



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **S. M. I. s.r.o.**, IČO X
sídlem X
zastoupena advokátem JUDr. Liborem Petříčkem
sídlem Březenská 2466/4, Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2017, č. j. 51477/17/5300-22444-702525,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 2. 2017, č. j. 535358/17/2109-50523-201344 (dále jen „dodatečný platební

výměr“), za zdaňovací období března 2015, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 49 833 Kč oproti žalobkyní uplatněnému nadměrnému odpočtu ve výši 615 767 Kč. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, neboť žalobkyně neprokázala, že skutečně přijala deklarované plnění spočívající v „Průzkumu trhu a zajištění technické podpory při realizaci zakázky T.“ od společnosti G. B. s.r.o., IČO X (dále jen „G. B.“).

2. Žalobkyně v žalobě nejprve namítá nezákonnost hodnocení uvedeného ve zprávě o daňové kontrole ohledně obchodního případu nákupu zboží od společnosti I.-T. G., V. ID: X, a jeho vývozu do Ruské federace s odesláním a přepravou mimo tuzemsko. Zároveň však uvádí, že proti závěrům žalovaného uvedeným v bodech 32 až 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí, jež se týkaly posouzení tohoto obchodního případu, „*nic nenamítá*“, přičemž „*je [žalobkyně] s žalovaným odvolacím orgánem ve shodě a nemá to dopad na daňovou povinnost [žalobkyně] za kontrolované období*“.
3. Další část žalobních námitek se týká žalobkyní deklarovaného přijetí služby spočívající v „Průzkumu trhu a zajištění technické podpory při realizaci zakázky T.“ (dále jen „studie průzkumu trhu“) identifikované prostřednictvím daňového dokladu č. 152110111 (ev. č. 15FP011) ze dne 13. 3. 2015 vystaveného společností G. B. a prokázání pochybností správce daně o přijetí služby studie průzkumu trhu. Nesouhlasí s tím, že zpochybněním reálnosti plnění byl automaticky zpochybněn i daňový doklad a že důkazní břemeno o realizaci plnění přešlo na žalobkyni. Žalobkyně má za to, že správce daně své pochybnosti ohledně dané služby objektivně neprokázal, přičemž absenci textového výstupu studie průzkumu trhu, jakož i její cenu nelze bez dalšího považovat za skutečnosti prokazující pochybnosti správce daně. Výstupy byly poskytovány telefonicky, emailem nebo při osobních jednáních, přičemž se jednalo o podrobný průzkum trhů v rámci České republiky, Polska a Slovenska za účelem nalezení výrobce elektrických rozvaděčů pro zákazníka v Ruské federaci. Průzkum byl zaměřen na místní dodavatele (výrobce), přičemž osoby provádějící průzkum musely být odborně a jazykově vybaveny (ruština, polština, francouzština, italština, španělština, angličtina), aby bylo možné telefonicky či emailem ověřit aktuálnost a pravdivost zjištěných informací přímo u dodavatelů. Tyto nároky proto byly reflektovány cenou studie průzkumu trhu oproti obvyčejným povrchním průzkumům na internetu zaměřeným na velké dodavatele, u kterých by nebyly možnosti vyjednávání o ceně elektrických rozvaděčů.
4. Žalobkyně dále namítá, že jí předložené důkazní prostředky a z nich vyplývající důkazy nebyly správcem daně (ani žalovaným) vyvráceny. Tyto podle ní ale prokazují: (i) poskytnutí a přijetí služby studie průzkumu trhu; (ii) subjekt poskytující a přijímající danou službu a jejich předmět podnikání; (iii) realizaci služby studie průzkumu trhu; (iv) vystavení, zaúčtování a zahrnutí daňového dokladu č. 152110111 do daňové evidence za zdaňovací období března 2015; (v) přiznání, zaplacení a odvedení DPH z ceny plnění služby studie průzkumu trhu z částky 119 423,37 € (k datu 17. 3. 2015 se jednalo o částku 3 260 855 Kč). Uvedené skutečnosti měly být prokázány: (i) daňovým dokladem č. 152110111 (ev. č. 15FP011) ze dne 13. 3. 2015 vystaveným společností G. B. a podepsaným Ing. M. D., jednatelem společnosti (dále jen „daňový doklad č. 152110111“); (ii) vyjádřením Ing. M. D. ohledně objednávky a realizace studie průzkumu trhu společně s L. H. (druhým jednatelem společnosti G. B.) a výběrem nejvhodnější nabídky od polské společnosti E. P. S.A.; (iii) předmětem činnosti žalobkyně a společnosti G. B.; (iv) vyjádřením žalobkyně; (v) obchodními zvyklostmi spočívajícími ve spoléhání se na „dané

slovo“ bez potřeby písemných potvrzení a při ceně obvyklé; a (vi) smlouvou č. 140212088 o dodávce zařízení ze dne 2. 3. 2015.

5. Žalobkyně rovněž namítla, že postupem správce daně měla být zpochybněna zásada neutrality DPH ve vztahu k plnění studie průzkumu trhu.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhuje její zamítnutí. K prokázání pochybností správcem daně žalovaný uvádí, že pochybnosti správce daně vyplývaly ze skutečnosti, že ačkoliv se jednalo o službu v ceně několika milionů korun českých, neexistuje o ní jakákoliv dokumentace či jiný hmatatelný výstup, přičemž finální zákazník (ruská společnost OOO S.M.I.) má stejného společníka jako žalobkyně (Z. V.) a žalobkyně a společnost G. B. se neshodují ohledně nejvýhodnější nabídky. Pochybnosti správce daně byly podpořeny skutečností, že daňový doklad č. 152110111 neobsahuje náležitosti podle § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“), konkrétně chyběl rozsah a předmět plnění a den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty. Společnost G. B. se na svých internetových stránkách neprezentuje jako subjekt poskytující služby spočívající v průzkumech trhů. Závěrem bylo zjištěno, že cena za zpracování studií průzkumu trhů se obecně nabízí za zlomek ceny účtované společností G. B., přičemž zpracování výsledné studie je samozřejmostí. Za této situace má žalovaný za to, že pochybnosti správce daně byly dostatečně specifikovány a podloženy.
7. K prokázání realizace služby průzkumu trhu společností G. B. žalovaný uvádí, že důkazy předložené žalobkyní, a to smlouva uzavřená mezi žalobkyní a společností G. B. a výpovědi jednatelů společnosti G. B., nemohly odstranit pochybnosti správce daně. Žalobkyně totiž ve vztahu ke zdůvodnění ceny studie průzkumu trhu pouze předkládá tvrzení, přičemž důkazy, jež by je prokazovaly, nepředložila. Totéž platí i v případě absence samotné studie. I v případě, že by samotný výstup nebyl v textové podobě, bylo by jej možné zrekonstruovat (resp. prokázat) skrz historickou stopu činnosti společnosti G. B., a to jednotlivými materiály shromažďovanými pro porovnávání jednotlivých nabídek, např. ve formě emailové komunikace či jednotlivých poznámek a záznamů. Dokumenty, které by alespoň částečně zachycovaly vlastní činnost společnosti G. B., ale žalobkyně nepředložila. Žalovaný nepopírá, že žalobkyně má možnost postupovat v obchodní spolupráci se svými partnery bez písemné dokumentace, nicméně takový postup je její odpovědností ve vztahu ke ztížení její důkazní situace. Žalovaný následně uzavírá, že důkazní prostředky předložené žalobkyní byly řádně a objektivně posouzeny (nebyly zlehčovány), nicméně předložené důkazní prostředky nebyly schopny dostatečně rozptýlit pochybnosti správce daně, zvláště pokud žalobkyně nepředložila jakýkoliv důkaz svědčící o provedení studie průzkumu trhu a jejím předání žalobkyni.
8. K námitce zpochybnění zásady neutrality DPH žalovaný uvádí, že odvedení daně a následné odmítnutí vyplacení jejího odpočtu nezpochybňuje zásadu neutrality DPH. Nárok na odpočet daně vzniká splněním podmínek uvedených v § 72 a § 73 zákona o DPH. Odepření nároku na odpočet daně nepředstavuje dvojí zdanění porušení zboží. Nepřiznání nároku na odpočet DPH chrání smysl a účel Šesté směrnice (Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, 77/388/EHS, byla nahrazena ode dne 1. ledna 2007 směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), protože nárok na odpočet nemůže být přiznán tomu, kdo jej sice uplatnil, ale nesplnil zákonné podmínky. Povinnost

posoudit naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH proto slouží k ochraně zásady neutrality. Správce daně neproveruje nárok na odpočet DPH pro vybrání chybějící daně ve státním rozpočtu, neboť ji dodavatel daňového subjektu nepřiznal nebo neodvedl, ale pouze pro posouzení splnění zákonných podmínek pro jeho přiznání. V návaznosti na to žalovaný odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34. Žalovaný uzavírá, že neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu neprokázání skutečného přijetí zdanitelného plnění a jeho využití podle § 72 a § 73 zákona o DPH je důsledkem nesplnění podmínek pro jeho uznání jednoznačně vyplývajících z vnitrostátních právních předpisů, a tedy takové nepřiznání nároku na odpočet DPH nemůže být v rozporu se zásadou neutrality DPH.

Skutková zjištění vyplývající z obsahu správního spisu

9. Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 18. 5. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH zaměřenou na zdaňovací období března 2015. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou k prokázání skutečností ze dne 7. 10. 2015, č. j. 3755397/15/2109-60563-203371, k doložení a prokázání (i) předmětu plnění dle daňového dokladu č. 152110111; (ii) smlouvy či objednávky zakládající fakturované plnění; (iii) zpracované dokumentace o provedeném průzkumu trhu; (iv) způsobu použití přijatého plnění v rámci ekonomických činností; (v) způsobu stanovení fakturované částky a (vi) způsobu navázání obchodní spolupráce se společností G. B.. V podání ze dne 30. 10. 2015 žalobkyně k výzvě ze dne 7. 10. 2015 mimo jiné uvedla, že předmětem plnění byly služby specifikované na objednávce č. 2/03/2015, na základě níž bylo plnění fakturováno; společnost G. B. seznámila žalobkyni se zakázkou (zřejmě myšleno, že žalobkyně seznámila společnost G. B. se zakázkou; pozn. soudu), provedla průzkum trhu na požadované výrobce rozvaděčů v ČR, Polsku a na Slovensku a zajistila vypracování a srovnání cenových nabídek, které konzultovala se žalobkyní a pracovníky jejího klienta; výsledkem je uzavřený kontrakt na dodávku zboží s polskou společností E. G. W. č. 3/2015 a realizovaná dodávka zboží dle faktury č. 55/09/2015; dokumentace o průzkumu trhu se nezpracovávala v podobě, kterou by mohla předložit; informace se poskytovaly telefonicky a formou osobních jednání s předpokladem, že dodavatelské zakázky budou uzavírány postupně; přijaté plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti; fakturovaná částka byla stanovena dohodou smluvních stran a vycházela z celkové možné ceny zakázky a rozsahu, náročnosti a významu sjednaných služeb a kalkulovaného cenového limitu ze strany odběratele; společnost G. B. působí ve stejném oboru jako hlavní klient žalobkyně a jako jediná v České republice vlastní příslušnou licenci na zařízení pro nízké a střední napětí; vlastní průzkum prováděný žalobkyní by byl nákladnější a zjevně méně úspěšný.
10. Správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 15. 4. 2016, č. j. 1843117/16/2109-60563-201359, vyzval žalobkyni k doložení a prokázání plnění v rámci vlastní ekonomické činnosti, která díky plnění od společnosti G. B. dle daňového dokladu č. 152110111 žalobkyně uskutečnila, a dosaženého zisku. V podání ze dne 28. 4. 2016 žalobkyně uvedla, že faktura od společnosti G. B. byla v účetní evidenci časově rozlišena, protože dodávka zboží se realizuje postupně; v březnu 2016 byla v souvislosti s přijatým plněním uzavřena zakázka na dodávku zboží v hodnotě 100 000 EUR, která byla daňově vypořádána v období března 2016; postupně bude dodáno zboží v celkové hodnotě dodávky; pokud bude udržena ziskovost pro dílčí dodávky, lze předpokládat dosažení zisku až 200 000 EUR, čímž hodnota překročí hodnotu přijatého zdanitelného plnění.

11. Ve výsledku kontrolního zjištění č. j. 3764281/16/2109-60563-201359 správce daně vyjádřil své přetrvávající pochybnosti stran uskutečnění zdanitelného plnění studie průzkumu trhu, neboť z informací předložených společností G. B., jakož i žalobkyní vyplývaly podstatné rozpory. Za prvé, na základě studie průzkumu trhu byla vybrána jako nejvhodnější dodavatel rozvaděčů podle jednatele G. B. společnost E. P. S.A., VAT ID: X, přičemž podle žalobkyně to měla být společnost E. G. W., VAT ID: X. Navíc z reakce žalobkyně ze dne 28. 4. 2016 na výzvu č. j. 1843117/16/2109-60563-201359 vyplývá, že díky provedené studii průzkumu trhu společností G. B. se realizují dodávky zboží pro zakázku T. postupně od různých dodavatelů zboží (E. G. W., VAT ID: X, I.-T. G., VAT ID: X). Za druhé, dle objednávky služeb č. 2/03/2015 předložené žalobkyní byla u poskytovatele služeb G. B. objednána studie průzkumu trhu za účelem nalezení dvou vhodných výrobců elektrických rozvaděčů v napěťové hladině 10 kV a ve spolupráci se žalobkyní se měl vybrat výrobce pro realizaci zakázky T.. Dle sdělení jednatele společnosti G. B. byl průzkum trhu prováděn u různých dodavatelů požadovaných rozvaděčů v Polsku, České republice a na Slovensku a pak vyhodnocen se zástupci OOO S.M.I. tak, že nejvýhodnější je (jedna) nabídka polské firmy E. P. S.A., VAT ID: X. Správce daně závěrem kontrolního zjištění rovněž konstatoval, že žalobkyně nepředložila jakékoliv důkazní prostředky k vyvrácení výše uvedených pochybností.
12. K výsledkům kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila podáními ze dne 28. 8. 2016 a ze dne 30. 12. 2016. V prvním vyjádření uvedla, že služby společnosti G. B. nespočívaly pouze ve zprostředkování výběru dodavatelů pro žalobkyni, ale i ve spolupráci s odběratelem žalobkyně za účelem zajistit další výrobce pro zakázku T. a zajišťovat technickou podporu a asistenci při exportu, přičemž licence svědčící žalobkyni byly důvodem pro její postavení dodavatele v dané transakci. V rámci druhého vyjádření žalobkyně uvedla, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“), neboť své pochybnosti nijak neprokázal.
13. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 513631/17/2109-60563-201359, odeslané žalobkyni prostřednictvím informačního systému datových schránek dne 7. 2. 2017, správce daně dospěl mimo jiné k závěru, že žalobkyně neprokázala, zda deklarovaná dodávka služby studie průzkumu trhu uvedená na předloženém daňovém dokladu č. 152110111 za výše uvedené zdaňovací období byla vůbec realizována, natož společností G. B.. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že uplatnila nárok na odpočet DPH z tohoto plnění oprávněně. Správce daně uvedl, že k těmto závěrům dospěl na základě zjištění, že: (i) fyzická dokumentace poskytnuté služby studie průzkumu trhu neexistuje při ceně služby přesahující 2,5 mil. Kč bez DPH; (ii) je zde rozpor mezi vyjádřeními společnosti G. B. a žalobkyně ohledně společnosti, jejíž nabídka měla být posouzena jako nejvýhodnější; (iii) nejvhodnější nabídka byla určena finálním zákazníkem (OOO S.M.I., Kazaň, Tatarstán, Ruská federace), přičemž finální zákazník byl zastoupen Z. V. (stejná osoba je společníkem a jednatelem žalobkyně); (iv) z daňového dokladu č. 152110111 nejsou patrné náležitosti podle § 29 zákona o DPH, konkrétně rozsah a předmět plnění a den uskutečnění zdanitelného plnění. Tímto správce daně zdůvodnil své oprávněné pochybnosti o realizaci studie průzkumu trhu. Správce daně i přes reakce žalobkyně na výzvy k prokázání skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila jakékoliv důkazní prostředky, které by přijetí studie průzkumu trhu prokazovaly.

14. Na základě závěrů z daňové kontroly vydal správce daně dne 14. 2. 2017 dodatečný platební výměr, proti kterému podala žalobkyně odvolání, které posléze doplnila. V něm ve vztahu k realizaci plnění uvedeného na daňovém dokladu č. 152110111 uvedla, že správce daně se při hodnocení důkazů a řešení celého obchodního případu dopustil nesprávného úředního postupu. Zejména provedl daňovou kontrolu nejen ve vztahu k DPH, ale i k dani z příjmů, neboť požadoval prokázání, že daná služba byla použita pro zajištění zisku (dosažení a udržení příjmů), byť tento požadavek odůvodnil podle zákona o DPH. Žalobkyně rovněž namítala, že správce daně nedostatečně prokázal skutečnosti mu uložené § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž poukázala na skutečnosti a důkazy, které následně zopakovala i v žalobě. Především uvedla, že vyjádření jednatele společnosti G. B. o realizaci plnění nebylo správcem daně vyvráceno.
15. O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve provedl stručné shrnutí skutkového stavu, obecně shrnul odvolací důvody a nastínil právní východiska, z nichž při posouzení odvolání vycházel. Na stranách 8 až 11 (body 41 až 50) pak žalovaný vyhodnotil, zda správci daně odůvodněně vznikly pochybnosti stran realizace studie průzkumu trhu (se závěrem, že ano) a zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ke svému tvrzení, že zkoumané zdanitelné plnění bylo uskutečněno a realizovala jej společnost G. B. (se závěrem, že nikoliv). Následně na stranách 11 až 13 napadeného rozhodnutí (body 54, 59 až 61) vysvětlil, proč jednotlivé odvolací námitky uplatněné žalobkyní ohledně studie průzkumu trhu posoudil jako nedůvodné.

Posouzení žaloby soudem

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci k výzvě soudu s náležitým poučením neuvedli, že by s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasili.
17. Žaloba není důvodná.
18. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
19. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
20. K námitce žalobkyně brojící proti posouzení obchodního případu nákupu zboží od společnosti I.-T. G., VAT ID: X, a jeho vývozu do Ruské federace s odesláním a přepravou mimo tuzemsko soud uvádí, že se v daném případě nejedná o žalobní bod. Žalobní body představují skutkové a právní důvody, pro které žalobce považuje žalobou napadené správní rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [srov. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Žalobkyně však v žalobě uvedla, že v daném případě souhlasí s názorem žalovaného uvedeným v bodech 32 až 40 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Jinými slovy žalobkyně nenamítá nic proti rozhodovacím (skutkovým a právním) důvodům tam

uvedeným. To je třeba podle soudu vyložit tak, že žalobkyně v tomto rozsahu proti napadenému rozhodnutí neuplatňuje žalobní bod, který by soud mohl a měl vypořádat. Přestože žalobkyně uvedla, že posouzení téhož obchodního případu správcem daně ve zprávě o daňové kontrole je nezákonné, nelze k takovému tvrzení přihlížet, neboť předmětem soudního přezkumu je primárně napadené rozhodnutí, proti jehož závěrům žalobkyně nic nenamítala. Proto se soud touto námitkou nezabýval.

21. Jako nedůvodný soud posoudil žalobní bod namítající neprokázání důvodných pochybností správcem daně ohledně plnění studie průzkumu trhu (uvedené na daňovém dokladu č. 152110111). Podle ustálené judikatury správních soudů je důkazní břemeno rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně tak, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt důkazní břemeno unese. To se však v projednávané věci nestalo, neboť žalobkyně nepředložila správci daně formálně bezvadný daňový doklad. Z daňového dokladu č. 152110111 totiž především není patrný rozsah a předmět plnění ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Uvedení rozsahu a předmětu plnění jako „*Průzkum trhu a zajištění technické podpory při realizaci zakázky T.*“ je neurčité, a to jak ve vztahu k požadavku uvedení rozsahu plnění, tak i ve vztahu ke konkrétnímu vymezení předmětu plnění. Proto daňový doklad č. 152110111 nesplňoval náležitosti podle § 29 zákona o DPH a žalobkyně již z toho důvodu nemohla své prvotní důkazní břemeno unést, přičemž správce daně (resp. žalovaný) nemusel prokazovat své pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
22. Nicméně i v případě, že by daňový doklad č. 152110111 náležitosti daňového dokladu podle § 29 zákona o DPH splňoval, mohl správce daně (resp. žalovaný) uvést a doložit pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví, resp. daňových dokladů daňového subjektu i z jiných důvodů. Správce daně byl přitom povinen prokázat, že o souladu daňových dokladů se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. V takovém případě musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví. Je třeba zdůraznit, že prokázání takových pochybností nevyžaduje, aby podklady, o něž se správce daně opírá, prokazovaly rovněž vědomost o účasti na daňovém podvodu, neboť postačí, že důvodně zpochybňují údaje formálně vykazované v daňových a účetních dokladech předložených daňovým subjektem. K tomu přitom podle soudu v projednávané věci došlo, a to výzvami správce daně ze dnů 7. 10. 2015 a 15. 4. 2016, sdělením výsledků kontrolního zjištění a zprávou o daňové kontrole, jež ve shora rekapitulovaném rozsahu přesně vystihly závažné okolnosti vyvolávající pochyby o souladu deklarovaného stavu s realitou.
23. Soud má tak v souladu se žalovaným a správcem daně za to, že důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, která byla povinna tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-112, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 10 Afs 161/2014-42, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30). Za této situace bylo proto na žalobkyni, aby prokázala vlastní daňová tvrzení, tedy že služba studie průzkumu trhu byla realizována a tuto realizaci uskutečnila společnost G. B.. Správce daně oprávněně dospěl k vážným a důvodným pochybnostem o tom, zda skutečně došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného plnění studie průzkumu trhu a zda toto plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel.

24. Z rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-59, vyplývá, že „[p]ro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale i stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem této daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila deklarovaná osoba – plátc daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.“. V projednávané věci správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j. 513631/17/2109-60563-201359 (strany 7 až 13) a žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (strany 8 až 11) dostatečným způsobem popsali skutečnosti, které je vedly ke zmíněným pochybnostem, i důkazní prostředky, z nichž související zjištění plynou. Podle zdejšího soudu tak své pochybnosti řádně prokázali. Bylo proto na žalobkyni, aby předmětné pochybnosti odstranila, což se jí však nepodařilo, jak je detailně vysvětleno v odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. body 46 až 50 odůvodnění napadeného rozhodnutí). S tímto závěrem se přitom soud ztotožňuje. Rozpory a z nich vyplývající pochybnosti správce daně byly podle soudu pregnantně vyjádřeny ve výsledku kontrolního zjištění správce daně č. j. 3764281/16/2109-60563-201359 a ve zprávě o daňové kontrole č. j. 513631/17/2109-60563-201359. Skutečnost, že jednatel společnosti G. B. potvrdil provedení studie průzkumu trhu, je ve světle ostatních podkladů nedostačující. Zejména ve světle toho, že žalobkyně uvedla zcela jiný subjekt, který měl realizovat dodávky pro zakázku T., než jaký uvedl právě jednatel společnosti G. B. (viz reakce žalobkyně na výzvu k prokázání skutečností ze dne 30. 10. 2015). V této souvislosti soud rovněž poukazuje na vnitřní rozpornost v tvrzeních žalobkyně. V reakci ze dne 30. 10. 2015 žalobkyně uvedla, že nejlepší vybranou nabídkou pro realizaci dodávek pro zakázku T. byla nabídka společnosti E. G. W., nicméně v žalobě již žalobkyně tvrdí, že to byla nabídka společnosti E. P. S.A. Žalobkyně se rovněž nijak nevypořádala s rozpory stran počtu nabídek, které měly být zjištěny v rámci studie průzkumu trhu (jak vyplývá z příslušné objednávky), ani s rozpory stran počtu dodavatelů, neboť žalobkyně na jednu stranu tvrdí, že byla vybírána pouze jedna nejlepší nabídka, na druhou stranu ale uvádí, že na dodávkách pro zakázku T. se podílelo více subjektů, přičemž z objednávky studie průzkumu trhu vyplývá, že měly být vybrány dvě nejlepší nabídky. Tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelného plnění studie průzkumu trhu je tedy zatíženo podstatnými rozpory, a tedy i pochybnostmi na straně správce daně, přičemž se žalobkyni nepodařilo tyto rozpory a pochybnosti vyvrátit, natož sjednotit svá vlastní tvrzení, a to ani v řízení před soudem. Skutečnost, že byla předložena smlouva o dodávkách zařízení č. 14021288 nebo že příslušná daň byla řádně a včas zaplacená, není rozhodující ve vztahu k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, a to zejména ve vztahu k tomu, zda takové plnění skutečně proběhlo a kdo jej realizoval, jestliže ve věci přetrvávají podstatné (výše uvedené) rozpory.
25. Žalobkyně tak své důkazní břemeno neunesla a svůj nárok na odpočet DPH neprokázala. Jediný relevantní důkaz označený žalobkyní na podporu jejího tvrzení ohledně uskutečnění studie průzkumu trhu spočívající ve vyjádření jednatele společnosti G. B. v kontrastu s ostatními skutkovými zjištěními neprokazuje uskutečnění daného plnění ani nevyvrací pochybnosti správce daně a žalovaného. Skutečnost, že statutární orgány žalobkyně jsou zvyklé jednat v rámci osobních vztahů, kde „platí dané slovo“ je sice chvályhodná, nicméně ve vztahu k následnému prokazování stran uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je takový postup na hranici samotné péče dobrého

hospodáře, neboť správce daně i žalovaný správně konstatovali, že je to žalobkyně, kdo má odpovědnost za to, aby měla dostatek důkazního materiálu k prokázání svých (daňových) tvrzení. Ze správního spisu rovněž nevyplývá, že by správce daně či žalovaný hodnocení důkazních prostředků jakkoli zlehčovali v neprospěch žalobkyně. Námitka je proto nedůvodná.

26. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný napadeným rozhodnutím v případě žalobkyně porušil zásadu neutrality DPH, neboť DPH ze studie průzkumu trhu byla řádně odvedena a nárok na odpočet DPH tvoří nedílnou součást systému DPH. V této otázce se soud zcela ztotožňuje s vyjádřením žalovaného k žalobě, podle něž je nárok na odpočet DPH vázán na splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro jeho přiznání (srov. § 72 a § 73 zákona o DPH). NSS v rozsudku ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34, na který žalovaný odkazuje, dospěl k závěru, že *„nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty se neuznává ani ex officio, ani po prostém splnění obligatorních náležitostí. Správce daně nárok na odpočet daně uzná až po splnění konkrétních podmínek, které musí být plátcem daně prokázány, přičemž případné pochybnosti je nutné odstranit. Neuznání nároku na odpočet daně z důvodu nesplnění podmínek pro jeho uznání pak není možné považovat za zdanění určitého plnění. Úvaha stěžovatele, že neuznání nároku na odpočet daně představuje dvojí zdanění téhož plnění, ve svém důsledku znamená popření smyslu a účelu institutu nároku na odpočet daně. Každé neuznání nároku na odpočet daně by za takové situace mělo za následek dvojí zdanění téhož plnění, což by vedlo k nutnosti uznat nárok na odpočet daně vždy, tedy i přesto, že by nedošlo ke splnění zákonných podmínek pro uplatnění tohoto nároku.“* Kromě toho již z výše citovaného rozsudku NSS č. j. 8 Afs 265/2016-59 jednoznačně vyplývá, že pro přiznání nároku na odpočet DPH musí především dojít k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Z výše uvedených úvah však vyplývá, že taková skutečnost v projednávané věci vinou žalobkyně prokázána nebyla. Podle soudu proto neuznání nároku na odpočet DPH za studii průzkumu trhu bylo v souladu se zákonem o DPH a z povahy věci nemohlo být v rozporu se zásadou neutrality DPH. Námitka je nedůvodná.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

27. Vzhledem k tomu, že všechny žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil ani žádnou jinou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 23. září 2020

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu