



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Jana Kratochvíla, soudce Martina Bobáka a soudkyně Petry Kamínkové ve věci

žalobkyně: **Calangute, SE v likvidaci**, IČO 28253485  
sídlem Ovocný trh 572/11, 110 00 Praha 1

zast. advokátkou JUDr. Milenou Novákovou  
sídlem Vyšný 157, 381 01 Český Krumlov

proti **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno  
žalovanému:

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2023, č. j. 24087/23/5300-22444-713021,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Jádrem této kauzy je otázka, zda žalobkyně prokázala, že deklarované reklamní služby přijala od plátce/plátců daně z přidané hodnoty (DPH). K vyřešení této otázky soud zavázal žalovaného v rozsudku ze dne 30. 5. 2022, č. j. 17 Af 17/2020-61.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

2. Žalobkyně podniká v oblasti hudební a umělecké produkce. Také sama poskytuje s tím související reklamní služby. Zde šlo o dodání reklamy třetích subjektů formou reklamních bannerů umístěných na přívěsu automobilu, který měl jezdit po předem určených trasách. Subdodávku této reklamy měla pro žalobkyni zajišťovat společnost Quality Work CZ s.r.o. (QW, případně též pouze jako **dodavatel**). Finanční úřad pro hl. m. Prahu (**správce daně**) jí platebním výměrem ze dne 22. 1. 2019 za zdaňovací období květen 2016 (**platební výměr**) doměřil DPH ve výši 1 073 021 Kč. Žalobkyně se proti platebnímu výměru bránila odvoláním, které žalovaný zamítl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím (**napadené rozhodnutí**). Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí.

3. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.

4. Dne 27. 6. 2016 podala žalobkyně řádné přiznání k DPH a kontrolní hlášení; obě za květen 2016. Správce daně pojal pochybnosti stran údajů vykázaných v kontrolním hlášení, které se vztahovaly k přijatým zdanitelným plněním (reklama na mobilním reklamním nosiči) od QW v celkové částce základu daně 4 936 439 Kč a DPH ve výši 1 036 652,19 Kč. Zjistil, že žalobkyně v kontrolním hlášení vykazala u tohoto plnění vyšší daň na vstupu než QW vykazala ve svém kontrolním hlášení na výstupu. Správce daně proto dne 4. 8. 2016 zahájil postup k odstranění pochybností a žalobkyni vyzval, aby prokázala faktickou stránku zdanitelných plnění a že plnění poskytl jí tvrzený dodavatel (**první výzva k odstranění pochybností**). Vzhledem k potřebě rozsáhlejšího dokazování správce daně následně zahájil daňovou kontrolu v rozsahu ověření a prokázání správnosti a úplnosti údajů ve vztahu k přijetí zdanitelného plnění od QW.

5. Správce daně uzavřel daňovou kontrolu s tím, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Vydal proto platební výměr, proti kterému se žalobkyně poprvé odvolala dne 18. 2. 2019. Žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 19. 2. 2020 (**první rozhodnutí žalovaného**). Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu k Městskému soudu v Praze. Ten již cit. rozsudkem 17 Af 17/2020 zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud zjistil, že daňové orgány se nezabývaly tím, zda žalobkyni mohl dodat sporná plnění jiný plátců DPH. Žalobkyni nevyzvaly, aby – v případě, že tomu tak bylo – takové okolnosti případně prokázala [rozsudek Soudního dvora Evropské unie (SDEU) ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*<sup>1</sup>].

6. Vázán závěry soudu žalovaný v dalším řízení uložil správci daně, aby doplnil dokazování. Správce daně se následně domníval, že žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (**zákon o DPH**), avšak transakce byla zasažena podvodem na DPH. Proto dne 24. 3. 2023 dle § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (**daňový řád**), zaslal žalobkyni výzvu (**výzva k uplatnění práva**). Žalobkyně se k této výzvě vyjádřila dne 12. 5. 2023. Žalovaný pak dne 31. 5. 2023 seznámil žalobkyni ze zjištěnými skutečnostmi (**seznámení se zjištěnými skutečnostmi**). V seznámení ji upozornil na přetrvávající pochybnosti o tom, že plnění skutečně dodala QW. Dle něj spisový materiál neobsahoval údaje potřebné k ověření toho, že skutečný dodavatel byl v postavení osoby povinné k DPH. Žalobkyně reagovala dne 10. 7. 2023. K podání nepřiložila nové důkazní prostředky. Následně žalovaný vydal napadené rozhodnutí.

---

<sup>1</sup> ECLI:EU:C:2021:989.

## II. Žaloba a vyjádření žalovaného

7. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně brání žalobou. Namítá procesní pochybení správce daně, neboť nestanovil daň správně a porušil tak § 1 odst. 2 daňového řádu. Správce daně se nesnažil zjistit správnou výši DPH. Daňové orgány neustále měnily náhled na to, v čem žalobkyně porušila zákon. Přestože se žalobkyně snažila vyhovět daňovým orgánům, pod vlivem změn jejich pohledu na věc již nevěděla, co vlastně má prokázat.

8. Žalobkyně poskytla formální doklady o uskutečnění plnění tvrzeným dodavatelem. Žalovaný měl za to, že těmito podklady neprokázala, že plnění poskytla QW. Žalobkyně přitom předložila daňové doklady, které uváděly jako předmět plnění reklamu prostřednictvím mobilního reklamního přívěsu, specifikovaly trasu jízdy, počet najetých kilometrů i období, ve kterých měly reklamní přívěsy jezdit. Ke každému daňovému dokladu přiřadila banner nebo leták, který daňový doklad specifikoval jako reklamu, kterou měla QW dodat. Žalobkyně předložila taktéž výpisy ze svého bankovního účtu a také důkazy stran QW, a to kopie tří kontrolních hlášení [řádne ze dne 27. 6. 2016 (**první kontrolní hlášení**), další řádné ze dne 28. 6. 2016 (**druhé kontrolní hlášení**) a následné ze dne 15. 7. 2016 (**třetí kontrolní hlášení**)], které obdržela od QW. Dne 8. 12. 2016 při nahlédnutí do spisu žalobkyně zjistila, že kontrolní hlášení, která jí poskytla QW, jsou shodná s těmi, které si správce daně obstaral z daňového spisu této společnosti. Tuto skutečnost považuje žalobkyně za důkaz pravosti těchto kontrolních hlášení. Správce daně odmítl žalobkyni poskytnout kopie kontrolních hlášení, které měl vloženy do jejího daňového spisu, a zařadil je do neveřejné části. Proti tomuto postupu podala žalobkyně úspěšnou stížnost. Správce daně přistoupil k opětovnému zařazení kontrolních hlášení do veřejné části spisu. Ve vyrozumění o vyhovění stížnosti vysloveně uvedl, že kontrolní hlášení daňové orgány použijí jako důkazní prostředek. V rozporu s tím pak správce daně ve zprávě o kontrole označil kontrolní hlášení QW za květen 2016 za neúčinné. Žalovaný následně konstatoval, že údaje v kontrolních hlášeních lze vnímat toliko jako formální tvrzení, neprokazují faktické uskutečnění plnění tvrzeným dodavatelem. S těmito závěry daňových orgánů žalobkyně nesouhlasila. Kontrolní hlášení QW pokládala za stěžejní důkaz. I pokud by správce daně označil tato další kontrolní hlášení za neúčinná, neztratila by důkazní hodnotu směrem k žalobkyni. Nadto pokud označil správce daně kontrolní hlášení QW za neúčinná, měl u ní provést kontrolu. Správce daně tak včas nečinil a začal ve směru k QW konat až o rok později (12. 2. 2017), kdy jej zařadil mezi nespolehlivé plátce.

9. Dále žalobkyně namítala nesprávné hodnocení důkazů, bezdůvodné odmítnutí důkazů a chybný předmět dokazování. Pro prokázání nároku na odpočet DPH dle § 72 zákona o DPH nepředložila jenom daňové doklady od QW s konkrétním rozpisem reklamních služeb a s řádnou evidencí k DPH. Správci daně prý dodala celou řadu důkazů, jejichž pomoci unesla své důkazní břemeno. Žalovaný s ní nesouhlasil. Opačný závěr opřel především o skutečnosti stran QW (virtuální sídlo, neexistence smlouvy mezi žalobkyní a tímto dodavatelem), pochybnosti o úhradě za přijaté plnění a konečně o osobu jednatele QW, pana Alexandru Panaita (dále jen **jednatel**).

10. Ohledně úhrady za poskytnuté plnění žalobkyně uvedla, že správci daně předložila směnku vlastní se splatností 15. 7. 2016. Úhradu poskytla novému věřiteli, neboť QW postoupila své pohledávky vůči žalobkyni na společnost CONCENTIO s.r.o. K úhradě za směnku došlo dne 25. 3. 2017. Správce daně pochyboval o způsobu úhrady. Tyto pochybnosti nejsou oprávněné, neboť pokud správce daně argumentuje, že vyžadoval

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

doklady o úhradě v první výzvě k prokázání skutečností, nemohla je žalobkyně v té době předložit, neboť tehdy služby ještě nebyly uhrazeny.

11. Plnění ze strany QW měl potvrdit její jednatel. Správce daně předvolal jednatele k výsledku. Protože se svědek opakovaně nedostavil, správce daně provedl mezinárodní žádost na výměnu informací do Rumunska. Rumunský správce daně zjistil, že jednatel na adrese svého bydliště již nežije, banka zastavila jeho byt pro nesplácení dluhu a že by se měl nacházet v Maďarsku ve vazbě. Uvedené zjištění žalobkyně nepokládala za relevantní důkaz, který by vyvracel, že QW v květnu 2016 žalobkyni dodala služby. To, že jednatel v té době pobýval v ČR, potvrdila i policie.

12. Žalobkyně zdůraznila, že obchodní vztah, který nyní daňové orgány prověřují, realizovala v květnu 2016, a tedy již před sedmi lety. Od té doby se v průběhu kontroly daňových orgánů odráží judikurní vývoj, který proměnil pohled na povinnosti daňových subjektů. Žalobkyně musela prokazovat, že se plnění uskutečnilo, pak že plnění dodal deklarovaný dodavatel, později zase že tento dodavatel byl plátcem DPH. Měla také prokazovat, že nebyla účastníkem podvodu na DPH, neboť to tvrdil správce daně, a aby žalovaný nemusel nést důkazní břemeno, označil tyto závěry správce daně jako „neobratné“ a „procesně horlivé“. Nakonec se dle napadeného rozhodnutí provinila žalobkyně tím, že neprokázala uskutečnění plnění od QW ani od jiného plátce DPH. Případ žalobkyně je tak ukázkou negativního dopadu neustálých změn daňových zákonů, které jsou nesrozumitelné a musí je dodatečně vykládat judikatura. Žalobkyně tvrdí, že byla v dobré víře, že doklady prokazující plnění skutečně vystavil ten, kdo byl na těchto dokladech uveden, a ten byl také dodavatelem, který plnění poskytl.

13. Žalovaný ve vyjádření navrhl, aby soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že ho v dalším řízení vázaly závěry rozsudku 17 Af 17/2020. Městský soud mu uložil, aby zjistil, zda plnění poskytl (jakýkoliv) plátcem DPH. Z toho důvodu po žalobkyni již nepožadoval, aby podrobněji prokazovala, že plnění dodala právě QW. Žalobkyně měla prokázat, že jí plnění poskytl dodavatel v postavení plátce DPH. Žalovaný se zabýval tím, zda zde byly indicie svědčící tomu, že plnění dodala osoba v postavení plátce DPH, byť by i byla odlišná od QW.

14. Žalovaný souhlasí s tím, že správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení dospěl k chybnému závěru. Žalobkyně se neúčastnila podvodu na DPH. Dílčí pochybení správce daně nezpůsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný navíc tyto závěry správce daně v odvolacím řízení korigoval a v seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalobkyni oznámil, že nezměnil právní kvalifikaci. Žalobkyně přes jeho výzvu neuvedla skutečnosti ani nedoložila žádné podklady, které by svědčily o tom, že sporná reklamní plnění poskytl plátcem DPH.

15. Dle žalovaného žalobkyně opomíjí povahu kontrolního hlášení. Kontrolní hlášení má pouze povahu tvrzení daňového subjektu. Prostřednictvím této listiny daňový subjekt vůči správci daně deklaruje, od kterých dodavatelů přijal zdanitelná plnění a vůči kterým odběratelům uskutečnil zdanitelná plnění.

16. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyni doložené objednávky služeb mají vypovídající hodnotu, avšak pouze ve vztahu k objednání plnění. Neprokazují, že objednané plnění skutečně poskytl žalobkyni tvrzený dodavatel. Žalobkyně měla prokázat, že se obchodní případ stal tak, jak tvrdila. Ve svém zájmu si měla opatřit ke každému obchodnímu vztahu dostatek důkazních prostředků (třeba i uzavřít smlouvu v písemné podobě). Pokud žalobkyně ve své praxi neuzavírá písemné smlouvy, vystavuje se riziku důkazní nouze.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

17. Stran jmen řidičů reklamního vozu žalovaný podotkl, že po žalobkyni nechtěl informace v rozporu se zákonem. Když zjistil, že QW nedisponovala v dané době žádnými zaměstnanci a nebyla tak technicky ani personálně vybavena k uskutečnění plnění, mohla znalost jmen řidičů vést alespoň k provedení jejich výslechů. Ty mohly prokázat, že osoba, která dodala plnění, se nacházela v postavení plátce DPH.

18. Fotodokumentace s realizací plnění prokázala, že plnění se uskutečnilo. Nebyla s to prokázat, že plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel či jiná osoba v postavení plátce DPH. Tvrzení žalobkyně, že sporná plnění přijala od QW, zpochybnilo také to, že tato společnost v daňovém přiznání za posuzované zdaňovací období vykázala plnění pouze jako „úklidové služby“. Žalobkyně tento argument nijak nevyvrátila tím, že uvedla obory činnosti, které měla QW zapsány v živnostenském rejstříku.

19. Jednatel QW sice v písemném prohlášení uvedl, že QW vystavila a zaúčtovala faktury pro žalobkyni. Dle žalovaného ovšem v prohlášení chyběla jakákoliv identifikace těchto faktur a chyběla také příloha, na kterou prohlášení odkazovalo. Seznam přijatých faktur z účetnictví žalobkyně, který zároveň s prohlášením jednatele QW žalobkyně předložila, není opatřen podpisem, případně jiným označením, které by dokazovalo, že se prohlášení vztahovalo právě k tomuto seznamu. Navíc písemné prohlášení dodavatele nemá stejnou důkazní hodnotu, jakou by měla jeho svědecká výpověď, při níž by musel vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat (§ 96 odst. 1 daňového řádu). K výslechu jednatele nedošlo, přes opakované předvolání se nedostavil. Neprovedení svědecké výpovědi ztížilo žalobkyni její důkazní situaci, neboť její dodavatel nepotvrdil dodání plnění způsobem, který by byl v daňovém řízení relevantní.

20. Od počátku řízení daňové orgány s žalobkyní dostatečně komunikovaly a informovaly ji o obsahu jejich pochybností. Žalovaný upozornil, že úhrada za služby není důkazem o uskutečnění plnění. Je jen jedním z důkazů, které ve své vzájemné souvislosti tvoří určitý obraz o tom zda, jak, za kolik, či kým mohlo být plnění dodáno. Stejně tak skutečnost, že v květnu roku 2016 se jednatel QW pohyboval na území ČR, neprokázala, že plnění uskutečnila právě tato společnost.

21. Závěrem žalovaný zdůraznil, že soud v rozsudku 17 Af 17/2020 nekonstatoval, že žalobkyně splnila hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet DPH. Tehdy pouze reagoval na změnu judikatury, dle níž bylo nově možné uznat tento nárok, i pokud plnění uskutečnil dodavatel v postavení plátce DPH, byť jiný, než kterého daňový subjekt označil za dodavatele. V tomto směru daňové orgány v předchozím řízení nevedly dokazování. V řízení po rozsudku 17 Af 17/2020 žalobkyně výslovně setrvala na tom, že plnění poskytla QW. Žalovaný přitom nezjistil indicie, které by svědčily o tom, že sporné reklamní služby poskytl jiný plátce DPH.

### III. Posouzení žaloby

22. Žaloba je včasná, podala ji osoba k tomu oprávněná. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)], jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

23. Na jednání dne 18. 9. 2024 žalobkyně setrvala na žalobě. Mj. zdůraznila, že postup daňových orgánů byl pro ni nepředvídatelný. V důsledku opakovaných změn stanovisek

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

daňových orgánů nevěděla, co dalšího má prokazovat. Dále poukázala např. na kontrolní hlášení QW a na prohlášení jejího jednatele.

24. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. K dotazu soudu uvedl, že v této věci vyvstaly pochybnosti zejména v důsledku zjištění, že tvrzený dodavatel neměl zaměstnance a přes úsilí, které tomu správce daně věnoval se ho nepovedlo vyslechnout.

25. Žaloba není důvodná.

26. Předně soud uvádí, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Lze z něj seznat, jakým způsobem daňové orgány rozhodly, výrok neodporuje odůvodnění, je z něj možné zjistit, jakými úvahami byly daňové orgány vedeny a jak vypořádaly námitky. Žalovaný taktéž dostatečně reflektoval pokyny rozsudku 17 Af 17/2020 v této věci (viz níže).

27. Mezi stranami není sporné vlastní uskutečnění ani předmět a rozsah deklarovaného plnění. To daňové orgány nezpochybnily. Stěžejní otázkou této kauzy je, zdali žalobkyně vyvrátila pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění přijala od plátce DPH.

#### *Podmínky odpočtu DPH*

28. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu má daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňový subjekt může uplatnit nárok na odpočet DPH pouze za zboží či služby, které zákon o DPH označuje za zdanitelná plnění. Zároveň toto zboží či služby musí přijmout od osoby, která je v době transakce plátcem DPH. Pokud tvrdí, že od takové osoby zboží či služby přijal, musí tato tvrzení také prokázat. Svou povinnost splní předložením daňových dokladů ke konkrétním transakcím s předepsanými náležitostmi. A v případě přetrvávajících pochybností také předložením dalších důkazů (viz dále).

29. Přestože je prokázání nároku na odpočet DPH prvotně dokladovou záležitostí, tvrzené skutečnosti musí být v souladu se skutečným stavem. Pokud má správce daně důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění a daňový subjekt je nevyvrátí, nemůže přiznat nárok na odpočet DPH. Je na správci daně, aby tyto důvodné pochyby ohledně tvrzení daňového subjektu prokázal. Tíží ho tedy důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Avšak nemá povinnost prokázat, že skutečnosti tvrzené daňovým subjektem se nestaly tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. V tomto směru dostačuje prokázat vážné a důvodné pochybnosti. Pokud toto své důkazní břemeno správce daně unese, je na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti vyvrátil. Daňový subjekt má v takovém případě prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech.

30. Konkrétní obsah důkazního břemene při prokazování oprávněnosti nároku na odpočet DPH vychází z § 72 odst. 1 zákona o DPH. Plátce daně má nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Zákon o DPH v § 73 upravuje podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet povinen mít daňový doklad. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění (viz i čl. 226 odst. 5 směrnice 2006/112/ES<sup>2</sup>).

---

<sup>2</sup> Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

31. Daňový subjekt sice prokazuje splnění podmínek pro odpočet DPH doklady, ovšem podstatný je, jak již soud uvedl, soulad skutečného stavu se stavem uvedeným na těchto dokladech. V případě důvodných pochybností správce daně o správnosti údajů na dokladech musí daňový subjekt prokázat pravdivost tam uvedených údajů, a to přestože doklady obsahovaly všechny požadované náležitosti. Pokud daňový subjekt neprokáže pravdivost údajů uvedených na dokladech, správce daně neuzná nárok na odpočet DPH (např. rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43, bod 38 a tam cit. judikatura). Ani soulad údajů v dokladech se skutečností ovšem nemusí být dostatečnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet DPH. Zdanitelné plnění musí poskytnout osoba, která má postavení osoby povinné k dani (plátce DPH).

32. Správce daně jistě nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který ve svém důsledku prakticky vylučuje, aby účastník řízení unesl důkazní břemeno. Důkazní povinnost, kterou podle § 92 odst. 3 daňového řádu nese daňový subjekt, totiž nedosahuje povinnosti prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Správce daně tak musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr bez vážných pochybností. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti (rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2024, č. j. 2 Afs 25/2023-55, bod 25 a tam cit. judikatura).

33. SDEU v rozsudku C-154/20, *Kemwater ProChemie*, připustil, že zdanitelné plnění může realizovat i jiná osoba než ta, která vystavila daňový doklad. Rozšířený senát NSS pak v navazujícím rozsudku v témž případě uvedl, 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 (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, *Kemwater ProChemie*). Dle něj SDEU umožnil, aby za určitých podmínek nemusel být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že nutně byl v postavení plátce DPH. Z toho plyne, že dle SDEU není nezbytnou podmínkou, aby plnění uskutečnila osoba uvedená na daňovém dokladu. Nutné ovšem je, aby skutečný dodavatel (tedy i odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu) měl postavení plátce DPH. K tomu rozšířený senát NSS konkretizoval, že v takovém případě nepostačuje pouhá dobrá víra daňového subjektu v to, že jednal s plátcem DPH. Opačný postup by podle rozšířeného senátu nově umožnil vznik nároku na odpočet DPH, s nímž SDEU nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění plnění plátcem DPH tíží daňový subjekt. Jedinou výjimkou je situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem DPH.

*Daňové orgány respektovaly rozsudek 17 Af 17/2020*

34. Městský soud v Praze v rozsudku 17 Af 17/2020 uložil žalovanému, aby se v dalším řízení zaměřil na zodpovězení otázky, jestli skutečný dodavatel plnění byl plátcem DPH. Daňové orgány měly žalobkyni vyzvat, aby takové okolnosti tvrdila a prokázala a samy také ověřit, jestli z úřední činnosti nedisponují důkazy osvědčujícími takovou skutečnost. Soud tak reagoval na rozsudky v kauze *Kemwater ProChemie*.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

35. Po nabytí právní moci rozsudku 17 Af 17/2020 žalovaný vyzýval žalobkyni k doložení skutečnosti, že jí reklamní plnění poskytl plátcce DPH. Žalobkyně setrvala na původním tvrzení, že sporná plnění jí dodala QW, která je uvedena také na daňových dokladech (reakce žalobkyně ze dne 9. 7. 2023). Žalobkyně tedy nevyužila možnosti prokázat, že plnění dodal jiný plátcce DPH, tzn. dodavatel odlišný od toho, který byl uveden na daňových dokladech. Za těchto okolností tedy daňové orgány z úřední činnosti zkoumaly, zda dodání plnění jiným plátcem DPH (odlišným od toho, jehož označila žalobkyně) vyplynulo z informací dostupných správci daně z úřední činnosti.

36. Vedle toho, že žalobkyně ani v dalším řízení neprokázala, že by plnění obdržela od QW (viz dále), žalovaný správně konstatoval, proč není jisté, že by skutečný dodavatel žalobkyně byl plátcem DPH. Plátcem DPH se v roce 2016 stala osoba, jejíž roční obrat přesáhl 1 mil. Kč, ale až od prvního dne měsíce následujícího po měsíci, v němž překročila stanovený obrat (podrobněji viz bod 69 napadeného rozhodnutí). Pokud by se neznámý dodavatel na základě plnění poskytnutých žalobkyni měl stát plátcem DPH, stal by se jím až *pro futuro* (rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2023, č. j. 1 Afs 178/2022-74, *INA SPORT*, bod 32). Nad rámec závěrů žalovaného soud dodává, že v posuzovaném případě ani není jisté, že všechna plnění poskytl jediný dodavatel. Postavení plátcce DPH nelze dovodit pouze z toho, že souhrnná výše vícera poskytnutých plnění překračuje limit pro registraci k DPH, pokud daňový subjekt neprokáže, že tato plnění poskytl jediný dodavatel (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022-53, *EUROTYRES*, bod 35, či ze dne 18. 5. 2023, č. j. 4 Afs 218/2022-36, *4Leaders*, bod 22).

*Správce daně identifikoval důvodné pochybnosti o tom, že sporná plnění dodala QW*

37. Ve shodě s rozsudkem 17 Af 17/2020 soud i nyní zjistil, že daňové orgány unesly své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokázaly existenci důvodných pochybností ohledně nároku na odpočet DPH (podrobněji viz rozsudek 17 Af 17/2020, bod 28). V řízení, které následovalo po tomto rozsudku, jak daňové orgány, tak žalobkyně dílem korigovaly své dosavadní argumentace. Žalovaný pak zejména zkoumal otázky, jejichž vyřešení mu uložil soud v rozsudku 17 A 17/2020. Ani v dalším řízení ovšem nedošlo k zásadnímu doplnění skutkového stavu či změně právního základu věci.

38. V rozsudku 17 Af 17/2020, bod 28, soud specifikoval, že jednou z pochybností o tvrzeném plnění bylo i to, že QW vydala v rozmezí několika dní velké množství dokladů (celkem 40 dokladů). V napadeném rozhodnutí žalovaný upřesnil, že správce daně poukazem na tyto doklady, navíc vydané v nesouladné číselné řadě, v rámci postupu k odstranění pochybností zpochybňoval *existenci* zdanitelných plnění. V odvolacím řízení se však stěžejní stala jiná otázka, a to, zda žalobkyni *poskytl sporná plnění tvrzený dodavatel*, resp. zda dodavatel byl plátcem DPH (bod 84 napadeného rozhodnutí). Proto tento aspekt věci nehrál v rozhodnutí správních orgánů žádnou roli.

39. Daňové orgány v průběhu řízení označily pochybnosti o realizaci plnění tak, jak jej popsala žalobkyně, vždy ji však o těchto pochybách informovaly a umožnily jí na ně reagovat. V posledním seznámení se zjištěnými skutečnostmi daňové orgány specifikovaly následující pochybnosti o tom, že tvrzená plnění dodala žalobkyni právě QW (srov. podrobněji také body 57 a násl. napadeného rozhodnutí):

- a) QW měla pouze virtuální sídlo a neměla ani žádnou provozovnu k provozování ekonomické činnosti ve smyslu živnostenského rejstříku (úřední záznam z 13. 1. 201; podrobněji také bod 95 napadeného rozhodnutí);

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

- b) QW nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou a vyúčtování k těmto daním nepodávala. Dle dostupných evidencí nebyla vedena ani v registru zaměstnavatelů. Vzniklo tak podezření, že neměla ani zaměstnance, kteří by uskutečnili plnění;
- c) za květen 2016 vykazala QW v řádném přiznání k DPH jako hlavní ekonomickou činnost „úklidové činnosti“, nikoliv reklamní činnost;
- d) porušovala povinnost ukládat do sbírky listin u rejstříkového soudu účetní závěrky a související informace;
- e) ke dni 31. 10. 2019 byla QW označena za nespolehlivého plátce (§ 106a zákona o DPH), tedy za plátce, který závažným způsobem porušil své povinnosti související se správou DPH;
- f) jediným jednatelem QW byl cizí státní příslušník, s trvalým bydlištěm mimo tuzemsko, s neznámým skutečným pobytem. Jednatel se dvakrát bez sdělení závažného důvodu nedostavil k podání svědecké výpovědi. Nepovedlo se ho dohledat ani v rámci pokusu o jeho výslech prostřednictvím mezinárodního dožádání (č. l. 38 spisu správce daně).

40. Soud souhlasí s daňovými orgány, že shora popsané okolnosti ve své kombinaci vyvolávají důvodné pochybnosti, že tvrzená plnění dodala QW.

41. Okolnosti konkrétního plnění, vč. pochybností o něm, je vždy třeba vnímat v souvislostech a jejich celkovém kontextu. Kupříkladu skutečnost, že QW nebyla vedena v registru zaměstnavatelů, automaticky neznamená, že nemohla žalobci dodat plnění. Automobil s reklamním přívěsem si, ač nemusela být technicky vybavena, mohla pronajmout. Automobil pak např. mohl řídit jednatel QW (i když tato skutková varianta zřejmě není pravděpodobná, jelikož reklamní přívěs měl dle objednávky jen v květnu 2016 po Praze a okolí ujet až cca 62 tis. km). Nebo QW mohla toto plnění realizovat prostřednictvím subdodavatele, popřípadě mohla k tomu také nelegálně zaměstnat další osoby. Nic takové ovšem žalobkyně netvrdila ani neprokazovala, ačkoli se nabízelo prokazovat dodání reklamních plnění i touto cestou. Nevypovídal-li jednatel QW a nedodala-li žalobkyně jiný důkazní prostředek, které by ve skutkovém příběhu vyplnil prázdné místo, soud nemohl od právě uvedených pochybností odhlédnout.

42. Daňové orgány jistě nemohly uzavřít, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno jen proto, že neoznačila jména řidičů, kteří řídili vůz s reklamním přívěsem. Závěr žalovaného v bodě 86 napadeného rozhodnutí nelze vykládat tak, jak ho interpretovala žalobkyně. Dle soudu není jisté, zda by podnikatel, který by jednal s péčí řádného hospodáře, znal také jména řidičů svého dodavatele, kteří s reklamním přívěsem jezdili po předem určených trasách. Proto je výzvu k označení jmen řidičů třeba vnímat ne jako samostatnou pochybnost, ale spíše jako pomyslnou pomocnou ruku daňových orgánů. Pokud by žalobkyně řidiče identifikovala, mohla zvrátit pochybnosti o tom, zda sporná plnění dodala osoba povinná k DPH. Z toho plyne, že žalobkyně při kontrole realizace plnění nemusela řešit identitu řidiče. Pokud by tak ovšem učinila, mohla za současné situace za pomoci výslechů těchto řidičů prokázat, že sporná plnění dodal plátce DPH. Nadto soud považuje za prazvláštní, že žalobkyně, která během daňového řízení čile komunikovala s QW, byla schopna od QW získat její kontrolní hlášení za květen 2016, ale již se jí nepovedlo u QW zjistit, kdo řídil vozidlo s jejími reklamními bannery.

43. Dle soudu žalovaný také správně korigoval nepravdivý závěr správce daně stran zápisu QW v živnostenském rejstříku. Zjistil totiž, že QW měla od listopadu 2015 vedle desítek dalších nesouvisejících oborů zapsán také obor činnosti *Reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení*. QW tak byla oprávněna poskytnout žalobkyni sporné služby. Neobjasněné ovšem zůstalo, zda takové služby byla schopna poskytnout (nedostatek technického zázemí, bez zaměstnanců), a také proč v řádném přiznání k DPH

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

za květen 2016 vykázala hlavní ekonomickou činnost „úklidové služby“, ačkoli v tomto období měla žalobkyni dodat „milionovou“ reklamu spočívající v jízdách automobilu s reklamním přívěsem. Ony úklidové služby nakonec QW zřejmě v květnu 2016 ani neposkytla, jelikož na pozdějších kontrolních hlášeníh za toto období scházejí původní faktury, které se služeb úklidu mohly týkat.

*Žalobkyně neunesla důkazní břemeno*

44. Pokud správce daně na základě logické úvahy označil důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví, žalobkyně měla tyto pochybnosti vyvrátit. Žalobkyni se je ovšem nepovedlo rozptýlit. Daňovým orgánům zejména nepředložila takové

důkazní prostředky, které by řádně dokumentovaly tok plnění od zahájení obchodního případu až po jeho ukončení (tzv. auditní stopu). Přitom bylo na ní, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody, uzpůsobila tak, aby mohla unést břemeno tvrzení a důkazní břemeno stran skutečností, které tvrdila v přiznání k DPH (např. rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, bod 13). Pokud žalobkyně navázala obchodní spolupráci v řádu několika milionů Kč s novým obchodním partnerem, bylo na místě, aby zachovala přiměřenou obezřetnost. Mj. mohla vytvářet hutnější a kvalitnější síť dokladů a podkladů, které by byly následně způsobilé vyvrátit eventuální pochybnosti o těchto obchodních plněníh.

45. Soud předně uvádí, že správce daně neměl povinnost za pomoci dokazování vyloučit, že zdanitelné plnění uskutečnila QW. Naopak, byla to žalobkyně, která měla prokázat, že toto plnění dodala právě tato společnost, resp. jiný plátc DPH (přiměřeně viz rozsudek NSS ze dne 22. 4. 2024, č. j. 2 Afs 221/2021-79, KOMAXO, body 51 a 52). Žalobkyně i v řízení navazujícím na rozsudek 17 Af 17/2020 setrvala na tvrzení, že reklamní plnění ji poskytla QW. K tomu předložila následující důkazní prostředky:

- a) objednávky s uvedením jednotlivých tras průjezdů s příslušným počtem opakování;
- b) daňové doklady;
- c) náhledy reklamních plnění k soupisu faktur;
- d) kopie kontrolního hlášení QW za měsíc květen 2016 a kopie průvodní e-mailové zprávy zaslané žalobkyni z e-mailové adresy QW;
- e) fotodokumentaci s realizací plnění;
- f) prohlášení jednatele QW;
- g) doklady o úhradě pohledávky za provedenou službu.

46. Dle žalobkyně bylo pro vyřešení její věci stěžejní to, že jak QW, tak ona vykázala sporná reklamní plnění v **kontrolním hlášení**. Pokud QW zahrnula tato plnění do svého kontrolního hlášení, a současně pokud daňové orgány nezpochybnily fakticitu dodání reklamních služeb, toto kontrolní hlášení vypovídá o dodání služeb společností QW. Žalobkyně namítá, že zákonodárce nekoncepoval kontrolní hlášení pouze jako „formální důkazní prostředek“. Považoval jej za důležitý nástroj a také za zdroj dat o DPH pro správce daně. Žalovaný oponoval, že kontrolní hlášení je jen tvrzením daňového subjektu, které nevypovídá o faktické stránce deklarovaných plnění. Kontrolní hlášení deklarovaného dodavatele je tak *samo o sobě* bezvýznamné. Žalobkyně nemohla unést své důkazní břemeno o tom, že jí dodavatel plnění poskytl právě tak, jak uvedl na primárním dokladu, jen za pomoci jeho kontrolního hlášení.

47. Soud míní, že žalobkyně volně zaměňuje funkci kontrolního hlášení (stručný přehled o vydaných a přijatých fakturách) s jeho důkazní hodnotou při prokazování

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Kontrolní hlášení je důležitým nástrojem při prvotní kontrole proudění DPH, avšak až v druhé řadě může jít o důkaz o tom, že k plnění došlo skutečně tak, jak o něm daňové subjekty deklarovaly. V rozsudku ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, bod 21, konstatoval NSS, že

vykázání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele nelze považovat za zcela formální důkaz, který by byl bez významu, respektive důkazní síly. Nejednalo se zde o kontrolní hlášení samotného stěžovatele, ale jeho dodavatele, a lze tedy usuzovat na to, že dodavatel tímto krokem v rozhodné době minimálně nepřímo potvrdil poskytnutí daného plnění. Jedná se tak o dílčí nepřímý důkaz (střípek mozaiky), který v provázaném komplexu dalších shromážděných důkazů a zjištění svědčí bez vážných pochybností o tom, že stěžovateli bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

48. Z právě cit. rozsudku vyplývá, že kontrolní hlášení není pouze formálním důkazem. Ve smyslu rozsudku 7 Afs 70/2023 je třeba vykládat také rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 8. 6. 2021, č. j. 31 Af 69/2019-51, bod 16, a ze dne 26. 9. 2023, č. j. 55 Af 16/2022-43, bod 32.

49. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na bod 107 napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá, že i pokud QW vykázala plnění pro žalobkyni ve druhém a třetím (následném) kontrolním hlášení

(v prvním kontrolním hlášení nic k tomu neuvedla), tato hlášení mají pouze formální důkazní hodnotu.

50. Soud tedy dílem koriguje závěr žalovaného, který se domníval, že kontrolní hlášení má pouhou formální hodnotu. Ani v nynějším případě daňové orgány nemohly přehlížet kontrolní hlášení QW. To ovšem neučinily. Přihlédly k jejich obsahu. Žalobkyně se nesprávně domnívá, že je jako neúčinné ignorovaly. Dle soudu daňové orgány zároveň postupovaly správně, pokud v této věci – k nelibosti žalobkyně – nepřeceňovaly význam těchto kontrolních hlášení. Pozornosti soudu přitom neuniklo, že minimálně druhé kontrolní hlášení QW považoval správce daně za neúčinné, avšak žalovaný ke kontrolním hlášením přihlédl alespoň jako k důkazním prostředkům, které poukazují na nějaký vztah mezi žalobkyní a QW. Jistě bylo na místě, aby žalovaný tento postup lépe vysvětlil. Soud se však nedomnívá, že by žalovaný odňal žalobkyni nějaká práva, pokud vůbec přihlédl také k podkladům, které dle správce daně z formálních důvodů neobstály jako kontrolní hlášení.

51. Soud považuje za rozhodující, že kontrolní hlášení je pouze *dílčím nepřímým důkazem*, který by bez závažných pochybností mohl svědčit o tom, že deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto pouze za předpokladu, že daňový subjekt poskytl *provázaný komplex dalších důkazů*, které byly schopny rozptýlit pochybnosti daňových orgánů. Jen stěží lze stavět závěr o uskutečnění plnění konkrétní osobou na jejím kontrolním hlášení, jak činí žalobkyně. Kontrolní hlášení není žádnou korunou důkazů. Na tom nic nemění ani odkaz žalobkyně na důvodovou zprávu k zákonu č. 360/2014 Sb., tj. k novele, která zavedla institut kontrolních hlášení. Ostatně ze žalobkyní citované části této důvodové zprávy ani nevyplývá, že by kontrolní hlášení mělo mít *ex lege* takovou důkazní hodnotu, tzn., že by mělo být schopno prokázat uskutečnění plnění dle tvrzení daňového subjektu. Vyplývá z ní pouze, za jakým účelem došlo k zavedení kontrolního hlášení, které je *nástrojem rychlé a přesné identifikace plátců, ke kterým se váže riziko zkrácení daňové povinnosti*. Jedná se tedy o nástroj, který daňovým orgánům umožňuje efektivně a rychle

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

reagovat na nesrovnalosti v kontrolních hlášeních plátců daně mezi osobou uplatňující odpočet DPH a jí „spárovanou“ osobou.

52. Názorným příkladem užití tohoto institutu v praxi je právě posuzovaná kauza, neboť pro iniciální nesoulad v kontrolních hlášeních žalobkyně a QW správce daně zahájil postup k odstranění pochybností, resp. posléze i daňovou kontrolu, na jejímž základě identifikoval další pochybnosti o tomto obchodním případě. Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt nemůže prokázat realizaci plnění jím tvrzeným dodavatelem pouhým předložením kontrolních hlášení. V posuzovaném případě žalobkyně uvedla i další důkazy o realizaci plnění jím tvrzeným dodavatelem, soud v nich však nespatriil *provázaný komplex dalších důkazů*, který by tvrzení žalobkyně skutečně prokázal (viz dále).

53. **Ani objednávky, ani faktury či k nim přiložené náhledy reklamních bannerů** bez dalšího neprokazují, že plnění proběhlo deklarovaným způsobem (např. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29, *Lékárna Atrium*). Podobně jako kontrolní hlášení, i tyto podklady dílčím způsobem svědčí pro realizované plnění, ne však nutně o tom, že k plnění došlo tak, jak ho žalobkyně deklarovala. Uvedla-li žalobkyně na objednávkách jednotlivé trasy, po kterých mělo jezdit vozidlo s reklamním přívěsem, jde o určitý důkaz svědčící o povaze a rozsahu plnění, nikoli o tom, že ho realizovala právě QW. To samé platí o náhledech reklamy u soupisu faktur a fotodokumentaci reklamního plnění (velká část doložené fotodokumentace se navíc nevztahuje k zde sporným mobilním bannerům). Žalobkyně navíc nepředložila správci daně důkazní prostředek, který by prokazoval, že tyto podklady jí předala právě QW. Nad rámec nezbytně nutného soud dodává, že stranou jádra věci ponechal to, že tři z reklam se týkaly akcí „Ostrava v Plamenech“ v Důlní oblasti Vítkovice, „Slezská noc“ ve Vendryni či „Velehrad rodinám“ poblíž Uherského Hradiště. U těchto reklam zůstalo neobjasněné, proč právě ony měly „korzovat“ po Praze a okolí, stejně jako zbylé reklamy, které se ovšem alespoň zčásti vztahovaly k regionu, v němž měly být prezentovány.

54. Nelze přehlížet ani to, že žalobkyně neuzavřela se společností QW **písemnou smlouvu**. Žalobkyně má pravdu, že neměla povinnost takovou smlouvu uzavřít, avšak soudu se jeví jako nestandardní, pokud tak neučinila při první spolupráci s novým obchodním partnerem, nadto za situace, v níž plnění dosahovalo vysokých hodnot. Neuzavření písemné smlouvy sice nelze přičítat k tíži žalobkyni, avšak pokud by zde taková smlouva byla, mohlo jít o další z plejády důkazů, který by alespoň nepřímou podporou skutkovou verzi žalobkyně, a tedy, že plnění skutečně dodala právě QW. Jako takový důkaz by ostatně mohly posloužit i kopie písemné komunikace mezi žalobkyní a QW, které by se týkaly parametrů plnění (následná komunikace žalobkyně s QW ohledně kontrolních hlášení jen stěží svědčí o dodání služeb tímto dodavatelem).

55. Z judikatury NSS přitom jasně plyne, že poskytnutí služby konkrétním dodavatelem lze prokázat *objektivními důkazy*, dle nichž bylo daňovému subjektu plnění skutečně dodáno osobami povinnými k dani, a z nichž tato osoba skutečně zaplatila DPH. „*Těmito důkazy mohou být zejména doklady v držení dodavatelů nebo poskytovatelů, od nichž osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, z nichž zaplatila DPH*“ (rozsudek 1 Afs 334/2017, *Kemwater ProChemie*, bod 34). Kromě kontrolních hlášení QW (jimiž daňové orgány stejně disponovaly), objednávek služeb a faktur, které obdržela od QW žalobkyně nic takového nepředložila.

56. Oním objektivním důkazem není ani **písemné prohlášení jednatele QW** (č. 1. 25 spisu správce daně). Soud souhlasí s žalovaným, že v něm jednatel QW nespacificoval

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

konkrétní daňové doklady, kterých se mělo prohlášení týkat. Prohlášení sepsal skutečně jen ve velmi obecné rovině, a bez toho, aby vypovídalo o specifikách tohoto obchodního případu. Skutečnost, že k předloženému prohlášení byl sešit soupis daňových dokladů, nedokazuje, že se skutečně jedná o doklady, o kterých se v prohlášení zmínil jednatel QW. To ostatně neplyne ani z advokátem ověřeného zápisu. Bez ohledu na toto písemné prohlášení soud zdůrazňuje, že jednatel QW se nedostavil k výslechu, kde mohl podrobně osvětlit okolnosti spolupráce s žalobkyní. Tuto skutečnost nelze klást žalobkyni k tíži, avšak současně nelze ani slevit z požadavku, aby žalobkyně prokázala, že deklarované reklamní služby jí dodal plátcé DPH. V tomto ohledu výslech mohl hrát důležitou roli. Skutečnostmi zjištěnými u takového výslechu mohla žalobkyně jistě rozptýlit pochybnosti daňových orgánů, i pokud nedisponovala ucelenou sadou důkazů o tom, že sporná plnění jí dodala právě QW. K tomu soud dodává, že správce daně nebyl povinen vyzývat QW, resp. údajnou zástupkyni jednatele QW, aby ozřejmila skutečnosti, které by mohly vyvrátit pochybnosti o tom, že právě QW dodala reklamní služby žalobkyni. Soud připomíná, že důkazní břemeno tížilo žalobkyni, ne správce daně.

57. Žalovaný nepochybil, pokud za důkaz svědčící o dodání služeb od QW nepovažoval ani to, že **žalobkyně obdržela kontrolní hlášení QW z e-mailové adresy tohoto dodavatele** (e-mailová adresa: [qualityworkpraha@gmail.com](mailto:qualityworkpraha@gmail.com)). Jednak se nejedná o důkaz týkající se provedení vlastního plnění, jednak – jak správně podotkl žalovaný – QW minimálně oficiálně neměla mít žádné zaměstnance, a není tedy zřejmé, v jakém vztahu k ní vystupovala osoba, která žalobkyni zaslala tento e-mail (podepsala se jako paní I. Jakovlenko), a to přestože žalobkyně tvrdila, že se jednalo o zástupkyni jednatele (produkční). Žalobkyně na tuto dílčí pochybnost pohříchu nereagovala (podrobněji viz bod 103 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány dle soudu se nemusely věnovat otázce, zda shora označená e-mailová adresa vůbec existovala. Soudu není zřejmé, na co mířila tato dílčí námitka.

58. Jde-li o pochybnosti stran **úhrady za sporná reklamní plnění**, žalobkyně namítla, že žalovaný zpochybňoval její tvrzení o následné úhradě zbývajících částky ceny za sporné služby tím, že důkazy o úhradě předložila až v závěru daňové kontroly (č. 1. 25 spisu správce daně). Žalovaný v napadeném rozhodnutí specifikoval (s. 28 a násl. napadeného rozhodnutí), že

- žalobkyně nejdříve tvrdila, že veškeré úhrady za reklamní plnění pozastavila do uspokojivého výsledku postupu k odstranění pochybností;
- v závěru daňové kontroly začala předkládat důkazy o tom, že QW měla postoupit pohledávku vůči ní společnosti CONCENTIO ve formě směnky;
- správce daně nezjistil ani titul, na jehož základě QW postoupila směnku CONCENTIO;
- směnka nebyla platná, neboť na ní absentoval údaj, komu má být hrazeno;
- soupis úhrad vůči CONCENTIO nekoresponduje s výpisy z bankovních účtů, což nevyvrátilo ani tvrzení, že žalobkyně provedla několik úhrad v hotovosti v několika statisícových částkách;
- z chronologického hlediska jsou jednotlivá vyjádření žalobkyně k těmto skutečnostem navzájem rozporné, např. žalobkyně musela v době, kdy sdělila, že pozastavila platby vůči QW vědět o směnce, i o postoupení pohledávky CONCENTIO, avšak ještě 16. 4. 2018 tvrdila, že nedisponuje žádnými dalšími důkazními prostředky.

59. Dle žalobkyně správce daně vedl daňovou kontrolu po dobu více než tří let. Po celou dobu tvrdil, že má pochybnosti pouze o tom, že sporná reklamní plnění dodala QW. Nezpochybňoval vlastní účetnictví a zaúčtování účetních operací souvisejících s tímto obchodním případem. Žalobkyně tvrdí, že důkazy stran úhrady začala předkládat teprve v momentu, kdy správce daně vznesl „extrémní“ argumentaci. Proto také později

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

předložila doklady ohledně skutečností, o nichž se po celou dobu domnívala, že je správce daně nezpochybnil. Dále polemizovala s tím, že listiny související s postoupením pohledávky, s uplatněním směnky a s úhradou za směnku nejsou dokumenty k prokázání uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění, ale jedná se o dokumenty prokazující úhradu (zaplacení) za uskutečněná zdanitelná plnění. Úhrada takového plnění není jeho součástí.

60. Soud má za to, že žalobkyně v daňovém řízení nepostupovala tak, jak by bylo možné očekávat od jiného subjektu v její situaci. Zejména není pravda, že by správce daně nevyžadoval po žalobkyni, aby předložila doklady stran úhrady za sporná plnění. Již v první výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 8. 2016 správce daně požadoval, aby žalobkyně předložila *„důkazní prostředky k provedené platbě za předmětné plnění“*. Žalobkyni tedy muselo být zřejmé, že jednou ze skutečností, jejíž objasnění by přispělo k rozptýlení pochybností správce daně, jsou právě okolnosti týkající se platby za sporná reklamní plnění. Žalobkyně ostatně na tuto výzvu reagovala. Ve vyjádření z 4. 10. 2016 uvedla, že *„veškeré úhrady za provedené práce byly pozastaveny do doby ‚uspokojivého‘ ukončení probíhajícího postupu k odstranění pochybností“*.

61. Soud míní, že správce daně nepochybil, pokud považoval za podezřelé, že žalobkyně teprve dne 9. 10. 2018 předložila kopii směnky datované ke dni 4. 6. 2016, kterou zaplatila za služby a kterou dodavatel QW dne 8. 7. 2016 postoupil společnosti CONCENTIO (bod 47 napadeného rozhodnutí).

62. Žalobkyně v podání ze dne 16. 4. 2018 oznámila správci daně, že již nedisponuje žádnými důkazními prostředky. Ovšem následně, po cca půl roce, správci daně předložila směnku a potvrzení úhrad částky dle této směnky. Soud upozorňuje, že směnka byla datována ke dni 4. 6. 2016, žalobkyně se seznámila s tím, že QW postoupila směnku CONCENTIO dne 8. 7. 2016, která směnku uplatnila 25. 3. 2017. Na základě právě uvedené chronologie je patrné, že žalobkyně musela vědět o splatné směnce již v době, kdy správce daně vydal první výzvu k odstranění pochybností (4. 8. 2016). Navzdory tomu se v reakci na tuto výzvu o směnce nezmínila. Jakkoli tvrdila, že nemá k dispozici žádné další důkazy, směnku neoznačila a správci daně nepředložila po dobu přibližně dvou let od vydání této výzvy.

63. Nelze opomenout, že v reakci na oznámení správce daně o tom, že soupis úhrad částky dle směnky nekoresponduje s výpisy bankovních účtů, žalobkyně uvedla, že směnku uhradila hotovostními platbami. To samozřejmě nebylo v rozporu se žádným právním předpisem. Hotovostním úhradám se však soudy věnovaly nesčetněkrát. Za vše lze shrnout, že pokud daňový subjekt hradí za plnění hotovostí, sám se dobrovolně připraví o písemný doklad o provedení platby, který potvrdila nezávislá třetí osoba (banka). Tato skutečnost přitom jde k jeho tíži, jelikož ho v tomto ohledu ohledně platby tížilo důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2023, č. j. 4 Afs 227/2022-54, OK STAVOFINAL Morava, bod 49, či ze dne 20. 6. 2024, č. j. 1 Afs 165/2023-34, bod 13).

64. Z hlediska prokázání plnění od QW soud považuje za méně podstatné, že směnka neobsahovala všechny zákonné náležitosti, které by měla obsahovat dle zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového. Skutečnost, že směnka nebyla bezvadná, neznamená, že nemohla přispět k objasnění skutkového stavu. Soud ovšem druhým dechem dodává, že v běžných obchodních vztazích zřejmě nebude obvyklé, že by odběratel hradil za dodání zboží či služeb na základě neplatné směnky.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. T.

65. Při vědomí právě uvedeného pak soud také připomíná, že ani perfektní důkazy o platbě v hotovosti nemusí samy o sobě být způsobilé prokázat faktické přijetí plnění od konkrétního dodavatele, neboť samotná úhrada fakturované částky mezi dvěma subjekty neprokazuje, za co bylo skutečně zaplacené (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 3 Afs 216/2017-33, *JUMAR*, bod 16).

66. [redacted] Dlužno upozornit, že daňový subjekt je povinen uchovávat podklady potřebné k prokázání nároku na vrácení DPH. Dle rozsudku NSS ze dne 11. 5. 2023, č. j. 9 Afs 67/2021-51, *ALTIN JM GROUP*, bod 34, je to „*primárně daňový subjekt, tj. žalobkyně, koho v daňovém řízení tíží povinnost tvrzení i důkazní. Současně je na každém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů, aby zachovával náležitou míru obezřetnosti a zajistil si potřebné podklady pro uplatnění nároku na odpočet DPH*“. V tomto případě je tedy nutno shrnout, že zjevná neobezřetnost žalobkyně musí jít k její tíži. Na tom nic nemění, že žalobkyně tvrdila dobrou víru ohledně dodání služeb od QW. V této rovině daňového řízení je rozhodující objektivní stránka věci. Nelze než odkázat na to, že „*existence či neexistence dobré víry osoby povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, nemá dopad na otázku, zda se uskutečnilo dodání zboží. Tento pojem má objektivní povahu a musí být vykládán bez ohledu na účel a výsledky dotyčných plnění*“ (rozsudek 1 Afs 334/2017, *Kemwater ProChemie*, bod 30; obdobně rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27, *PURE BODY*, bod 19).

67. [redacted] Soud míní, že v této věci daňové orgány nastavily relativně vysokou „laťku“ důkazního standardu. Avšak s ohledem na poměrně silné dílčí pochybnosti o tom, že deklarované reklamní služby dodala žalobkyni právě QW, soud neshledal, že by tento postup vyloučil, aby žalobkyně unesla své důkazní břemeno (bod 32 shora).

#### *Údajná procesní pochybení*

68. Soud předesílá, že na daňové řízení, stejně jako na jakékoli jiné správní či soudní řízení, je nutné nahlížet jako na živý organismus, který se mění v čase, reaguje na vjemy a podněty ve formě nových zjištění. Ostatně správce daně soustavně zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné vyměření daně (§ 9 odst. 3 a § 1 odst. 2 daňového řádu). V momentě zahájení daňové kontroly bude správce daně zpravidla mít alespoň obecnou představu o okolnostech případu a skutečnostech, které zamýšlí ověřit. Nebude mít však jednoznačný názor. Po shlednutí části daňové dokumentace bude mít přehled o daňově relevantních operacích daňového subjektu. V procesu ověřování skutečností může žalovaný objevit nové okolnosti či popřít dílčí závěry, které již považoval správce daně za finální. Tento postup není nezákonný, naopak svědčí o poctivé práci s podklady spisu.

69. V tomto ohledu nemůže být důvodnou výtkou, že daňové orgány neustále měnily náhled na to, v čem spočívaly pochybnosti o daňových tvrzeních. Správce daně zahájil daňovou kontrolu, neboť shledal nesoulad v kontrolním hlášení žalobkyně a jím tvrzeného dodavatele QW. Na základě dalších okolností daňové orgány pojal pochybnosti, že plnění poskytla QW, což žalobkyně nevyvrátila. S tímto závěrem souhlasil i soud (rozsudek 17 Af 17/2020, bod 28), který však – vázán judikaturním obratem – rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil mu povinnost prověřit, jestli plnění neposkytl jiný plátc DPH. Uložené povinnosti žalovaný dostal (viz shora). Jediná „slepá ulice“ řízení nastala po rozsudku 17 Af 17/2020, jelikož správce daně „horlivě“ vyzýval žalobkyni, aby prokázala, že učinila vše proto, aby se neúčastnila podvodu na DPH. Tento mezitímní názor správce daně však záhy korigoval žalovaný (seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 5. 2023, bod 29).

Druhostupňový daňový orgán přitom může napravovat pochybení prvostupňového daňového orgánu (např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).

70. K tomu dlužno dodat, že ani na opakování dílčí argumentace správce daně není nic nezákonného, jelikož řízení před správcem daně a před žalovaným tvoří jeden celek.

71. Lichou je námitka, že daňové orgány postupovaly v rozporu se základním účelem správy daní a že zneužily své pravomoci. Jak je patrné z předcházejících částí odůvodnění tohoto rozsudku, daňové orgány postupovaly v souladu se zákonem. Žalobkyně sice oprávněně správci daně vyčítala, že kontrolní hlášení od QW přesunul do neveřejné části spisu, avšak toto své pochybení k její stížnosti posléze napravil. Kontrolní hlášení přesunul do veřejné části spisu. Toto pochybení tak nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

72. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

73. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému nevznikly žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Soud tedy nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků (výrok II).

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení u Nejvyššího správního soudu.

Praha 18. září 2024

**Jan Kratochvíl v. r.**  
předseda senátu