



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **FANGO RACING s. r. o.**, sídlem 9. května 2060, Roudnice nad Labem, zastoupené JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2018, č. j. 23559/18/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2021, č. j. 15 Afs 45/2018-71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj zahájil dne 9. 6. 2015 daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2015. Ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že žalobkyně v daňovém přiznání deklarovala pořízení použité lodi značky Amel od dodavatele MM GT-Racing s. r. o. dle daňového dokladu č. 14-001 za cenu 3 751 000 Kč, na jehož základě uplatnila nárok na odpočet ve výši 651 000 Kč. Správce daně neuznal nárok na odpočet daně z tohoto přijatého zdanitelného plnění, neboť žalobkyně neprokázala přijetí

zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, čímž došlo k porušení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně dále neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění (reklamní služby) pro odběratele MLM-real Group a. s. na základě vystaveného dokladu č. 15-0037, čímž došlo k porušení § 21 zákona o DPH. Jelikož žalobkyně vystavila daňový doklad, byla povinna přiznat daň dle 108 odst. 1 písm. i) zákona o DPH.

[2] Dne 19. 10. 2016 vydal správce daně platební výměr, kterým žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 647 850 Kč.

[3] Rozhodnutí správce daně napadla žalobkyně odvoláním, o němž žalovaný rozhodl dne 23. 5. 2018 tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou.

[5] Jako opožděnou vyhodnotil krajský soud mj. námitku možného alternativního dodavatele lodi Amel, neboť byla vznesena až na jednání. Touto námitkou se tedy krajský soud věcně nezabýval.

[6] Krajský soud vyhodnotil, že žalovaný se dostatečným způsobem vypořádal s návrhy na dokazování a řádně odůvodnil, proč návrhům nevyhověl. Dle krajského soudu se žalovaný nedopustil předběžné selekce důkazů.

[7] Dále krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány nepostupovaly v rozporu s principy rozvržení důkazního břemene. V této souvislosti zdůraznil, že daňový subjekt musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pro unesení důkazního břemene daňového subjektu není rozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, určující je jejich obsah. Doložení bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, podložen musí být existujícím zdanitelným plněním.

[8] Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, že nebylo jasné, jaké skutečnosti měla žalobkyně prokázat, resp. že správce daně po žalobkyni požadoval doložení negativních skutečností. Krajský soud shrnul, že ve vztahu k přijatému plnění od společnosti MM GT-Racing a poskytnutému plnění pro společnost MLM-real Group správce daně vyzval k prokázání skutečností výzvou ze dne 15. 7. 2015. Ve vztahu k odpočtu daně uplatněnému na základě dokladu č. 14-001 od dodavatele MM GT-Racing s. r. o. ze základu daně 3 100 000 Kč ve výši 651 000 Kč za prodej lodi značky Amel byly prvotní pochybnosti správce daně založeny na skutečnosti, že předložené doklady neprokazují, jaké zdanitelné plnění bylo konkrétně přijato (typ, přesné označení, VIN lodi), jakým způsobem je žalobkyně přijala (místo a čas přijetí, označení osoby, od které byla loď převzata, a osoby, která ji přebírala, dodací list, předávací protokol, doklady o přepravě lodi apod.) a jakým způsobem bude sloužit či slouží k ekonomické činnosti žalobkyně (doklady o registraci lodi, lodní deník, knihu nalodění a vylození, živnostenské oprávnění k činnosti, popř. oprávnění k řízení lodi, daňové doklady za uskutečněná plnění). Žalobkyně byla též vyzvána ke sdělení místa, kde se loď nachází, aby mohla být fyzicky ověřena existence lodi. Ve vztahu k poskytnutému plnění dle faktury č. 15-0037 za poskytování reklamních služeb správce daně vyzval žalobkyni k prokázání, co konkrétně bylo předmětem plnění, způsobu a času

pokračování

realizace a kým byla realizace fakticky prováděna. Dále správce daně žalobkyni vyzval, aby předložila vzájemné odsouhlasení plnění, zaslané reporty, podklady a pomůcky potřebné k plnění smluvního závazku (logotyp, barva loga, varianty použití loga), doklad, na jehož základě je žalobkyně oprávněna k obchodování se souborem reklamních prostředků vázících se k závodnímu týmu startujícímu pod komerční značkou Buggyra International Racing System a závodnímu týmu startujícímu pod komerční značkou TATRA BUGGYRA RACING. Krajský soud vyhodnotil, že správce daně jasně deklaroval, které skutečnosti měla žalobkyně prokázat.

[9] K námitce, že se žalobkyni podařilo odstranit pochybnosti správce daně, neboť přesně specifikovala předmět plnění, prokázala, že s lodí disponovala, a doložila, že následným prodejem došlo k použití pro ekonomickou činnost, krajský soud zdůraznil, že v rámci provedeného dokazování nebylo jednoznačně prokázáno, že loď byla pořízena od společnosti MM GT-Racing, a to zejména v důsledku nevěrohodné výpovědi svědka Jaroslava Kubisky a skutečností, že o převodu nebyla uzavřena smlouva v písemné podobě a kupní cena byla zaplacená v hotovosti. Nabytí předmětu převodu od společnosti MM GT-Racing jakožto deklarovaného dodavatele nebylo v daňovém řízení žalobkyní prokázáno, žalobkyně tedy neunesla své důkazní břemeno.

[10] Nedůvodnou shledal krajský soud námitku, že daňové orgány činily spekulativní závěry. Krajský soud shrnul skutečnosti, které žalovaný v rozhodnutí uvedl v souvislosti s úvahou o ekonomickém opodstatnění obchodní transakce týkající se prodeje lodi. Nejprve Martin Matzke měl prodat loď společnosti MM GT-Racing, jejímž býval jednatelem, po roce v dubnu 2015 loď koupila žalobkyně, jejímž jednatelem byl opět Martin Matzke. Navzdory změně tří majitelů byla loď umístěna stále na stejném místě. I přes tvrzené práce na opravě lodi žalobkyně následně loď prodala v listopadu 2016 společnosti Power Sports Enterprises, s. r. o. za cenu o 700 000 Kč nižší, než za jakou ji měla koupit od společnosti MM GT-Racing. Krajský soud též připomněl, že žalovaný poukázal na problémy s podáváním daňových příznání a placením daně u společnosti MM GT-Racing a problémy týkající se kontaktnosti jednatele této společnosti (bývalý jednatel zemřel, současný je nekontaktní). Uvedené skutečnosti však byly pro správce daně jen indiciemi, kvůli kterým se transakcí blíže zabýval, nikoli skutečnostmi, na jejichž základě byla žalobkyni vyměřena daňová povinnost.

[11] Nedůvodnou shledal krajský soud rovněž námitku, že nebyl důvod nepřihlížet k výpovědi svědka Jaroslava Kubisky pouze proto, že určitá část jeho výpovědi byla v rozporu s jinými podklady. Krajský soud uvedl, že výpověď svědka byla zásadním důkazem, neboť dodavatel žalobkyně měl předmět prodeje dle dokladů předložených žalobkyní nabyt v nepřímě vzdálené době od jednatele žalobkyně a kupní cena měla být dodavateli žalobkyně předávána žalobkyní v několika splátkách v hotovosti, v důsledku čehož nebylo možné jinak ověřit tok finančních prostředků. Krajský soud rekapituloval, že svědek sice potvrdil, že kupní cena byla hrazena v hotovosti a podpisy na příjmových pokladních dokladech jsou jeho, ale současně uvedl, že loď byla majetkem společnosti MM GT-Racing již v roce 2012, kdy tuto společnost svědek koupil. Žalobkyně však v rámci daňového řízení předložila doklady, že Martin Matzke prodal loď společnosti MM GT-Racing až dne 30. 9. 2013, přičemž kupní cena měla být uhrazena zápočtem vůči pohledávkám společnosti MM GT-Racing vůči jejímu bývalému jednatele Martinu Matzkemu. Krajský soud souhlasil s daňovými orgány, že způsob a čas nabytí lodi v hodnotě

přes 3,5 milionu Kč je zásadní skutečností. Svědkova výpověď ohledně okolností nabytí lodi společností MM GT-Racing se zásadně odchylovala od skutečností vyplývajících z dokladů předložených žalobkyní, což snižovalo věrohodnost výpovědi tohoto svědka, a to tím spíše, že předloženou dohodu o započtení pohledávek osobně podepsal. Za situace, kdy byly v rámci daňového řízení zjištěny rozpory mezi původní výpovědí svědka a dalšími doklady, je pochopitelné, že existují obavy z ovlivnění svědka, pokud by svědek k návrhu žalobkyně měl opakovaně vypovídat k již jednou zjišťované skutečnosti.

[12] K námitce nezákonnosti výsledku svědka Jaroslava Kubisky, který měl proběhnout v rámci vyhledávací činnosti, krajský soud uvedl, že dle § 93 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je možné využít v rámci daňového řízení jako důkaz podklady získané v rámci jiného daňového řízení. V rámci ústního jednání dne 26. 10. 2015 byly kladeny otázky Jaroslavu Kubiskovi jako bývalému jednateři společnosti MM GT-Racing. Vyhledávací činnost se netýkala žalobkyně, ale daňového subjektu MM GT-Racing, přičemž Jaroslav Kubiska vykonával v rozhodné době funkci jednatele. Na tomto jednání tedy Jaroslav Kubiska nevypovídal jako svědek, ale jako statutární orgán jmenované společnosti. Zahrnutím protokolu z ústního jednání ze dne 26. 10. 2015 do podkladů daňové orgány právní předpisy neporušily.

[13] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou, že bylo prokázáno uskutečnění plnění poskytnutého společnosti MLM-real Group. Krajský soud shrnul, že ze svědecké výpovědi jednatele společnosti Power Sports Enterprises Jana Kalivody a smluv o poskytování reklamních služeb ze dne 22. 12. 2014 (Rallye Dakar), 2. 1. 2015 a 24. 2. 2015 (závody Evropského poháru tahačů) a smlouvy ze dne 24. 2. 2015 (o navýšení reklamních ploch) vyplynulo, že žalobkyně nabízela reklamu svým odběratelům subdodavately prostřednictvím společnosti Power Sports Enterprises. Žalobkyně uzavřela smlouvu se svým odběratelem, společností MLM-real Group, o poskytování reklamních služeb dne 2. 1. 2015. V rámci daňového řízení bylo zjištěno, že logo společnosti MLM-real Group se na nějakých vozidlech a bannerech objevovalo, nebyla však předložena žádná smlouva mezi společností Power Sports Enterprises a žalobkyní, která by se týkala reklamní činnosti ve prospěch společnosti MLM-real Group. Ve vztahu k tomuto plnění žalobkyně nebyla schopna doložit ani primární doklady. Krajský soud se proto neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že prokázala uskutečnění plnění.

[14] Krajský soud nevyhověl návrhům na provedení důkazů protokolem o výsledku postupu k odstranění pochybností týkajícím se Martina Matzkeho ze dne 16. 6. 2011 a zprávou o daňové kontrole týkající se společnosti MLM-real Group za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014. Krajský soud vyhodnotil, že jde o doklady vztahující k odlišným zdaňovacím obdobím bez konkrétního vztahu k projednávané věci.

[15] Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[16] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

pokračování

[17] Stěžovatelka namítala nezákonnost rozsudku krajského soudu. Nárok na odpočet DPH u pořízení lodě nemohl být odmítnut z důvodu plateb v hotovosti a neexistence písemné smlouvy. Stěžovatelka zdůraznila, že v daňovém řízení předložila zejména ve vztahu k prokázání přijetí lodě od společnosti MM GT-Racing značné množství důkazních prostředků. Stěžovatelka prokázala v souvislosti s pořízením lodi i ekonomickou činnost, což žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil. Stěžovatelka též přesně specifikovala předmět plnění. Stěžovatelka unesla primární důkazní břemeno. Naopak daňové orgány dle stěžovatelky své důkazní břemeno neunesly. Dle stěžovatelky krajský soud požadoval prokázání minulých skutečností s absolutní jistotou, takový požadavek je v rozporu se zákonem i judikaturou.

[18] Stěžovatelka dále namítala, že svědecká výpověď Jaroslava Kubisky byla v rozporu se svým obsahem hodnocena výhradně v neprospěch stěžovatelky. Nesouhlasila ani s odmítnutím opakovaného výslechu svědka Jaroslava Kubisky a namítla, že byla nařčena z možného ovlivňování svědka. Stěžovatelka opakovaný výslech svědka navrhla, aby byly odstraněny pochybnosti o okolnostech pořízení lodi. Krajský soud nesprávně aproboval závěr žalovaného, že svědek se k této otázce ve své výpovědi výslovně vyjádřil. Daňové orgány a krajský soud nehodnotily svědeckou výpověď kriticky. Nelze aprobovat postup orgánů veřejné moci, které provádějí předběžnou selekci důkazních prostředků a apriorně preferují důkazní prostředky, které potvrzují jimi zvolenou skutkovou verzi. Předpojatý přístup vůči stěžovateli je ústavně nepřijatelný. Stěžovatelka též namítala, že krajský soud pochybil tím, že neprovedl svědeckou výpověď Jaroslava Kubisky navrženou v žalobě, výslechem svědka by soud odstranil údajné nejasnosti.

[19] Stěžovatelka rovněž k předloženým podkladům zdůraznila, že správce daně realizoval postup k odstranění pochybností u Martina Matzkeho týkající se faktury č. 11-005 na přijaté reklamní služby od reklamní společnosti MM GT-Racing, přičemž pak výslovně deklaroval, že veškerá plnění přiznaná Martinem Matzkem jsou pravdivá a že nezpochybňuje podnikatelskou činnost MM GT-Racing. Dále zdůraznila, že v rámci daňové kontroly DPH za 1. a 2. čtvrtletí 2014 u společnosti MLM-real Group orgány finanční správy potvrdily, že činnost společnosti MM GT-Racing byla zcela v pořádku. Závěr soudu, že důkazy jsou nadbytečné, neboť se vztahují k jinému zdaňovacímu období, je formalistický.

[20] Stěžovatelka dále namítala, že byla porušena její procesní práva. Krajský soud i žalovaný opírali svoji argumentaci o obsah výpovědi Jaroslava Kubisky dle protokolu o ústním jednání ze dne 26. 10. 2015 v rámci místního šetření. Tento protokol byl fakticky zastřeným protokolem o výslechu svědka. Nevyslechnutím svědka Jaroslava Kubisky, resp. použitím obsahu výpovědi Jaroslava Kubisky dle protokolu o místním šetření, při němž stěžovatelka nebyla přítomna, bylo řízení zatíženo podstatnou vadou.

[21] Stěžovatelka též namítla, že krajský soud se nevypořádal s námitkou ohledně hmotněprávní podmínky týkající se tzv. statusu skutečného (alternativního) dodavatele. Krajský soud námitku nesprávně vyhodnotil jako opožděnou. Stěžovatelka odkázala na novou judikaturu Soudního dvora Evropské Unie ve věci C-154/20 *Kemwater ProChemie* a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, a ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43. Ze spisu vyplynulo, že správce daně měl za

zjištěné, že loď pořídil v roce 2009 podnikatel Martin Matzke (plátce DPH) a že loď následně pořídila stěžovatelka, která loď také prodala. Sporné dle stěžovatelky je pouze to, zda společnost MM GT-Racing s. r. o. jako obchodní mezičlánek pořídila loď od Martina Matzkeho a následně ji prodala stěžovateli. Stěžovatelka zdůraznila, že daňové orgány i krajský soud řešily pouze otázku, zda se nejedná o fiktivní plnění v rámci transakce Martin Matzke – MM GT-Racing s. r. o. a transakce MM GT Racing s. r. o. – stěžovatelka. Nebylo však sporné, že Martin Matzke pořídil loď, touto lodí disponoval a byl plátcem daně. Za takových skutkových okolností je dle judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu vyloučené, aby došlo k odepření odpočtu DPH.

[22] Ve vztahu k plnění poskytnutému stěžovatelkou společností MLM-real Group stěžovatelka namítla, že z předložených podkladů vyplývá, že reklamní plnění bylo uskutečněno. Potvrdili to svědkové, daňové orgány i krajský soud. Krajský soud zdůraznil přednost fakticity před formálností, zároveň však uzavřel, že uskutečnění plnění nebylo prokázáno, neboť nebyla předložena písemná smlouva. Takové tvrzení nemůže účinně zpochybnit fakticitu plnění.

[23] Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, eventuálně aby zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[24] **Žalovaný** se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu. Správce daně ve výzvě ze dne 15. 7. 2015 jasně uvedl, jaké skutečnosti má stěžovatelka prokazovat. Stěžovatelka sice na základě výzvy dodala správci daně důkazní prostředky prokazující nabytí lodi Amel panem Martinem Matzkem z USA, nikoli však doklady prokazující nabytí lodi stěžovatelkou od společnosti MM GT-Racing. Správce daně provedl dne 12. 8. 2015 místní šetření, při němž zjistil, že nějaká loď byla v dílně zavěšena ve výšce 6 metrů, nebylo však možné ověřit identifikaci VIN. Přijatý daňový doklad od MM GT-Racing neobsahoval přesnou specifikaci předmětu prodeje, nebyla sepsána kupní smlouva a nebyl ani vystaven předávací protokol. Nebylo tedy prokázáno pořízení lodi Amel stěžovatelkou od dodavatele MM GT-Racing, přičemž právě z tohoto titulu stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet. Stěžovatelka tedy neprokázala přijetí plnění v souladu s předloženými daňovými doklady, správce daně proto neuznal stěžovatelce odpočet z tohoto zdanitelného plnění oprávněně. Důkazní prostředky předložené stěžovatelkou neprokázaly, že stěžovatelka nabyla loď od MM GT-Racing, stěžovatelka trvala na dodání lodi právě tímto dodavatelem a správci daně neuvedla ani žádného alternativního dodavatele lodi. Dle žalovaného krajský soud nepochybil, když uzavřel, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně.

[25] Žalovaný dále shrnul rozpory vyplývající z výpovědi svědka Jaroslava Kubisky ohledně způsobu a času nabytí lodě Amel společností MM GT-Racing od předchozího vlastníka Martina Matzkeho a setrval na závěru o nevěrohodnosti a rozpornosti svědecké výpovědi svědka Jaroslava Kubisky. Žalovaný dále zdůraznil, že zástupce stěžovatelky byl výslechu svědka Jaroslava Kubisky přítomen a mohl klást svědkovi otázky, toto právo však nevyužil. Nesouhlas daňového subjektu s hodnocením svědecké výpovědi správcem daně není důvodem pro opakování svědecké výpovědi.

pokračování

[26] K námitce stěžovatelky, že její práva byla porušena nezákonným protokolem o ústním jednání při vyhledávací činnosti, jenž byl zastřeným protokolem o výslechu svědka, žalovaný uvedl, že při ústním jednání u správce daně za účelem vyhledávací činnosti byly Jaroslavu Kubiskovi kladeny otázky jako bývalému jednateři společnosti MM GT-Racing ohledně činnosti této společnosti, přičemž tato vyhledávací činnost se netýkala stěžovatelky.

[27] Žalovaný souhlasil se závěrem o nadbytečnosti důkazů navržených na soudním jednání.

[28] K námitce alternativního dodavatele žalovaný zdůraznil, že důvodem neuznání nároku na odpočet daně od dodavatele MM-GT Racing bylo neprokázání splnění podmínky zakotvené v § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť stěžovatelka přes výzvu k prokázání skutečností neodstranila pochybnosti, zda loď Amel přijala od deklarovaného dodavatele. Až při soudním jednání dne 20. 12. 2020 stěžovatelka poprvé uplatnila námitku, že v situaci, kdy daňové orgány zpochybňovaly dodání lodi stěžovatelce od dodavatele MM-GT Racing, měly se z úřední povinnosti zabývat otázkou alternativního dodavatele, kterým by dle pozměněného tvrzení mohl být Martin Matzke. V žalobě stěžovatelka neuvedla skutečnost, že loď Amel měl stěžovatelce dodat alternativní dodavatel Martin Matzke. Žalovaný dále zdůraznil, že neexistuje žádná indicie, že by skutečným dodavatelem lodi byl Martin Matzke.

[29] Ve vztahu k plnění poskytnutému stěžovatelkou společností MLM-real Group žalovaný uvedl, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění (reklamní služby) pro odběratele MLM-real Group. Dle zákona o DPH, harmonizované unijní úpravy, judikatury Soudního dvora i judikatury Nejvyššího správního soudu je osoba povinna odvést DPH, kterou uvede na faktuře, bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[31] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[32] V projednávaném případě je spornou otázkou, zda stěžovatelka prokázala nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

[33] K námitkám týkajícím se rozložení důkazního břemene Nejvyšší správní soud v první řadě připomíná, že v souladu s § 92 daňového řádu daňový subjekt nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i prvotní důkazní břemeno ve vztahu k veškerým skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Již z rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 7 Afs 158/2006-118, vyplývá, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet DPH formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění. Pokud je pak správcem daně relevantně zpochybněna či dokonce vyvrácena věrohodnost daňových dokladů, které daňový subjekt k prokázání jím tvrzených skutečností správci daně předložil, důkazní břemeno nese stále daňový subjekt. Dokazování v daňovém řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, respektive co tvrdit měl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Zároveň platí, že není povinností orgánů daňové správy předestřít vlastní verzi skutkového děje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52).

[34] Námitce, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Správce daně výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 15. 7. 2015 srozumitelně vyjevil závažné pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění (lodi Amel) dle daňového dokladu č. 14-001.

[35] V obecné rovině lze souhlasit s premisou, jíž se dovolává stěžovatelka, a to že žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně prokázat s absolutní jistotou (nález Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Nejvyšší správní soud však nesouhlasí s námitkou, že tato premisa byla v projednávaném případě porušena. Skutečnosti, které je povinen v daňovém řízení prokazovat, musí daňový subjekt prokázat s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37). Právě takové vážné pochybnosti však v projednávaném případě byly dány (viz body [49] až [51] tohoto rozsudku).

[36] Ve vztahu k nároku na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění (pořízení lodi Amel) je v nyní projednávané věci ústřední spornou otázkou, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH z toho důvodu, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu.

[37] Stěžovatelka primárně namítala, že v daňovém řízení předložila ve vztahu k prokázání přijetí lodě Amel od společnosti MM GT-Racing značné množství důkazních prostředků a své důkazní břemeno ve vztahu k tomuto plnění unesla.

[38] Nejvyšší správní soud se shoduje se závěrem žalovaného, aprobovaným krajským soudem, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že subjekt deklarovaný na daňovém dokladu byl skutečným dodavatelem přijatého zdanitelného plnění (lodi Amel), a tedy že stěžovatelka loď Amel pořídila právě od společnosti MM GT-Racing.

[39] Žalovaný (na str. 8 až 11 svého rozhodnutí) a stručněji též krajský soud (body 57 a 58 rozsudku krajského soudu) dostatečně vysvětlili vážné pochybnosti, které vedly k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že loď Amel pořídila právě od společnosti MM GT-Racing. Kupní smlouva na prodej lodi Amel mezi stěžovatelkou a dodavatelem MM GT-Racing nebyla uzavřena v písemné podobě a nebyl sepsán ani předávací protokol či dodací list. Cenu

pokračování

za loď stěžovatelka uhradila v hotovosti postupně v několika dnech, nebyla tedy zachována auditní stopa, a pochybnosti byly též ohledně skutečnosti, komu byly peníze v hotovosti předány. Žalovaný rovněž vysvětlil podezřelost okolností ohledně skutečnosti, že finanční prostředky na tuto transakci si měla stěžovatelka zapůjčit od svého jednatele Martina Matzkeho. Ani výslech Jaroslava Kubisky, jednatele společnosti MM GT-Racing, neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu od MM GT-Racing. Existovaly pochybnosti o pořízení lodi dodavatelem MM GT-Racing, což posílilo pochybnosti o tom, že stěžovatelka pořídila loď od dodavatele MM GT-Racing uvedeného na daňovém dokladu.

[40] Neexistence písemné smlouvy sice není bez dalšího důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH, jak namítá stěžovatelka, absence písemné kupní smlouvy však v projednávaném případě nebyla jediným důvodem, pro který vznikly závažné pochybnosti o tom, že transakce proběhla tak, jak stěžovatelka vůči daňovým orgánům deklarovala. V této souvislosti Nejvyšší správní soud opakuje, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale ve skutečné existenci zdanitelného plnění, a daňový subjekt si ve vlastním zájmu má zajistit důkazy, kterými bude schopen uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). V tomto ohledu je nepatřičná argumentace stěžovatelky, že písemná smlouva je stejně jako daňový doklad jen formálním důkazem.

[41] Stěžovatelka dále uvedla, že loď Amel mohl stěžovatelce dodat přímo Martin Matzke, a v této souvislosti rovněž namítala, že krajský soud se s touto námitkou alternativního dodavatele nevypořádal. Nejvyšší správní soud se samostatně nezabýval otázkou opožděnosti námítky možného alternativního dodavatele vznesené v žalobním řízení, neboť s ohledem na výše popsany judikaturní vývoj a časový průběh této věci je tato námitka v řízení o kasační stížnosti přípustná bez ohledu na skutečnost, zda byla účinně uplatněna v řízení o žalobě. Nejvyšší správní soud se proto touto námitkou věcně zabýval, neshledal ji však důvodnou.

[42] V rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, ve věci *Stavitelství Melichar* Nejvyšší správní soud k této právní otázce vyslovil, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“

[43] Převažující judikatura Nejvyššího správního soudu však trvala na tom, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce DPH, a to konkrétně od plátce deklarovaného na předložených daňových dokladech (např. rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, nebo ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016-33, či ze dne 20. 7. 2017, č. j. 1 Afs 10/2017-39). Například v rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, k identifikaci dodavatele zboží či poskytovatele služeb zdejší soud uzavřel, že „daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být

požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.“

[44] Rozšířený senát k uvedené právní otázce v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ze dne 9. 12. 2021, C-154/20 (oba ve věci *Kemwater ProChemie*), uzavřel, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Za určitých podmínek nicméně nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.

[45] V návaznosti na závěry obsažené v rozsudcích Soudního dvora a rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* tak byly závěry dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu významně modifikovány.

[46] Závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu ve věci *Kemwater ProChemie* (ve spojení s rozsudkem Soudního dvora v téže věci) je nyní rozhodující senát vázán (§ 17 odst. 1 s ř. s. *a contrario*, srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 1 As 77/2010 - 95). Skutečnost, že rozsudek rozšířeného senátu byl vydán až po rozsudku krajského soudu v nyní projednávané věci, na tom nic nemění [k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, dle kterého „pokud (...) rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. (...) Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních“].

[47] Judikatura Nejvyššího správního soudu opakovaně zdůraznila, že nová judikatura ve věci *Kemwater* nemá automaticky vést ke zrušení všech dřívějších zamítavých soudních i správních rozhodnutí bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. *Vrátit věc až do daňového řízení je namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu rozsudky ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 10 Afs 374/2020-59, ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, či ze dne 5. 4. 2023, č. j. 1 Afs 266/2022-35).

[48] Stěžovatelka sice v řízení před krajským soudem existenci alternativního dodavatele lodi Amel uvedla, Nejvyšší správní soud však na tvrzení stěžovatelky, že loď jí mohl dodat přímo Martin Matzke, nepřistoupil, a to z několika důvodů.

[49] Především Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka měla břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i prvotní důkazní břemeno ve vztahu k veškerým skutečnostem, které byla povinna uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

pokračování

Stěžovatelka předložila v daňovém řízení mj. formální daňový doklad č. 130199, podle něž prodal Martin Matzke dne 30. 9. 2013 loď Amel společnosti MM GT-Racing. Důkazní břemeno může stěžovatelka jen stěží unést tím, že paralelně tvrdí různé, vzájemně protichůdné verze obchodního případu. Jak již přitom bylo judikaturou mnohokrát zdůrazněno, není na orgánech finanční správy, aby prokazovaly, jak obchodní případ skutečně proběhl, tuto povinnost měl a má i nadále daňový subjekt (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, nebo ze dne 14. 12. 2023, č. j. 6 Afs 284/2022-67). Jestliže stěžovatelka tvrdí, že v daňovém řízení předložila ve vztahu k prokázání přijetí lodě Amel právě od společnosti MM GT-Racing značné množství důkazních prostředků a své důkazní břemeno unesla, tvrzení, že skutečným dodavatelem lodi Amel byl Martin Matzke, je s prvotní verzí zjevně rozporné.

[50] Dále Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout okolnosti projednávané věci, které se zcela liší od specifických okolností, za nichž byl vysloven závěr ve věci *Kemwater*. V případě *Kemwater* totiž vznikl spor o identitu deklarovaného dodavatele z důvodu, že daňový subjekt nebyl schopen uvést, s kým za deklarovanou dodavatelskou společnost jednal, a důkazy provedené orgány finanční správy svědčily o tom, že jednatel deklarované dodavatelské společnosti za tuto společnost nejednal, ani k tomu nikoho nepověřil. Sporná však nebyla obchodní transakce, při níž mělo k poskytnutí zdanitelného plnění dojít a o níž existoval daňový doklad. Situace obdobná těmto podstatným skutkovým okolnostem případu *Kemwater* však v nyní projednávané věci nenastala. Stěžovatelka se, ve zjevné časové souvislosti s judikaturou ve věci *Kemwater*, pokusila „nabídnout“ možného jiného dodavatele, aniž by bylo zřejmé, jak mohlo k dodání touto osobou, za jinak nezměněných okolností, vůbec dojít.

[51] Věrohodnost stěžovatelčina tvrzení o „alternativním dodavateli“ je navíc výrazně oslabena personálními okolnostmi věci, tedy osobním propojením v řetězci následných vlastníků (a dodavatelů) lodi Amel, zjištěným daňovými orgány a stěžovatelkou nerozporovaným. Podnikatel Martin Matzke pořídil loď Amel v roce 2009. Týž Martin Matzke byl posléze (v období předcházejícím koupi lodě) společníkem společnosti MM GT-Racing, která od něj loď zakoupila a dle předloženého daňového dokladu ji následně prodala stěžovatelce. Jejím jediným společníkem a jednatelem byl tentýž Martin Matzke. Za těchto okolností mohlo jen stěží dojít k tomu, že by stěžovatelce nebylo bezpečně známo, od koho (kdy, případně za jakých dalších okolností) loď zakoupila.

[52] K námitkám porušení práv stěžovatelky v souvislosti s výslechy Jaroslava Kubisky Nejvyšší správní soud uvádí, že v rámci daňového řízení byl Jaroslav Kubiska vyslechnut jako svědek ve smyslu § 96 daňového řádu. Jak vyplývá z protokolu ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2125770/2507-60562-505706, zástupce stěžovatelky byl výslechu svědka přítomen a měl možnost položit svědkovi otázky. Ve spise je obsažen rovněž protokol ze dne 26. 10. 2015, č. j. 2127910/15/2507-60562-505706, pořizovaný z ústního jednání v rámci vyhledávací činnosti ve smyslu § 78 daňového řádu, při němž bylo Jaroslavu Kubiskovi položeno několik otázek ohledně ekonomické činnosti společnosti MM GT-Racing, včetně otázky, od koho a kdy společnost MM GT-Racing pořídila loď Amel. Obsah protokolu č. j. 2127910/15/2507-60562-505706 nijak nenaznačuje, že by v souvislosti s dotazy Jaroslavu Kubiskovi k činnosti daňového subjektu MM GT-Racing byly ve vztahu ke stěžovatelce zjišťovány informace v excesivním rozsahu nebo že byla takto obcházena pravidla pro

dokazování výsledkem svědka. Námitku porušení procesních práv stěžovatelky „zastřeným“ výsledkem svědka Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[53] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku, že svědecká výpověď Jaroslava Kubisky byla hodnocena v rozporu s obsahem výpovědi v neprospěch stěžovatelky a orgány postupovaly vůči stěžovateli předpojatě. Nejvyšší správní soud připouští, že dle protokolu o ústním jednání dne 26. 10. 2015 svědek výslovně nevypověděl, že loď byla majetkem společnosti MM GT-Racing již v roce 2012, jak uvedl krajský soud, nýbrž vypověděl, že „loď tam byla již od roku 2012“. S ohledem na okolnost, že loď Amel byla umístěna stále na stejném místě navzdory změnám majitelů, je skutečně možné takovou odpověď interpretovat i jinak, než jak uvedl krajský soud. Nejvyšší správní soud se však shoduje se závěrem, že výpověď tohoto svědka oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatého daňového dokladu od MM GT-Racing neprokazuje. Svědek Jaroslav Kubiska svou výpovědí nepotvrdil skutečnost vyplývající ze stěžovatelkou doložených dokladů, že loď Amel nabyla společnost MM GT-Racing od Martina Matzkeho dne 30. 9. 2013. V situaci, kdy kromě daňového dokladu transakci nedokládaly žádné další písemné doklady (např. kupní smlouva či předávací protokol), nebylo možné ověřit tok finančních prostředků, existovaly podezřelé okolnosti ohledně skutečnosti, že finanční prostředky na tuto transakci si měla stěžovatelka zapůjčit od svého jednatele Martina Matzkeho, a existovaly též pochybnosti o pořízení lodi dodavatelem MM GT-Racing, nejednoznačná odpověď svědka nerozptýlila existující závažné pochybnosti o přijetí lodi Amel stěžovatelkou od dodavatele MM GT-Racing. Zástupce stěžovatelky byl při výslechu přítomen a mohl položit svědkovi konkrétní otázky, jimiž by jeho odpověď byla uvedena na pravou míru či zpřesněna.

[54] Stěžovatelka v kasační stížnosti též zopakovala svůj nesouhlas s neprovedením opakovaného výslechu svědka Jaroslava Kubisky, který navrhla v odvolání. Žalovaný k tomuto návrhu shrnul, že svědecká výpověď s tímto svědkem již byla uskutečněna a zástupce odvolatele byl výslechu svědka přítomen a mohl mu klást otázky, pokud nepovažoval svědeckou výpověď za dostačující. Rovněž doplnil, že předchozí svědecká výpověď Jaroslava Kubisky byla nevěrohodná a na ústním jednání, při kterém se měl Jaroslav Kubiska vyjádřit k předmětu ekonomické činnosti společnosti MM GT-Racing, toto vyjádření odmítl. Žalovaný v této souvislosti vyhodnotil, že existuje důvodná obava o možném ovlivnění svědka, neboť odvolací orgán má důvodné podezření, že v případě dodání lodi společnosti MM GT-Racing a následném dodání odvolateli se jednalo o fiktivně vystavené daňové doklady, a proto nepřistoupil k opakovanému výslechu Jaroslava Kubisky. Krajský soud vysvětlil, proč žalovaný nepřistoupil k provedení opakovaného výslechu svědka, a proboval. Za daných okolností s vysvětlením souhlasí též Nejvyšší správní soud. Obecně lze poznamenat, že k opakovanému výslechu svědka přistoupí daňové orgány zejména tehdy, pokud výslech nebyl proveden v souladu se zákonnými pravidly, pokud byl výslech proveden v jiném daňovém řízení a jsou splněny podmínky § 93 odst. 3 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017-54), nebo pokud se má svědek vyjádřit k novým dosud neprojednaným okolnostem věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016-45). O takové situaci však v projednávané věci nešlo. Stejně jako žalovaný i Nejvyšší správní soud považuje za podstatné, že zástupce stěžovatelky přítomný při výslechu měl možnost svědkovi položit otázky, tuto možnost však nevyužil.

pokračování

[55] Dále stěžovatelka namítala, že reklamní plnění pro odběratele MLM-real Group se realizovalo a že uskutečnění tohoto zdanitelného plnění prokázala.

[56] Žalovaný ve svém rozhodnutí mj. shrnul, že stěžovatelka nabízela reklamní služby svým odběratelům subdodavately. Ze smluvních dokumentů, které správci daně předložila společnost dodávající služby stěžovatelce, však nevyplývalo, že docházelo k poskytování reklamních služeb a propagace společnosti MLM-real Group, a též nevyplývalo, že byly nabízeny reklamní plochy závodního speciálu BUGGYRA BIG BOY 02, k němuž jediné stěžovatelka doložila prezentaci loga společnosti MLM-real Group. Žalovaný proto uzavřel, že nebylo prokázáno, na základě jakého titulu bylo logo společnosti MLM-real Group prezentováno a zda reklamní služby skutečně poskytla stěžovatelka (str. 14-16 rozhodnutí žalovaného). Stručněji pak krajský soud vysvětlil, že skutečnost, že logo společnosti MLM-real Group se na nějakých bannerech a vozidlech objevovalo, nemohla prokázat, že k plnění došlo právě na základě smlouvy se stěžovatelkou a nikoli např. na základě smlouvy uzavřené přímo s poskytovatelem reklamy či na základě spolupráce s jiným zprostředkovatelem (bod 65 rozsudku krajského soudu).

[57] S uvedenou argumentací se Nejvyšší správní soud ztotožnil, stejně jako se závěrem, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění v podobě reklamní služby pro odběratele MLM-real Group na základě vystaveného daňového dokladu, přičemž vzhledem k úpravě v § 108 odst. 1 zákona o DPH byla povinna přiznat daň. Ani tato námitka tak není důvodná.

[58] Stěžovatelka též nesouhlasila se zamítnutím provedení důkazů v řízení před krajským soudem. Krajský soud konstatoval, že protokol o výsledku postupu k odstranění pochybností, týkající se Martina Matzkeho ze dne 16. 6. 2011, č. j. 43734/11/198931501061, a zpráva o daňové kontrole týkající se společnosti MLM-real Group a. s. za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014, se vztahují k odlišným zdaňovacím obdobím bez konkrétního vztahu k projednávané věci. Nejvyšší správní soud neshledal v tomto závěru pochybení a námitku hodnotí jako nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[59] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[60] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. února 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu