidenci za důkaz o tom, že zdanitelná plnění (ve 4. čtvrtletí 2018 – poznámka soudu) byla uskutečněna, ani že by je uskutečnil deklarovaný dodavatel (CECCZ víno s.r.o.), neboť existence dvou různých dokladů o úhradě jedné částky v hotovosti v různých dnech není s to uvedené prokázat. Dle platebního výměru tento postup vyvolal ve správci daně pouze další pochybnosti o tom, jak vlastně (a zda vůbec) k uhrazení přijatých daňových dokladů došlo. V odvolání proti platebnímu výměru pak stěžovatel v této souvislosti žádnou námitku neuplatnil, a žalovaný tak nepochybil, pokud se touto dílčí otázkou více nezabýval, neboť je to odvolatel (tedy stěžovatel), kdo vymezuje rozsah přezkumu odvolacím daňovým orgánem [§ 114 odst. 2 daňového řádu]. Vada nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tak nebyla založena ani tím, že by krajský soud přezkoumal rozhodnutí, které samo trpělo vadou nepřezkoumatelnosti.

[18] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, ve kterých pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. O takovou situaci se však v případě napadeného rozsudku ani správních rozhodnutí nejedná. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy nebyl naplněn.

[19] Nejvyšší správní soud tak přistoupil k posouzení kasační námitky podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jíž stěžovatel brojí proti samotnému závěru krajského soudu o tom, že vložení plateb do elektronické evidence tržeb společnosti CECCZ víno s.r.o. nemohlo rozptýlit pochybnosti správce daně o skutečném dodavateli předmětných zdanitelných plnění.

[20] Nejvyšší správní soud s ohledem na vznesenou stížnostní námitku připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván [§ 92 daňového řádu]. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené

důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Tato tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že 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. Je přitom povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých takový závěr činí. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, a řada dalších).

[21] Nejvyšší správní soud ve vztahu k dani z přidané hodnoty také ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v nich deklarováno (srov. např. rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, či ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, atd.). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí odrážet i faktickou stránku věci. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti či věrohodnosti určitého daňového dokladu (resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, o skutečném dodavateli, apod.), daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby (srov. výše uvedený rozsudek č. j. 1 Afs 10/2010-71).

[22] V nyní projednávaném případě krajský soud dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost stěžovatelem tvrzených a dokládaných skutečností. Důkazní břemeno tak v souladu s výše uvedeným přešlo zpět na stěžovatele. Ten se však na rozdíl od krajského soudu domnívá, že své důkazní břemeno unesl a dovolává se důkazních prostředků, které podle jeho názoru prokazují uskutečnění zdanitelných plnění jím deklarovaným dodavatelem. Uvedené dovozuje právě z toho, že deklarovaný dodavatel, společnost CECCZ víno s.r.o., zanesl tržby do elektronické evidence, což jednoznačně prokazuje, že dodavatelem daných zdanitelných plnění byla právě společnost CECCZ víno s.r.o.

[23] Pochybnosti správce daně o uskutečnění plnění společností CECCZ víno s.r.o. přitom vyvstaly ze zjištění, že uvedená společnost neměla v rozhodném období dle údajů v obchodním rejstříku žádného jednatele (údaj o posledním jednatele byl vymazán dne 13. 3. 2019, avšak funkce jednatele zanikla již dne 20. 11. 2018). Za uvedenou společnost vždy vystupoval pouze L. K., jehož jméno je uvedeno na všech dokladech od společnosti CECCZ víno s.r.o., které stěžovatel správci daně v daňovém řízení poskytl, tedy na všech doložených fakturách a dodacích listech k nim, na písemném vyjádření uvedené společnosti i na stvrzenkách o úhradě plnění. Sám stěžovatel také správci daně při místním šetření konaném dne 22. 3. 2019 sdělil, že v souvislosti se společností CECCZ víno s.r.o. jednal vždy výhradně s L. K.

pokračování

[24] Stěžovatel v rámci postupu k odstranění pochybností doložil „*Vyjádření společnosti CECCZ víno s.r.o.*“ (dále jen „vyjádření“), podepsané L. K. (označeným v něm za prokuristu společnosti), ve kterém uvádí, že „*[z]měna ve vedení společnosti byla na soud podána již v listopadu 2018 a to, že ji soud zapsal až v březnu a to i tak, že odmítl zapsat podaný návrh na jmenování jednatele její osoby, nemění nic na možnosti řádně vyvíjet ekonomickou činnost. Doposud byly na OS podány 3 další návrhy na doplnění pozice jednatele, přesněji jmenování prokuristy a toto stále není v OR zapsáno.*“ Správce daně přitom ověřil, že ani ke dni vydání platebního výměru neměla společnost CECCZ víno s.r.o. žádného jednatele.

[25] Krajský soud v napadeném rozsudku zcela správně odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, ve věci *Kemwater ProChemie*, (dále jen „Soudní dvůr“ a „rozsudek *Kemwater ProChemie*“), který pozměnil náhled na způsob, jak mají správci daně posuzovat prokázání skutečné totožnosti dodavatele zboží či poskytovatele služeb při hodnocení nároku daňového subjektu na odpočet daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr konkrétně uzavřel, že postavení dodavatele jako osoby povinné k dani představuje jednu z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (body 25 a 32 citovaného rozsudku). Prokázání toho, že osoba dodavatele je osobou povinnou k dani, v zásadě náleží osobě uplatňující nárok na odpočet daně. Výjimku tvoří případy, ve kterých sám správce daně může s ohledem na zjištěné skutkové okolnosti věci s jistotou dovodit, že dodavatel nutně měl postavení osoby povinné k dani – v takovém případě není nutné identifikovat konkrétního dodavatele či poskytovatele zdanitelného plnění (body 33, 34 a body 37 až 42).

[26] V projednávaném případě je zřejmé, že se o výše uvedenou výjimku (že správci daně bylo s jistotou známo, že dodavatel měl postavení osoby povinné k dani) nejednalo, neboť jak již uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, z faktur předložených stěžovatelem vyplývá, že jeho dodavatel obdržel za tvrzená zdanitelná plnění od stěžovatele celkem 298.844,63 Kč bez daně z přidané hodnoty. Ze skutkových okolností případu tak nelze bez dalšího vyvodit, že by skutečný (avšak neznámý) dodavatel stěžovatele dosáhl takového ročního obrátu, po jehož dosažení by se stal osobou povinnou k dani z přidané hodnoty *ex lege* [§ 6 zákona o dani z přidané hodnoty].

[27] Z citovaného rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* dále pro účely nyní souzené věci vyplývá, že důkazní břemeno v souvislosti s prokázáním skutečného dodavatele tíží stěžovatele. V tomto ohledu je tak lichá stěžovatelova kasační námitka, že správce daně měl ohledně zastoupení společnosti CECCZ víno s.r.o. jednat s touto společností a nezatěžovat s tím jeho. Nejvyšší správní soud naopak dává za pravdu krajskému soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že skutečným dodavatelem deklarovaných plnění, jichž se týkal uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty, byla společnost CECCZ víno s.r.o. Stěžovatel totiž k prokázání této skutečnosti předložil pouze doklady vystavené za tuto společnost osobou, která neměla oprávnění za ni jednat.

[28] Podle § 164 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), *může právnickou osobu ve všech záležitostech zastupovat člen statutárního orgánu.*

[29] Podle § 44 odst. 5 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), *statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným je každý jednatel, ledaže společenská smlouva určí, že více jednatelů tvoří kolektivní orgán.*

[30] V projednávaném případě není dle Nejvyššího správního soudu sporu o tom, že L. K. nebyl jednatelem společnosti CECCZ víno s.r.o. Nejvyšší správní soud si je sice vědom toho, že zápis jednatele do obchodního rejstříku má toliko deklaratorní charakter, je však třeba zdůraznit, že stěžovatel nebyl s to doložit ani žádný jiný doklad (zejm. např. smlouvu o výkonu funkce jednatele, zápis z valné hromady, apod.), který by potvrzoval, že L. K. zastával v rozhodném období, tedy od 1. 11. 2018 do 31. 12. 2018, funkci jednatele společnosti, či byl jinak oprávněn za společnost jednat.

[31] Ve výše zmíněném vyjádření se totiž L. K. označuje za prokuristu společnosti CECCZ víno s.r.o. Přitom ani udělení prokury ve smyslu § 450 občanského zákoníku nebylo v řízení doloženo a udělení prokury nevyplývá ani z obchodního rejstříku. Za důkaz zástupčího oprávnění této osoby přitom nelze považovat jednostranné prohlášení samotného L. K. o tom, že je prokuristou společnosti CECCZ víno s.r.o. Krajský soud tuto situaci trefně nazval „potvrzením sobě samotnému“. Nejvyšší správní soud ověřil, že ani obsah tohoto vyjádření sám o sobě žádné oprávnění L. K. neprokazuje, ba ani srozumitelně nevysvětluje jeho vztah ke společnosti CECCZ víno s.r.o.

[32] Zástupčí oprávnění L. K. ve vztahu ke společnosti CECCZ víno s.r.o. tak z ničeho nevyplývá. Jeho jméno přitom figuruje na všech dokladech, jimiž stěžovatel prokazoval uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, čímž tyto doklady ztrácí na věrohodnosti, a to zejména v souvislosti s tím, kdo byl skutečným dodavatelem zdanitelných plnění. Vzniklé pochybnosti dále podporují i informace, které stěžovatel sdělil správci daně v průběhu daňového řízení, tedy zejména to, že za společnost CECCZ víno s.r.o. jednal vždy pouze s L. K., který mu zboží dopravoval osobně svým vozem, a platby faktur probíhaly vždy pouze předáním hotovosti opět právě L. K.

[33] Nejvyšší správní soud na základě uvedeného považuje pochybnosti správce daně o skutečném dodavateli zdanitelných plnění za zcela oprávněné a přitakává daňovým orgánům i krajskému soudu v tom, že stěžovatel tyto pochybnosti nikterak nevyvrátil.

[34] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítá, že bylo povinností správce daně vyslechnout L. K., a nikoliv jeho svědectví spekulativně odmítnout. Nejvyšší správní soud však této námitce nemůže dát za pravdu. Z logiky věci, a i s ohledem na úpravu jednání za právnickou osobu [§ 160 a násl. občanského zákoníku] nelze přistoupit na premisu stěžovatele, že by k prokázání oprávnění k zastupování společnosti s ručením omezením postačovalo pouhé tvrzení osoby, která sama o sobě tvrdí, že tímto oprávněním disponuje. Shodnou myšlenku ostatně vyjádřil krajský soud ve stěžovatelem zpochybňovaném odstavci 21. napadeného rozsudku, se kterým se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje.

[35] Není přitom rozhodné, na základě čeho L. K. sám sebe považuje za jednatele či prokuristu společnosti CECCZ víno s.r.o., není-li schopen vznik této funkce či jeho oprávnění k jednání za uvedenou společnost nijak doložit. V takovém případě jeho výpovědi skutečně nebylo třeba, neboť by nemohla prokázat spornou otázku, zda byl

pokračování

oprávněn za společnost CECCZ víno s.r.o. jednat. Pouhé svědectví osoby, která sama o sobě tvrdí, že disponuje oprávněním poskytnutým třetí stranou (v době uskutečnění zdanitelných plnění byl dle obchodního rejstříku jediným společníkem CECCZ víno s.r.o. Ing. Tomáš Zavoral, který byl do 20. 11. 2018 rovněž jednatelem společnosti), nemůže toto oprávnění věrohodně prokázat. Pokud měl L. K. k dispozici doklad prokazující jeho oprávnění, postačovalo jej správci daně předložit a výsledku uvedené osoby pak rovněž nebylo třeba. Ať tak či tak, v obou možných případech byl výslech L. K. nadbytečný a jeho neprovedení správcem daně nelze považovat za spekulativní a chybné. Stěžovatel přitom nepředestřel žádnou jinou variantu skutečnosti, v níž by byla situace v případě výsledku tohoto svědka odlišná.

[36] Stěžovatel je dále přesvědčen o tom, že pokladní doklady zanesené společností CECCZ víno s.r.o. do systému elektronické evidence tržeb jednoznačně prokazují, že skutečným dodavatelem je právě tato společnost. Nejvyšší správní soud však ověřil, že i na stvrzenkách o úhradě, které k tomuto tvrzení stěžovatel doložil, je uvedeno jméno L. K. jako osoby, která je vytiskla, a jeho podpis. Doklady tedy jen dále prokazují, že za společnost vystupoval a jednal L. K., který však k tomu neměl žádné oprávnění, jak již shora uvedeno.

[37] Navazuje-li stěžovatel na svoji právě uvedenou argumentaci otázkou, jak by se společnost CECCZ víno s.r.o. dozvěděla o předmětném plnění a zavedla jej do systému elektronické evidence tržeb, pokud by nebyla dodavatelem plnění, je třeba připomenout, že společnost CECCZ víno s.r.o. je právnickou osobou a jako taková se těžko může o něčem dozvědět, či něco činit, aniž by byla zastoupena a fakticky řízena fyzickou osobou (či osobami). Správná otázka tedy je (a stěžovatel by ji měl zodpovědět, nikoliv ji pokládat), kdo jednal za společnost CECCZ víno s.r.o. a kdo zanesl platby do systému elektronické evidence tržeb a vydal stvrzenky o úhradě, když tato společnost ani ke dni vydání stvrzenek (17. 1. 2019) neměla žádného jednatele.

[38] Vzhledem k tomu, že po dobu celého daňového řízení v souvislosti se společností CECCZ víno s.r.o. figuroval výhradně L. K., který jejím jménem vydával faktury, dodací listy a vyjádření, aniž k tomu byl prokazatelně oprávněn, nemá Nejvyšší správní soud žádné pochybnosti o tom, že i on zanesl předmětné tržby do elektronické evidence a vydal stvrzenky o úhradě, o čemž ostatně svědčí i jeho jméno a podpis na těchto stvrzenkách. Sám to také potvrdil ve svém vyjádření ze dne 11. 4. 2019, v němž, jak již bylo uvedeno výše, rovněž vystupoval jménem společnosti CECCZ víno s.r.o. a označoval se za jejího prokuristu, ač ani to nebylo v daňovém řízení prokázáno.

[39] Pouze pro úplnost a nad rámec potřebného Nejvyšší správní soud v této souvislosti dodává, že v době vydání předmětného vyjádření L. K. byla jediným společníkem CECCZ víno s.r.o. společnost GCCB GROUP LTD. se sídlem v zahraničí (v obchodním rejstříku zapsaná od 13. 3. 2019), aniž by bylo v řízení současně prokázáno, že tato společnost zmocnila k jednání právě L. K. Na to ostatně také příležitostně poukázal již krajský soud v odstavci 13. napadeného rozsudku.

[40] Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že ani vložení plateb do elektronické evidence tržeb za dané situace nemohlo rozptýlit pochybnosti

správce daně o skutečném dodavateli zdanitelných plnění, resp. o tom, zda skutečný dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty. Stěžovatel tedy neprokázal splnění podmínek pro odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud se tedy nedopustil žádného pochybení v právním posouzení věci a ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

VI.

[41] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[42] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. ledna 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu