



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Calangute, SE v likvidaci**, se sídlem Ovocný trh 572/11, Praha, zast. JUDr. Helenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2024, č. j. 14 Af 28/2023-62,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti v záhlaví uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2023, č. j. 24087/23/5300-22444-713021.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (DPH) Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 1. 2019, č. j. 340571/19/2001-52522-107624, za zdaňovací období květen 2016, kterým byla stěžovatelce vyměřena DPH ve výši 1.036.652,19 Kč.

[3] Stěžovatelka podala dne 27. 6. 2016 přiznání k DPH a kontrolní hlášení za období květen 2016. V těchto dokumentech vykazala údaje k přijatým zdanitelným plněním od společnosti QUALITY WORK CZ s.r.o., se sídlem Olšanská 54/3, Praha (dále jen „QUALITY WORK“) spočívajícím v reklamě na mobilním reklamním nosiči (přívěsu) v celkové částce základu daně 4 936 439 Kč a DPH ve výši 1 036 652,19 Kč. Porovnáním údajů

z kontrolního hlášení stěžovatelky a QUALITY WORK získal správce daně pochybnosti o tom, že plnění bylo provedeno deklarovaným způsobem, jelikož stěžovatelka vykazala vyšší daň na vstupu než QUALITY WORK na výstupu. Zahájil proto dne 4. 8. 2016 postup k odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V rámci postupu k odstranění pochybností vyzval stěžovatelku k doložení realizace plnění a rovněž toho, že jí plnění poskytl deklarovaný dodavatel. S ohledem na potřebu většího dokazování zahájil správce daně dne 7. 3. 2017 daňovou kontrolu u stěžovatelky.

[4] V rámci daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Vydal proto výše uvedený platební výměr. Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 2. 2020, č. j. 6157/20/5300-22444-712362 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“). Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu, které městský soud rozsudkem ze dne 30. 5. 2022, č. j. 17 Af 17/2020-61, vyhověl a první rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Zdůraznil v něm, že přestože pochybnosti daňových orgánů byly odůvodněné a důkazně podložené, v rámci kontrolních postupů vedly stěžovatelku pouze k prokázání faktického uskutečnění plnění (což bylo prokázáno) a jeho přijetí od deklarovaného dodavatele QUALITY WORK (což stěžovatelka nedoložila), musel ke zrušení prvního rozhodnutí žalovaného přistoupit z důvodu judikurního vývoje. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něho navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, totiž měly daňové orgány vyzvat stěžovatelku k prokázání, že jí předmětné plnění bylo dodáno plátcem DPH (nikoliv nezbytně původně tvrzeným dodavatelem QUALITY WORK), k čemuž však nedošlo.

[5] Žalovaný v dalším řízení uložil správci daně, aby doplnil dokazování. Ten dospěl k závěru, že stěžovatelka prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), nicméně tyto podmínky měla podle správce daně splnit podvodem. Zaslal proto stěžovatelce dne 24. 3. 2023 výzvu, ke které se stěžovatelka vyjádřila dne 12. 5. 2023 tak, že se daňového podvodu nedopustila. Na toto vyjádření reagoval žalovaný seznámením se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 5. 2023, č. j. 19171/23/5300-22444-713021 (dále jen „seznámení se zjištěnými skutečnostmi“), v rámci něhož označil předcházející právní názor správce daně o podvodu na DPH za předčasný, jelikož pojmovým znakem podvodu je splnění podmínek přiznání nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH, k čemuž v projednávané věci nedošlo. Stěžovatelka totiž podle žalovaného nerozptýlila pochybnosti ohledně toho, zda jí reklamní plnění bylo skutečně poskytnuto deklarovaným dodavatelem QUALITY WORK. S tímž závěrem pak žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

2. Rozhodnutí městského soudu

[6] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou městský soud v souladu s § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

[7] Městský soud nejprve ve stručnosti shrnul podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a závěry vyplývající z judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie*. Uvedl, že daňové orgány respektovaly předcházející rozsudek městského soudu, který je zavázal k posouzení, zda skutečný dodavatel plnění pro stěžovatelku byl plátcem DPH.

[8] Dále se městský soud věnoval otázce důvodných pochybností správce daně a s tím souvisejícím neunesením důkazního břemene stěžovatelkou. Pochybnosti správce daně spočívaly v tom, že společnost QUALITY WORK měla pouze virtuální sídlo či provozovnu, neměla dohledatelné zaměstnance, v řádném přiznání k DPH za rozhodné období uvedla jako svou hlavní ekonomickou činnost úklidové práce (nikoli reklamu), nedodržovala povinnost ukládat dokumenty do sbírky listin, jejím jediným jednatelem byl cizí státní příslušník s trvalým pobytem mimo Českou republiku s neznámým skutečným pobytem (nezjištěn ani v rámci mezinárodního dožádání) a neměla s deklarovaným dodavatelem uzavřenou písemnou smlouvu. Rovněž byla ke dni 31. 10. 2019 označena za nespolehlivého plátce ve smyslu § 106a zákona o DPH.

[9] Proti těmto pochybnostem stěžovatelka předložila k unesení důkazního břemene řadu vlastních důkazů – objednávky tras průjezdů, daňové doklady, náhledy reklamních plnění k soupisu faktur, kopii kontrolního hlášení společnosti QUALITY WORK za květen 2016, fotodokumentaci s realizací plnění, advokátem ověřené prohlášení jednatele QUALITY WORK a doklady o úhradě pohledávky za provedenou službu. Městský soud ve shodě s žalovaným konstatoval, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla.

[10] Kontrolní hlášení QUALITY WORK je podle městského soudu pouze dílčím nepřímým důkazem, který sám o sobě neprokazuje provedení plnění deklarovaným dodavatelem. Objednávky, faktury a náhledy reklamy jsou způsobilé prokázat skutečné provedení plnění (což však v projednávané věci není sporné), nikoliv jeho realizaci deklarovaným dodavatelem. Souhlasil se stěžovatelkou, že neuzavření písemné smlouvy jí nelze klást k tíži, nicméně k unesení důkazního břemene jí tato situace nijak nepomůže. Písemné prohlášení jednatele QUALITY WORK je zcela obecné a nemá vypovídací hodnotu ke skutkovým okolnostem případu. Nelze navíc přehlédnout, že jednatele nebylo možné vyslechnout.

[11] Městský soud rovněž přisvědčil významným pochybnostem ohledně provedení úhrady za plnění. Stěžovatelka totiž v průběhu daňové kontroly uváděla různá vzájemně rozporná tvrzení ohledně úhrady. Původní verzi pozastavení plateb do skončení postupu k odstranění pochybností (vyjádření ze dne 4. 10. 2016) změnila ke dni 9. 10. 2018 předložením kopie směnky datované k 4. 10. 2016, která měla být dodavatelem QUALITY WORK postoupena společnosti CONCENTIO s.r.o., se sídlem Silurská 1175/8, Praha (pozn. tato společnost již ukončila svou činnost a byla vymazána z obchodního rejstříku ke dni 23. 11. 2023), která následně dne 25. 3. 2017 směnku uplatnila a stěžovatelka ji měla hradit v řadě hotovostních plateb. Stěžovatelka tudíž o existenci směnky musela vědět již v době zahájení postupu k odstranění pochybností, a její tvrzení tak nejsou věrohodná. Podle městského soudu bylo možné údajně dlužnou částku platit v hotovosti, při absenci dokladů o zaplacení se však stěžovatelka sama připravila o nezávislé potvrzení provedení

těchto plateb, což unesení jejího důkazního břemene nemůže pomoci. Městský soud rovněž uvedl, že směnka neobsahovala všechny zákonné náležitosti. V kontextu výše uvedeného to bral za méně podstatné, nicméně rovněž nijak neprospívající důkazní situaci stěžovatelky.

[12] Závěrem městský soud nepřisvědčil námitce procesních pochybení žalovaného, která měla spočívat ve změnách právního názoru v průběhu daňové kontroly. Uvedl, že v okamžiku zahájení daňové kontroly by měl správce daně mít alespoň obecnou představu o tom, co hodlá ověřovat, nebude však mít jednoznačný názor na věc jako celek. Vývoj právního názoru v průběhu řízení je proto logickou variantou. Dílčí pochybení lze spatřovat v tom, že správce daně po zrušujícím rozsudku městského soudu č. j. 17 Af 17/2020-61, vnesl do hry otázku podvodu na DPH. Tento závěr byl nicméně korigován stěžovatelem již v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 5. 2023, přičemž městský soud odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47, s tímto postupem vyjádřil souhlas, jelikož odvolací orgán (žalovaný) obecně může napravovat pochybení orgánu prvního stupně (správce daně).

3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Stěžovatelka proti rozsudku městského soudu podala kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci městským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Nejprve se stěžovatelka vyjádřila k otázce pochybností daňových orgánů ve vztahu k poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem QUALITY WORK. Uvedla, že společnost QUALITY WORK zaměstnance jistě měla, jelikož zakázky byly vždy realizovány, nicméně jí nelze klást k tíži, že je není schopna identifikovat, stejně jako neví, v jakém právním poměru byly tito lidé k dodavateli QUALITY WORK. Schopnost dodavatele poskytnout předmětná plnění pak měla být řešena primárně s ním, nikoliv se stěžovatelkou. Nespolehlivost QUALITY WORK jako plátce DPH nemohla vyvolat pochybnosti správce daně, jelikož k prohlášení za nespolehlivého plátce došlo až více než tři roky po kontrolovaném zdaňovacím období. Totéž platí pro jednatele QUALITY WORK, jehož se sice v rámci mezinárodního dožádání nepodařilo vyhledat, Policie České republiky však potvrdila, že v rozhodném období se na území státu nacházel.

[15] Dále vyzdvihla důležitost kontrolního hlášení společnosti QUALITY WORK a prohlášení jejího jednatele učiněné před advokátem dne 8. 8. 2016. Podle stěžovatelky tyto důkazy v souhrnu prokazují, že plnění provedl dodavatel QUALITY WORK deklarovaným způsobem. Přestože městský soud korigoval tvrzení žalovaného o kontrolním hlášení jako pouhém formálním důkazním prostředku, příslušná kontrolní hlášení vzal pouze za nepřímý dílčí důkaz, s čímž stěžovatelka nesouhlasila. Rovněž tak nesouhlasila s hodnocením prohlášení jednatele QUALITY WORK založeným ve správním spise a jeho neprovedením při ústním jednání před městským soudem. Notářsky ověřené prohlášení i přiložený soupis faktur (ke kterému nebylo možné cokoli přiložit právě pro sešití notářem a opatření jeho razítkem) tak dokládají provedení plnění právě společností QUALITY WORK. Závěrem této části kasační argumentace stěžovatelka pouze v krátkosti uvedla, že způsob úhrady poskytnutých služeb prostřednictvím směnky je v jejím oboru zcela běžný.

pokračování

[16] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka rozporovala závěry městského soudu ohledně procesních pochybení daňových orgánů. Správce daně a žalovaný vymezili okruh posuzované věci zcela jinak a tím pádem vyzývali stěžovatelku k doložení různých skutečností. Rovněž jí bezdůvodně odmítli provést ověření plnění u jednotlivých dodavatelů QUALITY WORK známých z kontrolních hlášení tohoto subjektu a svědeckou výpověď paní J., která za QUALITY WORK komunikovala prostřednictvím e-mailu.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že neznalost konkrétních osob, které měly plnění poskytnout, a nekontaktnost společnosti QUALITY WORK nekladl stěžovatelce k tíži, ale zároveň to nemohlo napomoci unesení jejího důkazního břemene. Kontrolní hlášení spolu s prohlášením jednatele QUALITY WORK byly jediné důkazy, které stěžovatelka navrhovala k prokázání uskutečnění plnění právě deklarovaným dodavatelem, avšak ty nemají bez výsledku jednatele valnou důkazní hodnotu. Tvrzení stěžovatelky jako celek pak nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti správce daně, potažmo žalovaného. Z toho důvodu setrval na svém názoru o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou. K tvrzeným procesním pochybením žalovaný pouze poznamenal, že nesprávný závěr správce daně o podvodu na DPH korigoval a stěžovatelka měla dlouhý časový úsek se k těmto skutečnostem vyjádřit (seznámení se zjištěnými skutečnostmi je ze dne 31. 5. 2023 a rozhodnutí žalovaného potom ze dne 17. 7. 2023, přičemž směr, kterým se mělo odvolací řízení ubírat, byl znám stěžovatelce již od vydání prvního rozsudku městského soudu, který je datovaný ke dni 30. 5. 2022). Žalovaný tak navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Podstatou věci je otázka, zda stěžovatelka prokázala splnění nároku na odpočet DPH. Mezi stranami není sporné, že k předmětnému plnění ve formě poskytnutí reklamních služeb došlo. Jedná se však o to, zda bylo prokázáno poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem QUALITY WORK, popřípadě jinou osobou v postavení plátce DPH.

[21] Splněním hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH se zabýval Soudní dvůr Evropské (SDEU) unie ve věci *Kemwater ProChemie*. Z tohoto rozsudku vyplývá, že pro nárokování odpočtu DPH je nutné splnit hmotněprávní podmínky tohoto odpočtu. Soudní dvůr při tom zdůraznil, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje tento nárok, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení dodavatele je právě onou hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální. Za

klíčový závěr SDEU je přitom nutné považovat to, že subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH musí prokázat, že mu plnění poskytl plátc DPH. Nemusí však svého dodavatele adresně identifikovat, pokud je postaveno najisto, že tento dodavatel musel být plátcem DPH. Za těchto podmínek tedy lze připustit, aby plnění poskytl i jiný dodavatel, než který je formálně uveden na daňových dokladech. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017-208, kterým navázal na zmíněný rozsudek SDEU pak zdůraznil, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázáno.

[22] Uvedené závěry byly zároveň nosnými důvody předchozího zrušujícího rozsudku městského soudu v této věci. Žalovaný na jeho základě tedy v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi vyzval stěžovatelku k tomu, aby prokázala, že jí deklarovaná plnění poskytl dodavatel uvedený na těchto dokladech (tj. společnost QUALITY WORK) nebo jiný dodavatel, u něhož bude postaveno na jisto, že v rozhodném období byl plátcem DPH (bez nutnosti jeho konkrétní identifikace).

[23] Na tuto výzvu reagovala stěžovatelka podáním ze dne 9. 7. 2023, ve kterém uvedla, že „*deklarovaní dodavatelé posuzovaných zdanitelných plnění jsou trvale platní a daňový subjekt (stěžovatelka) není v situaci, že by aktuálně v odvolacím řízení změnil identifikaci dodavatele, a že by o nějakém ‚novém‘ dodavateli byl ještě navíc schopen prokazovat, že je nejen osobou povinnou k dani, ale i plátcem daně*“. Setrvala tedy na tvrzení, že jí plnění poskytl deklarovaný dodavatel QUALITY WORK s tím, že zopakovala svou argumentaci ohledně unesení důkazního břemene.

[24] V rámci kasační stížnosti stěžovatelka nejprve rozporovala okolnosti, které vyvolaly pochybnosti daňových orgánů, fakticky tedy unesení jejich důkazního břemene ohledně zpochybnění věrohodnosti tvrzení stěžovatelky. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[25] Daňové orgány označily celou řadu okolností (viz bod [8] odůvodnění tohoto rozsudku), které ve svém souhrnu vyvolaly důvodné pochybnosti o realizaci plnění deklarovaným dodavatelem tak, jak tvrdí stěžovatelka. To ostatně konstatoval městský soud nejen v kasační stížnosti napadeném rozsudku, ale již v prvním rozsudku č. j. 17 As 17/2020-61. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí. Lze poukázat zejména na virtuální sídlo společnosti QUALITY WORK, absenci legálních zaměstnanců a nekontaktnost pro správce daně v průběhu daňové kontroly způsobenou tím, že jediným jednatelem QUALITY WORK byl cizí státní příslušník bez pobytového oprávnění, kterého nebylo možné kontaktovat, a to ani na základě mezinárodního dožádání.

[26] Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka znalosti konkrétních zaměstnanců, kteří měli plnění poskytovat, nebyla stěžovatelce kladena k tíži, jak naznačila v kasační stížnosti. Daňové orgány (respektive městský soud, který to v bodě 42. odůvodnění svého rozsudku výslovně uvedl) totiž uvedení jmen řidičů stěžovatelce navrhly právě jako další možnost k unesení jejího důkazního břemene o realizaci plnění tak, jak deklaruje, když její tvrzení nebylo možné ověřit přímo u dodavatele QUALITY WORK kvůli jeho nekontaktnosti. Ze

pokračování

strany daňových orgánů se tak jednalo spíše o svého druhu návod, jak jinak by stěžovatelka mohla svá tvrzení prokázat, a nelze konstatovat, že právě neuvedení jmen konkrétních zaměstnanců či jejich právního poměru ke QUALITY WORK byly důvodem pro neunesení důkazního břemene. Důkazní situaci stěžovatelky jejich neidentifikace nijak nevylepšila. Rozhodně však nelze říci, že by ji jakkoliv zhoršila.

[27] Dále je třeba poznamenat, že pochybnosti daňových orgánů je nutné posuzovat komplexně. Přestože tedy jednotlivé důvody k pochybnostem samy o sobě nemusí naznačovat problém (minimálně některé z nich), ve své kombinaci se již podezřelými stát mohou. Dobrým příkladem je v tomto směru zmiňované virtuální sídlo správce daně. Lze souhlasit s tím, že v řadě odvětví je to zcela běžná praxe, když obchodní společnosti ke své činnosti fakticky nepotřebují provozovnu ani zázemí a sídlo využívají pouze pro evidenční účely a doručování. V takových případech je však obvyklé, že společnost je ve svém sídle známa právě z důvodu doručování pošty, což podle výsledků místního šetření v sídle QUALITY WORK neplatí. Rovněž tak ve spojení s nedohledatelnou osobou jednatele společnosti lze virtuální sídlo považovat za indicii svědčící o nezákonném jednání.

[28] Totéž lze říci i o osobě jednatele jako cizího státního příslušníka bez pobytového oprávnění. Nic nebrání tomu, aby jednatelem společnosti byl cizinec (nadto z členského státu Evropské unie – Rumunska). Jelikož však rumunský správce daně jako dožádaný orgán zjistil, že jednatel QUALITY WORK na adrese svého bydliště již nežije, banka zastavila jeho byt pro nesplácení dluhu a podle informací od sousedů by se měl nacházet v Maďarsku ve vazbě, lze tuto okolnost jednoznačně brát jako důvodnou pochybnost ve vztahu ke spolehlivosti zmiňované společnosti.

[29] Stěžovatelce je třeba částečně přisvědčit v tom, že označení QUALITY WORK jako nespolehlivého plátce DPH podle § 106a zákona o DPH nelze brát ze relevantní ve vztahu k pochybnostem správce daně. K označení za nespolehlivého plátce došlo až ke dni 31. 10. 2019, tedy více než tři roky po skončení kontrolovaného zdaňovacího období. Pochybnosti daňových orgánů však primárně spočívaly na jiných skutečnostech, a tedy tento závěr nemůže na celkovém stavu věci nic změnit. Na základě výše uvedeného lze učinit dílčí závěr o tom, že žalovaný unesl své důkazní břemeno ve vztahu k věrohodnosti daňového tvrzení stěžovatelky ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[30] Proti uvedeným pochybnostem daňových orgánů postavila stěžovatelka řadu vlastních důkazů, které měly osvědčovat realizaci plnění tvrzeným způsobem a deklarovaným dodavatelem (viz bod [9] odůvodnění tohoto rozsudku). Řada z nich byla shledána způsobilými k osvědčení, že předmětné reklamní plnění bylo realizováno. Nepostačovaly však k tomu, aby bylo prokázáno, že je poskytl deklarovaný dodavatel. V kasační stížnosti stěžovatelka brojí pouze proti závěrům městského soudu ve vztahu ke kontrolním hlášením QUALITY WORK, notářem (ve skutečnosti advokátem, pozn. NSS) ověřeným prohlášením jejího jednatele a jen ve stručnosti ke způsobu úhrady směnkou.

[31] Ke kontrolním hlášením jako důkaznímu prostředku je třeba nejprve uvést, že „[ú]čelem kontrolního hlášení je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcem DPH a ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici, zjistit riziková sdružení osob (řetězce, karusely) neoprávněně odčerpávající finanční prostředky z

veřejných rozpočtů formou vyplacených nadměrných odpočtů. Významným faktorem má být včasnost zjištění údajů, kdy správce daně získané údaje navzájem porovnává a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení, a tak v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neodvedl.“ [nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.)] Prostřednictvím kontrolního hlášení tedy dochází k formálnímu nahlášení deklarovaných plnění, nejedná se nicméně o důkaz provedení plnění deklarovaným dodavatelem (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 4. 2024, č. j. 9 Afs 2/2024-39). Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2024, č. j. 7 Afs 70/2023-37, rovněž konstatoval, že kontrolní hlášení má povahu „dílčího nepřímého důkazu (střípku mozaiky)“.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí se soudem městským, že kontrolní hlášení nelze přehlížet jako ryze formální podání bez důkazní hodnoty. K tomu však v projednávané věci nedošlo. První kontrolní hlášení QUALITY WORK ze dne 27. 6. 2016 z hlediska DPH na výstupu neodpovídalo kontrolnímu hlášení stěžovatelky u DPH na vstupu. To ostatně vyvolalo pochybnosti správce daně a vedlo k zahájení postupu k odstranění pochybností. Druhé (opravné) kontrolní hlášení ze dne 28. 6. 2016 s odpovídající částkou bylo doručeno neúčinně [v rozporu s § 101a odst. 1 písm. b) zákona o DPH nepodáno elektronickou formou] a až třetí (následné) kontrolní hlášení ze dne 15. 7. 2016 lze považovat za řádně doručené s odpovídající částkou. Pochybnosti správce daně rozhodné pro zahájení postupu k odstranění pochybností však již byly založeny (a postupem času se dále prohloubily, jak je popsáno výše). Oprava kontrolního hlášení je tak s ohledem na další zjištěné okolnosti sama o sobě nemohla vyvrátit. K tomu by muselo být součástí provázaného komplexu dalších důkazů, což v projednávané věci nenastalo. Není tedy pravdou, že by daňové orgány kontrolní hlášení QUALITY WORK zcela přehlížely. Jeho důkazní síla však ani ve spojení s prohlášením jednatele deklarovaného dodavatele (k tomu viz dále) není dostatečná k vyvrácení silných a důvodných pochybností správce daně.

[33] Stran prohlášení jednatele společnosti QUALITY WORK zdejší soud rovněž souhlasí s posouzením soudu městského. Jednatel deklarovaného dodavatele pan Alexandru Panait dne 8. 8. 2016 před JUDr. Petrem Adámkem, advokátem se sídlem Jeseniova 837/10, Praha (pozn. Ze seznamu advokátů vedeného u České advokátní komory vyškrtnut ke dni 30. 10. 2023), podepsal prohlášení následujícího znění: „*Prohlašujeme, že veškeré faktury, uvedené v příloze tohoto prohlášení, byly naší společností vystaveny a řádně zaúčtovány v našem účetnictví, v souladu s daňovými předpisy a zákony České republiky.*“ K tomuto prohlášení byl přiložen přehled faktur s hlavičkou společnosti Bon Art Music, SE (obchodní firma stěžovatelky v kontrolovaném zdaňovacím období). Z uvedeného prohlášení je patrné, že jde skutečně o velmi obecnou formulaci. To by samo o sobě nemuselo být na překážku a spolu s přiloženým přehledem faktur by se mohlo rovněž jednat o podpůrný důkaz. Vzhledem k okolnostem projednávané věci je však již tak nepřilíš vysoká důkazní hodnota ještě výrazně oslabena. Čísla faktur uvedená v přehledu neodpovídají číslům faktur předložených stěžovatelkou k prokázání existence plnění, které jsou založeny ve správním spise. Není tak zřejmé, že se jedná o prohlášení vztahující se právě k nim (byť s ohledem na to, že se shodují částky na nich uvedené, to lze předpokládat). Tyto nesrovnalosti by bylo možné odstranit právě zmiňovaným výsledkem jednatele QUALITY WORK. To však nebylo kvůli jeho neznámému pobytu možné, a jeho prohlášení spolu s předloženým

pokračování

přehledem faktur proto nemohlo přispět k rozptýlení pochybností daňových orgánů. Za zmínku nepochybně stojí i fakt, že advokát neověřoval pravdivost prohlášení a soulad údajů se skutečností, ale pouze to, že jej podepsal jednatel QUALITY WORK pan Alexandru Panait. K objasnění konkrétních okolností projednávané věci proto ověření podpisu prohlášení advokátem nijak nepřispívá.

[34] Ohledně neprovedení tohoto důkazu před městským soudem, jak stěžovatelka namítá, lze pouze poznamenat, že podle ustálené judikatury NSS se obsahem správního spisu zpravidla nedokazuje (srov. např. rozsudky ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 39/2005-53, a ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8 /2008-117-117). Tuto praxi potvrdil nejen rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 18. 12. 2018, č. j. 4 As 113/2018-39, č. 3836/2019 Sb. NSS: „*Nutno zdůraznit, že písemnosti obsažené ve správním spise jako podkladu pro rozhodování správního soudu se nedokazují.*“), ale i Ústavní soud (nález ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, usnesení ze dne 26. 3. 2015, sp. zn. I. ÚS 643/15, či ze dne 8. 9. 2020, sp. zn. IV. ÚS 2090/20). Městský soud tedy neprovedl důkaz v rámci ústního jednání, podle uvedené judikatury se však jednalo o správný postup. Opakované provedení důkazu založeného ve spise by bylo nadbytečné, zástupkyně stěžovatelky ostatně ani v rámci jednání neuvedla, k čemu by toto opakované provedení důkazu mělo vést. Městský soud k obsahu prohlášení přihlédl, vyhodnotil jej však ve shodě s daňovými orgány tak, že není způsobilé odstranit pochybnosti o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem tak, jak tvrdí stěžovatelka. S tímto hodnocením Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů souhlasí. Naopak odmítá stěžovatelkou namítané porušení práva navrhopat a provádět důkazy ve vztahu k výsledku asistentky jednatele QUALITY WORK – paní J. Stěžovatelka nenavrhovala konkrétní výslech této osoby, ale obecně všech zaměstnanců deklarovaného dodavatele. Jelikož nebylo zjištěno, že by QUALITY WORK jakýmkoliv zaměstnanci disponovala, a pro daňové orgány byla nekontaktní, její (ani žádnou jinou) svědeckou výpověď nebylo možné provést k důkazu. To však nemohlo založit nezákonnost rozhodnutí daňových orgánů.

[35] Pokud jde o stručně zmíněnou otázku úhrad za sporná reklamní plnění, ztotožňuje se zdejší soud rovněž se soudem městským, že jejich provedení prokázáno nebylo. Kromě vzájemně si odporujících tvrzení stěžovatelky (viz pozastavení platby do skončení postupu k odstranění pochybností vs. směnka datovaná k 4. 6. 2016, uplatněná 27. 3. 2017 a údajně uhrazena v hotovosti, přičemž tato skutečnost byla správci daně předložena až v roce 2018) lze poukázat též na to, že k hotovostním platbám nepředložila žádné doklady, které by prokazovaly jejich provedení. Směnka samotná pak neobsahovala všechny zákonné náležitosti (konkrétně komu nebo na čí řád má být placeno) a byla tedy neplatná (viz čl. I. § 75 bod 5. a 76 odst. 1 zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového, ve znění pozdějších předpisů). Jelikož stěžovatelka nevznesla konkrétní výhrady k neprokázání provedení úhrad směnkou, odkazuje zdejší soud v podrobnostech na odůvodnění městského soudu. Na okraj lze pouze dodat, že městský soud neměl za neobvyklé samotné placení směnkou, jak naznačuje stěžovatelka, ale hrazení za dodání zboží nebo služeb na základě neplatné směnky (srov. bod 64. odůvodnění rozsudku městského soudu). Proti tomu NSS rovněž nic nenamítá.

[36] K námitce procesním pochybením daňových orgánů pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že přestože linka podvodu na DPH, kterou do věci vnesl správce daně po zrušujícím

rozsudku městského soudu č. j. 17 Af 17/2020-61, je v projednávané věci nepřipadná (nedošlo k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH), na zákonnosti rozhodnutí žalovaného to nic nemění. Na správní (daňové) řízení je nutno hledět jako na jeden celek a případné pochybení orgánu prvního stupně (správce daně) lze zhojit zásahem orgánu druhostupňového (žalovaného) – srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS. Žalovaný pochybení správce daně napravil v rámci seznámení se zjištěnými skutečnostmi a stěžovatelka měla dostatek prostoru na něj před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaného zareagovat vlastní argumentací i důkazními návrhy. Zásahem žalovaného tak došlo k nápravě a případným negativním důsledkům předkládání důkazů k nerelevantním skutečnostem tak bylo zabráněno.

5. Závěr a náklady řízení

[37] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl zdejší soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení Nejvyšší správní soud nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 21. března 2025

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu