



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **KR 17 Management s.r.o.**, IČO 02940469  
sídlem Ocelářská 891/16, 190 00 Praha 9  
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Miroslavem Hájkem  
sídlem Karolinská 661/4, Praha 8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2020, č. j. 25646/20/5300-22442-712851

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

*I. Předmět řízení a vymezení sporu*

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil tyto dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“):
  - Dodatečný platební výměr č. j. 6506947/19/2009-52523-107154 ze dne 30. 7. 2019, za zdaňovací období listopad roku 2016, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 286 440 Kč a předepsáno penále ve výši 57 288 Kč;

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

- Platební výměr č. j. 6507304/19/2009-52523-107154 ze dne 30. 7. 2019, za zdaňovací období prosinec roku 2016, kterým byla žalobkyni vyměřena daň ve výši 3 714 074 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5627598/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období leden roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 462 210 Kč a předsáno penále ve výši 92 442 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5677299/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období únor roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 388 500 Kč a předsáno penále ve výši 77 700 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5683110/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období březen roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 363 300 Kč a předsáno penále ve výši 72 660 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5715974/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období duben roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 330 960 Kč a předsáno penále ve výši 66 192 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5843555/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období květen roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 264 600 Kč a předsáno penále ve výši 52 920 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5780229/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období červen roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 100 800 Kč a předsáno penále ve výši 20 160 Kč;
- Dodatečný platební výměr č. j. 5784174/19/2009-52523-107154 ze dne 3. 7. 2019, za zdaňovací období červenec roku 2017, kterým byla žalobkyni doměřena daň ve výši 69 300 Kč a předsáno penále ve výši 13 860 Kč

(dále jen „dodatečné platební výměry“ a „platební výměr za prosinec 2016“ nebo též společně „platební výměry“).

2. Dne 15. 3. 2017 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2016. Daňová kontrola byla ukončena dne 24. 6. 2019 doručením zprávy o daňové kontrole č. j. 1393477/18/3106-60562-809529 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) žalobkyni.
3. Dne 18. 2. 2019 byl u žalobkyně zahájen postup k odstranění pochybností (dále jen „postup k odstranění pochybností“) k daňovým přiznáním na DPH za zdaňovací období leden až červenec roku 2017. Postup k odstranění pochybností byl ukončen dne 17. 5. 2019 doručením sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností č. j. 860357/19/3106-60562-703324 (dále jen „sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností“) žalobkyni.
4. V obou případech správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek daných ustanovením § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), respektive neprokázala, že šetřená přijatá zdanitelná plnění od jejího dodavatele, společnosti Czech Poltrade s.r.o. (dále jen „Czech Poltrade“ či „dodavatel“), byla v předmětných zdaňovacích obdobích poskytnuta tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech, tj. že byla poskytnuta tvrzeným způsobem a v tvrzeném rozsahu. Jelikož žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno podle § 92 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 ZDPH, byly správcem daně vydány platební výměry. S jejich obsahem se žalobkyně neztotožnila a podala proti nim odvolání, o kterém bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím tak, že žalovaný platební výměry potvrdil a odvolání žalobkyně zamítl.

### *II. Napadené rozhodnutí a dosavadní průběh řízení*

5. Žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích provozovala internetový obchod na internetové adrese [www.kosik.cz](http://www.kosik.cz) s potravinami, drogistickým zbožím a okrajově se zbožím papírenským. Správcem daně byla prověřována plnění od více dodavatelů, přičemž spornými zůstala pouze plnění přijatá od Czech Poltrade. Žalobkyně jako objednatel uzavřela dne 1. 11. 2016 s tímto dodavatelem jako zpracovatelem smlouvu o dílo (dále jen „smlouva“ či „smlouva o dílo“). Dodavatel se za podmínek uvedených ve smlouvě zavázal zpracovat pro žalobkyni nezávislou a objektivní analýzu trhu s bílou technikou za účelem získání materiálů sloužících jako hlavní zdroj informací pro potenciální vstup žalobkyně na český trh s bílou technikou prostřednictvím její platformy (dále jen „projekt“). Dle této smlouvy měl být projekt zpracován v pěti fázích, které byly vždy určeny datem (28. 2. 2017, 28. 4. 2017, 28. 6. 2017, 28. 8. 2017 a 30. 9. 2017), ke kterému se měla konkrétní fáze odevzdat. Jednotlivé fáze spočívaly ve zpracování benchmarkingu; zpracování výrokové, cenové, distribuční a komunikační politiky; SWOT analýzy; vyčíslení předpokládaného potenciálu zisku, doporučení dalšího postupu a předání kompletního projektu. Dle smlouvy byl zpracovatel oprávněn vyfakturovat poměrnou část ceny, jejíž výše byla limitována částkou 20 mil. Kč, za jednotlivá dílčí plnění (fáze projektu), a to na základě stranami písemně odsouhlaseného rozsahu prací. Dodavatel pro účely zpracování projektu pro žalobkyni uzavřel subdodavatelskou smlouvu se společností STYL-MONT spol. s r.o. [žalovaný neprávňě uvádí STYL-MONT s.r.o. (dále jen „STYL-MONT“ či „subdodavatel“)], která byla obsahově téměř totožná se smlouvou o dílo. Smlouva o dílo byla předčasně ukončena dohodou dne 12. 7. 2017, a to bez udání důvodu.
6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul průběh řízení před správcem daně a odvolací námitky žalobkyně. V rámci vypořádání odvolacích námitek konstatoval, že správce daně postupoval v souladu se zákonem. Souhlasil s žalobkyní do té míry, že skutečně nelze popřít existenci předmětných plnění ani skutečnost, že plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně však nebylo to, že by žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele deklarovaného na dokladech, ale to, že nebylo prokázáno, že se plnění uskutečnila tak, jak je na daňových dokladech uvedeno. Důvody vzbuzující pochybnosti žalovaný sumarizoval v odstavci 26 napadeného rozhodnutí. Správce daně potažmo žalovaný popsal natolik závažná zjištění a rozpory, že jejich důsledkem jsou pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Dodal, že požadavky na odstranění pochybností správce daně a žalovaného nelze označit za přepjatý formalismus. K odvolací námitce podvodného či jinak zkracujícího jednání ze strany dodavatele konstatoval, že pokud by se jednalo o daňový podvod, bylo by nejprve nutné dojít k závěru, že hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet byly žalobkyní splněny. To se však v daném případě nestalo.

### *III. Žaloba*

7. Žalobkyně v první řadě namítla, že správce daně nesprávně aplikoval § 92 daňového řádu, neboť ve skutečnosti nebyly dány okolnosti, které by mohly založit vážné a důvodné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pochyby. Stěžejní žalobní námitkou je nedůvodné přenesení důkazního břemene na daňový subjekt (žalobkyni), kterého se správce daně dopustil a v jehož důsledku byly vydány věcně nesprávné platební výměry. Žalovaný tedy pochybil, jestliže nesprávný postup správce daně aproboval.

8. Žalobkyně uplatnila námitky k následujícím pochybnostem, které správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole zahájené dne 15. 3. 2017:
9. K pochybnosti uvedené pod bodem a), již je *nejasně a příliš obecně vymezený předmět plnění, který neodpovídá základnímu a jedinému podkladu pro fakturaci – smlouvě*, žalobkyně namítla, že skutečnost, že předmět díla byl ve smlouvě vymezen pouze rámcově, není na újmu její platnosti či neurčitosti. K uvedenému odkázala na § 2432 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a odst. 2.6. smlouvy s tím, že bližší specifikace díla pro jednotlivé části (fáze) projektu byla ve smlouvě uvedena. Dodala, že provedení průzkumu trhu lze považovat za výsledek činnosti spadající pod pojem poradenských služeb a oba způsoby vymezení předmětu díla si tedy vzájemně neodporují.
10. K pochybnosti uvedené pod bodem b), již je *zcela nesrozumitelně uvedený rozsah plnění v měrných jednotkách*, žalobkyně namítla, že v případě plnění, které nelze kvantifikovat co do váhy, míry nebo počtu, se jako jediná možnost jeví uvést číslo 1. Žalobkyni není zřejmé, jaké jiné číslo či měrná jednotka by v takovém případě měla být v daňovém dokladu uvedena, naopak příčinu k pochybnostem by zakládalo uvedení čísla jiného.
11. Co se týče pochybnosti uvedené pod bodem c), již je *nesoulad v tvrzeních mezi dodavatelem a žalobkyní, o jaká plnění se v listopadu a prosinci 2016 jednalo*, má žalobkyně za to, že mezi jejími tvrzeními a tvrzeními dodavatele nejsou podstatné rozdíly. Tvrzení si vzájemně neprotiřečí, a proto tento důvod nemůže zakládat důvodné pochybnosti. Konstatovala, že pokud na subdodavatelskou smlouvu nebylo plněno v listopadu a prosinci roku 2016, nýbrž až v období pozdějším, neznamená to, že v této době nemohl dodavatel služby poskytovat bez využití subdodavatele. Dodavateli nic nebránilo si vyúčtovat částečné plnění poskytnuté v době, kdy ještě na úkol nebyl angažován subdodavatel.
12. K pochybnosti uvedené pod bodem d), již je to, že *žalobkyně nevyžadovala žádné detailní podklady pro fakturaci ze strany dodavatele*, konstatovala, že neměla důvod požadovat další podklady pro daňové doklady. Vedle samotného plnění obdržela od dodavatele daňový doklad, který splňoval veškeré zákonem stanovené náležitosti. Nespokojenost s kvalitou dodaných výstupů byla důvodem pro případnou reklamaci, resp. následně vedla k předčasnému ukončení smlouvy. Předmětné plnění bylo poskytnuto a v rámci smluvně sjednané ceny díla příslušná dodaná část plnění činila odpovídající podíl na celku.
13. K pochybnosti uvedené pod bodem e), že *žalobkyně pro tak zásadní a finančně náročnou investici nezajistila erudovaného a zkušeného dodavatele*, namítla, že k zadání dodavateli došlo na základě doporučení. Až následně se projevila absence dostatečné znalosti a zkušenosti v předmětném oboru. Tento krok žalobkyně zpětně zhodnotila jako manažersky nesprávné rozhodnutí, které poškodilo v první řadě jí samotnou. Okolnost, že ke zhotovení analýzy trhu se zavázal nezkušený dodavatel, však sama o sobě nemůže představovat *a priori* důvod pro to, aby sjednání zakázky s takovým dodavatelem mělo zakládat důvodné pochyby.
14. Žalobkyně k tomu poznamenala, že proti dodavateli nebylo v minulosti vedeno insolvenční ani exekuční řízení, nebyl veden jako nespolehlivý plátcce a měl zapsán

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

bankovní účet v registru plátců DPH. Jakkoliv se důsledky nedostatečné erudice dodavatele (resp. jeho subdodavatele) projevily v kvalitě poskytnutého plnění, správce daně není oprávněn posuzovat vhodnost či kvalitu plnění poskytnutého žalobkyni, jestliže z objektivního hlediska žádný důvod pro pochybnosti tato okolnost nemohla založit.

15. V pochybnosti uvedené pod bodem f), že *předávací protokoly k částem projektu byly vypracovány zcela formálně, bez zohlednění skutečného průběhu a stavu plnění ze strany dodavatele*, spatřovala žalobkyně účelovou snahu správce daně hledat problémy tam, kde nejsou. Dodala, že funkcí předávacího protokolu je potvrdit skutečnost, že něco bylo předáno. Vyzdvihla, že od ní nebylo možné očekávat, že by již při samotném předání hodnotila kvalitu poskytnutého plnění.
16. K pochybnosti uvedené pod bodem g), již je, že *ekonomické opodstatnění služeb, za něž žalobkyně platila měsíčně statistické částky, se jeví jako pochybné vzhledem ke skutečnosti, že již od počátku roku 2017 probíhala jednání o prodeji obchodního závodu žalobkyně*, namítla, že správce daně ignoruje postupy, které jsou v podnikatelské praxi zcela legitimní a běžné a tyto kvalifikuje jako okolnosti zakládající pochybnosti. Poznamenala, že pouze ona byla oprávněna uvažovat o rozšíření sortimentu jí prodávaného zboží, nikoliv však správce daně. Podnikání žalobkyně mohlo být ztrátové v důsledku konkurenčního prostředí v daném oboru a z tohoto důvodu potřebovala rozšířit sortiment nabízeného zboží, resp. alespoň zjistit, jaký ziskový potenciál by mělo rozšíření sortimentu nabízených výrobků o bílou techniku.
17. Ryze účelovou žalobkyně shledala úvahu žalovaného o tom, že bylo pochybné, pokud usilovala o rozšíření sortimentu v době, kdy zároveň uvažovala o prodeji závodu. K uvedenému poznamenala, že v případě prodeje závodu je hodnota závodu ze strany potenciálních kupců posuzována mimo jiné podle toho, jak si daný prodejce vede v konkurenci obdobných firem. Okolnost, že žalobkyně již v roce 2016 mohla vést jednání o případném prodeji svého závodu, kdy pravděpodobnost úspěšného prodeje se jevila spíše jako podprůměrná, jí nemohla diskvalifikovat ze snahy o rozvoj podnikání. Uzavřela, že shora uvedený postup je zcela logický a v podnikatelské praxi běžný.
18. K pochybnosti uvedené pod bodem h), že *dodavatel ani subdodavatel neměl dle zjištění správce daně k vypracování projektu odpovídající materiální ani personální zázemí*, namítla, že jí není a nebylo známo, do jaké míry měl dodavatel zajištěny materiální a personální předpoklady pro splnění zakázky, ani to, zda dodavatel poskytne příslušné plnění na základě využití pouze svých materiálních a personálních kapacit, nebo zda část či celý předmět plnění bude obstarávat u třetích osob. Smlouva žádným způsobem neomezovala dodavatele v možnostech zvolit si subdodavatele na část nebo celý předmět smlouvy.
19. K pochybnosti uvedené pod bodem i), že *dílní části projektu neodpovídají, a to ani částečně, tomu, co měl dodavatel dle smlouvy žalobkyni předložit, anebo nebyly dodány vůbec*, žalobkyně ozřejmila, že provedení průzkumu trhu lze bezpochyby považovat za výsledek činnosti spadající pod pojem poradenských služeb. Rámcově byl předmět smlouvy o dílo naplněn. Pokud nebyl zcela a relevantně ze strany dodavatele naplněn předmět plnění v jednotlivých částech (fázích) projektu, které měly rovněž stanoven předmět plnění, jde jen a pouze o vady plnění.
20. K pochybnosti uvedené pod bodem j), již je *laxní přístup žalobkyně – ač si byla žalobkyně všech nestandardností vědoma a nebyla spokojena s kvalitou poskytnutého plnění, přístup k dodavateli se nezměnil a za tyto výstupy zaplatila kolem 15 mil. Kč*, žalobkyně konstatovala,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

že její možnosti nepřijmout poskytnuté plnění byly značně omezeny. Za situace, kdy dodavatel neuznal, že by poskytnuté plnění bylo vadné, by bylo možné uvažovat pouze o soudním řešení sporu, se kterým je spojena řada rizik a nákladů. Žalobkyně racionálně shledala učinění právních kroků proti dodavateli za nevhodné.

21. Závěrem žalobkyně namítla, že okolnosti uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí nemohou obstát jako okolnosti, které by mohly založit vážné a důvodné pochyby správce daně o tom, zda zdanitelné plnění bylo poskytnuto způsobem, který odpovídal popisu na daňovém dokladu. Správce daně postupoval v rozporu s judikaturou a § 92 daňového řádu, jestliže v daňovém řízení přenesl na žalobkyni důkazní břemeno, aniž by byly dány okolnosti, které by mohly založit vážné a důvodné pochyby.

#### *IV. Vyjádření žalovaného*

22. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, sumarizoval obsah žalobní argumentace a setrval na závěrech vyslovených v napadeném rozhodnutí.
23. Poznamenal, že žalobkyni byly sděleny zcela konkrétní skutečnosti, které založily důvodné pochyby. Správce daně označil těchto konkrétních skutečností celkem deset. Jednalo se o nesrovnalosti a nejasnosti prakticky ve všech zásadních listinách, jež měly doložit podobu přijatého zdanitelného plnění, dále o nestandardnosti na straně žalobkyně i jejího dodavatele. Toto vše vedlo správce daně k opodstatněnému závěru, že lze mít vážné a důvodné pochyby o tom, že bylo zdanitelné plnění uskutečněno tak, jak tvrdí žalobkyně.
24. Žalovaný podotkl, že již v napadeném rozhodnutí odkazoval nejen na příslušnou právní úpravu týkající se povinnosti prokazovat faktickou stránku plnění odpovídající daňovému dokladu, ale i na judikaturu Nejvyššího správního soudu s důrazem na to, že je v zájmu každého daňového subjektu, už s ohledem na běžnou míru obezřetnosti v obchodních vztazích, aby si i nad rámec svých běžných obchodních potřeb zajišťoval důkazy, kterými bude schopen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s doklady. Vydání výzvy k prokázání skutečností bylo zcela na místě a v souladu se zákonem. Připomněl, že pokud by byla žalobkyně schopna doložit faktickou stránku předmětných plnění, nemělo by pro ni vydání výzev prakticky žádný dopad. Žalobkyně reagovala pouze na první výzvu k prokázání skutečností, a to způsobem, jenž pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak vykazovala, nejenže nerozptýlil, ale více prohloubil. Právě skutečnost, že nebyla schopna doložit a prokázat, že přijala plnění odpovídající údajům na daňových dokladech, byla důvodem, proč byla správcem daně stanovena daň vyšší, než žalobkyně původně vykazovala ve svých daňových přiznáních. V podrobnostech žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, v němž jednotlivá skutková zjištění a právní hodnocení podrobně popsal.
25. K pochybnosti uvedené pod bodem a) poznamenal, že se v daném případě jednalo o posouzení toho, co bylo předmětem smlouvy a nikoliv o její platnost. Dodal, že z jejího obsahu neplyne, jaká měla být podoba sjednaného díla; k uvedenému pak blíže odkázal na odstavec 15 a 16 napadeného rozhodnutí.
26. K pochybnosti uvedené pod bodem b) žalovaný vyzdvihl, že daňový doklad musí obsahovat jednoznačnou identifikaci plnění, k němuž je vystavován, a to i co do jeho rozsahu. Informace o podobě a rozsahu plnění se nepodávala ze smlouvy, z protokolů ani ze samotného dokladu. Za situace, kdy by bylo možno předmět plnění identifikovat, by

uvedení měrné jednotky „Počet: m. j.: 1,000“ samo o sobě nevzbuzovalo žádné zásadnější pochybnosti o oprávněnosti odpočtu daně z takového plnění.

27. V návaznosti na shora uvedené k pochybnosti pod bodem f) žalovaný konstatoval, že předložené předávací protokoly byly vypracovány pouze formálně a nevypovídaly nijak o skutečně provedených pracích a ani o tom, jaký konkrétní podíl z díla byl jimi předáván. Předávací protokol má zachycovat, co bylo předáno (nikoliv *něco*), avšak z předávacích protokolů nebylo zjistitelné, co bylo dodáváno a v jakém rozsahu.
28. Žalovanému vplynuly značné nesrovnalosti i ohledně samotných dílčích plnění, která předně neodpovídala tomu, co mělo být dodáno; k pochybnosti uvedené pod bodem i) pak blíže odkázal na odstavec 18 napadeného rozhodnutí. Má za to, že se nejednalo pouze o vadné plnění (dodavatelem dodané výstupy), jak konstatovala žalobkyně, jelikož v daňovém řízení mělo dílčí plnění představovat pouze několik málo listin, jež neodpovídaly ani obecnému vymezení předmětu ve smlouvě o dílo.
29. K pochybnosti uvedené pod bodem c) žalovaný konstatoval, že dodavatel si sjednal obsahově prakticky totožnou smlouvou dodání díla formou subdodávky, přičemž v listopadu a prosinci 2016 nebylo ze subdodavatelské smlouvy plněno. Hypotetické úvahy žalobkyně nad tím, jak mohlo být v předmětných měsících ze strany dodavatele plněno, tedy pochybnosti nevyvrátily. Stejně tak vyjádření jednatele dodavatele neodpovídá hypotetickým úvahám žalobkyně o tom, že byla v těchto měsících nějaká dílčí plnění realizována přímo dodavatelem.
30. K pochybnosti uvedené pod bodem d) žalovaný uvedl, že žalobkyně v listopadu a prosinci 2016 svému dodavatelovi hradila značné částky, aniž by si vyžádala poklady k fakturaci, přestože dle smlouvy měla být dílčí plnění ze smlouvy fakturována až po jejich předání a k prvním dodáním došlo až v únoru a následujících měsících roku 2017. Žalobkyni údajně postačil pouze pohled na bezvadný daňový doklad, přičemž jakých konkrétních dílčích plnění se měly doklady týkat, nevedla. Jako pochybné žalovaný hodnotí tvrzení žalobkyně, že nízkou kvalitu dodaných plnění nereklamovala z údajné obavy o uznání nároku.
31. K navazujícím pochybnostem uvedeným pod bodem g) a j) žalovaný zdůraznil, že volba smluvního partnera a smluvního obsahu určitého závazku je nepochybně plně v dispozici každého podnikatelského subjektu, nicméně v souvislosti s tím, že správce daně i žalovaný poukázali v tomto směru na řadu nestandardností, které souvisely výhradně s posouzením oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu, nemohl správce daně a žalovaný ve věci pochybností o tomto plnění odhlédnout od skutečnosti, že se jednalo o plnění ze smlouvy, která byla na poměry žalobkyně nestandardní, nebyl zřejmý ekonomický přínos pořizovaného plnění pro žalobkyni, evidentně byla sjednána za podmínek, které nebyly pro žalobkyni příliš výhodné a byla sjednána s neprověřeným dodavatelem, o němž nebylo možno zjistit žádné veřejně dostupné reference. Žalobkyně si musí být vědoma toho, že se vystavuje riziku značných negativních dopadů, mimo jiné i co se jejích daňových povinností týče. Okolnosti smluvního vztahu žalobkyně s jejím dodavatelem nelze hodnotit jako běžné a standardní, pokud sama žalobkyně neshledávala plnění ze smlouvy za dostatečná a uspokojivá.
32. Závěrem k pochybnostem uvedeným pod bodem e) a h) žalovaný podotkl, že žalobkyně nevyvinula běžnou a dostatečnou obezřetnost ani při výběru dodavatele, resp. při prověřování toho, zda je dodavatel odborně schopen dílo zhotovit a zda má příslušné

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

vybavení. Žalovaný shledal uplatněné námitky za nedůvodné. Žalobkyně svou argumentací závěry správce daně a žalovaného nevyvrátila, neboť jednotlivé důvody vzniklých pochybností o předmětném plnění vyvracela převážně hypotetickými úvahami nad možnými vysvětleními či námitkami.

33. Co se týče posouzení namítané odbornosti dodavatele zdanitelného plnění, žalovaný podotkl, že v důkazní situaci, kdy žalobkyně není schopna prokázat, zda bylo plněno tak, jak je uvedeno na dokladech, považuje za významné i okolnosti s plněním související. V podrobnostech pak odkázal na odstavce 19 až 21 napadeného rozhodnutí.
34. Poznamenal, že se nevyjadřoval k tomu, jak by žalobkyně měla postupovat, ale pouze k tomu, že jí zvolený postup není běžný, standardní, ani pro žalobkyni samotnou výhodný, což vzbudilo další otázky a pochybnosti o oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu. K uvedenému žalovaný blíže odkázal na argumentaci obsaženou v napadeném rozhodnutí (odstavec 24 a 25).

#### *V. Jednání před soudem*

35. Při ústním jednání před soudem konaném dne 16. 5. 2023 právní zástupce žalobkyně s odkazem na žalobu zdůraznil, že správce daně nesprávně aplikoval § 92 daňového řádu. K přenosu důkazního břemene v intencích uvedeného ustanovení musí správce daně detekovat skutečné a relevantní okolnosti, které zakládají nikoli jen domnělé pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. Takové okolnosti však nebyly správcem daně zjištěny, neboť důvody, na kterých jsou platební výměry a napadené rozhodnutí vystavěny, jsou zcela malicherné. K postupu správce daně při vyslovení pochybností právní zástupce žalobkyně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018 č. j. 5 Afs 175/2017-38. Současně upřesnil žalobní petit tak, že žalobkyně navrhuje zrušit i všechny platební výměry, jejichž správnost žalovaný v napadeném rozhodnutí aproboval. Žalovaný při ústním jednání odkázal na vyjádření k žalobě a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Odmítl argumentaci žalobkyně, že správce daně nepostupoval v souladu s § 92 daňového řádu. Pochybnosti, které správce daně vyslovil, se týkaly rozsahu a způsobu uskutečnění zdanitelného plnění a vyplývaly již z primárních dokladů a tvrzení žalobce. Žalobkyně vytknuté pochybnosti neodstranila, a tudíž neunesla důkazní břemeno.

#### *VI. Posouzení věci soudem*

36. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Dále přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
37. Při rozhodování soud vycházel zejména z následující právní úpravy:
38. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
39. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
40. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

41. Podle § 89 odst. 2 daňového řádu *ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*
42. Podle § 89 odst. 3 daňového řádu *ve výzvě daňovému subjektu stanoví správce daně lhůtu k odstranění pochybností, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s neodstraněním pochybností nebo nedodržením stanovené lhůty.*
43. Podle § 90 odst. 1 daňového řádu *o průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy svého úkonu protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.*
44. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu *nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.*
45. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu *neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*
46. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
47. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
48. 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.*
49. Podle § 72 odst. 1 ZDPH, *ve znění účinném do 31. 3. 2019, plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*
  - a) *zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,*
  - b) *plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,*
  - c) *plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,*
  - d) *plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo*
  - e) *plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,*
  - f) *rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.*

50. Podle § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH se daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátci bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.
51. Podle § 73 odst. 1 ZDPH pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
  - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
  - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
  - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
  - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
52. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
53. Soud přistoupil k vypořádání námitek v jejich podstatě vyvolávající spor a na základě principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Odpověď na základní námítky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námítky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54; ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66).
54. Soud současně podotýká, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je založeno na principu, že je to žalobkyně, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není úlohou soudu, aby za žalobkyni žalobní argumentaci dotvářel. Rovněž není naprosto namístě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
55. Žalobkyně brojí proti postupu správce daně, potažmo žalovaného, který spatřuje v přenesení důkazního břemene na žalobkyni, pro které nebyly splněny zákonem stanovené podmínky, neboť správcem daně nebyly zjištěny dostatečně vážné a důvodné pochyby. Svou námítku rozvedla postupně tím, že reagovala na všech deset konkrétních skutečností, z nichž správce daně dovozuje důvodné pochyby, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak tvrdí žalobkyně.
56. V obecné rovině je nejprve třeba uvést, že účelem daňového řízení je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Podle § 92 odst. 3

daňového řádu ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Toto řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti.

57. Co se týče uplatnění nároku na odpočet daně, podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění tehdy, pokud plnění skutečně přijal a použil ho v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet musí splnit podmínky uvedené v § 73 odst. 1 ZDPH. Z tohoto ustanovení sice vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, současně je ale třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Pokud tedy žalobkyně nárok na odpočet daně uplatnila před správcem daně, byla povinna k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, či ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
58. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je mezi správcem daně a daňovým subjektem rozloženo důkazní břemeno tak, že daňový subjekt musí nejprve unést břemeno tvrzení a důkazní. Tuto svoji povinnost plní primárně pomocí daňových dokladů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 96/2016-28, bod 14). Na druhou stranu: *„ani řádně vyplněné daňové doklady nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech uvedeno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“* (viz citované rozhodnutí). V takovém případě: *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Pokud správce daně unese důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby: *„prokázal soulad jím deklarovanych obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví“* (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 12/2013-30).
59. Při úvahách o důvodnosti žalobních námitek vycházel soud také z další, dnes již konstantní judikatury správních soudů. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52 má postup k odstranění pochybností *„sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá*

*sloužit k obsáhlému a časově i personálně náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)“. Správce daně má tedy v okamžiku, kdy rozpozná, že se postup k odstranění pochybností začíná svým rozsahem vymykat zákonným mantinelům tohoto procesu, proces ukončit a přejít do režimu daňové kontroly (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31) „Zákonodárce současnou úpravou postupu k odstranění pochybností sleduje důsledné stanovení na sebe těsně navazujících kroků, které je správce daně povinen činit, pokud k prověření daňové povinnosti tento nástroj sám zvolil. Na sebe navazující úkony musí být činěny ve stmelené časové posloupnosti tak, aby byl smysl a cíl postupu naplněn. Tím je bezesporu rychlé odstranění pochybností, které ještě brání správci daně v tom, aby mohl přistoupit k vyměření daně“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015-58; shodně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014 – 31).*

60. Lze shrnout, že postup k odstranění pochybností je specifickým procesním institutem, který správce daně používá, pokud má pochybnosti o daňovém tvrzení, avšak na rozdíl od obecné vyhledávací činnosti, místního šetření nebo daňové kontroly jej používá pouze k objasnění konkrétních pochybností a jako prostředek k neprodlenému a bezprostřednímu zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti. Jeho hranice jsou dány vlastním legislativním rámcem tohoto postupu vyplývajícím z § 89 odst. 1, § 90 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato ustanovení vytyčují způsob použití postupu k odstranění pochybností tak, aby tento postup trval co nejkratší dobu a nebyl zbytečně ani jednou ze stran prodlužován (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2017, č. j. 11 Af 41/2016-46).
61. V této souvislosti lze taktéž odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Ans 10/2012 – 52, v němž soud konstatoval, že: *„(d)añová kontrola (§ 85 a násl.) je postupem, jímž správce daně ověřuje a zjišťuje okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně je rovněž tím, kdo daňové řízení (a postupy v něm) vede. Dospěje-li tedy správce daně při zahájeném postupu k odstranění pochybností k závěru, že věc nelze ukončit pomocí postupu k odstranění pochybností a o dani rozhodnout, zahájí daňovou kontrolu. Bylo by zcela bez procesní logiky, kdyby se správce daně musel již předem rozhodnout (bez řádné znalosti a prověření celé věci), který z instrumentů zvolí – zda užije postup k odstranění pochybností, nebo daňovou kontrolu. Zvolením jednoho z nich by pak podle logiky stěžovatelky vylučovalo užití druhého; tato alternativa nemůže obstát již jen z toho důvodu, že každý z nich správce daně volí v jiné skutkové situaci. Postup podle § 89 a násl. užije v případě, kdy již existují konkrétní důležitá pochybnosti, při jejichž odstranění lze daňovou povinnost vyměřit. Pokud však správcovy pochybnosti odstraněny nejsou a daň není prokázána dostatečně věrohodně, správce daně výsledek tohoto postupu sdělí daňovému subjektu a ještě mu umožní podat návrh na doplnění dokazování. I v situaci, kdy daňový subjekt žádný další návrh nepodá, ať již jej má k dispozici, nebo je i nečinný, shledá-li správce daně důvody k pokračování dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Znamená to, že již nemůže další dokazování vést uvnitř postupu k odstranění pochybností, ale v rámci daňové kontroly.“*
62. Klíčové z hlediska úspěšnosti žaloby je posouzení otázky, zda se žalobkyni podařilo v souladu s její důkazní povinností podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat splnění

podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Bylo přitom úkolem správce daně zpochybnit věrohodnost důkazů navržených žalobkyní, a to v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

63. K pochybnosti uvedené pod bodem a) soud konstatuje, že předmět díla byl ve smlouvě vymezen pouze rámcově. V bodu 2.1 smlouvy (Předmět smlouvy) se zpracovatel za podmínek uvedených ve smlouvě zavázal zpracovat pro objednatele nezávislou a objektivní analýzu trhu s bílou technikou za účelem získání materiálů sloužících jako hlavní zdroj informací pro potenciální vstup objednatele na český trh s bílou technikou prostřednictvím platformy objednatele [www.kosik.cz](http://www.kosik.cz) a objednatel se zavázal za to zaplatit zpracovateli dohodnutou cenu. Pod bodem 2.2 smlouvy se strany dohodly, že projekt bude zpracován v několika fázích, přičemž podle bodu 4.1 a 4.2 smlouvy byl zpracovatel oprávněn vyfakturovat poměrnou část ceny, jejíž výše byla limitována částkou 20 mil. Kč, a to za jednotlivá dílčí plnění na základě stranami písemně odsouhlaseného rozsahu prací, nedohodnou-li se strany jinak.
64. V první řadě je třeba podotknout, že v projednávané věci nebyla předmětem zkoumání platnost smlouvy, nýbrž podoba sjednaného díla (předmět smlouvy). Na předložených daňových dokladech od dodavatele je předmět plnění vymezen velmi obecně jako „poradenské a zprostředkovatelské služby dle smlouvy“. Předmětem a účelem smlouvy však mělo být, jak už bylo shora uvedeno, vytvoření díla – analýza trhu s bílou technikou, nikoliv poradenské či zprostředkovatelské služby, jak tvrdí žalobkyně. Z uvedeného důvodu nelze přisvědčit argumentaci žalobkyně, že provedení průzkumu trhu lze považovat za výsledek činnosti spadající pod pojem poradenských služeb. Stejně tak nelze přisvědčit tvrzení, že způsoby vymezení předmětu díla si vzájemně nikterak neodporují.
65. Pochybnosti vzbuzuje též údaj na předložených daňových dokladech, podle něhož „zboží zůstává až do úplného uhrazení majetkem dodavatele“. Předmětem fakturace totiž byly služby a nikoliv zboží. Rovněž pojem bílá technika nebyl ve smlouvě nijak vymezen, přestože bez jeho bližší konkretizace nelze předmět plnění považovat za jasně a konkrétně specifikovaný. Dle průzkumu správce daně totiž pojem bílá technika zahrnuje nejméně 17 druhů sortimentu (viz strana 11 zprávy o daňové kontrole). V tomto kontextu není zřejmé, proč dodavatel provedl analýzu jen k chladničkám a pračkám, jiné kategorie bílé techniky zcela opomněl a žalobkyně takové plnění bez dalšího přijala a poskytla za něj dodavateli úplatu. Pochybnosti vyvolává taktéž územní rozsah analýzy, kdy dílčí plnění byla vypracována jak pro český trh, tak pro trh slovenský, přestože ve smlouvě byla žalobkyní požadována analýza pouze českého trhu.
66. Soud považuje shora uvedené pochybnosti samostatně i ve svém souhrnu za důvodné a vážné, přičemž konstatuje, že žalobkyně tyto pochybnosti v průběhu daňového řízení nerozptýlila.
67. Kromě předmětu plnění vznikly správci daně pochybnosti specifikované pod bodem b) i o rozsahu plnění, jelikož na daňových dokladech byl rozsah specifikován jako „Počet m. j.: 1,0000“. Soud se v tomto případě zcela ztotožňuje s úvahou správce daně a potažmo i žalovaného, že z výše uvedeného není jasné, o jakou měrnou jednotku se jedná či jaký byl faktický rozsah fakturovaných služeb, jestliže dodávka služeb byla označena: „fakturujeme Vám za poradenské a zprostředkovatelské služby dle smlouvy“. Dlužno připomenout, že daňový doklad musí obsahovat jednoznačnou identifikaci plnění, k němuž je vystavován, a to i co do rozsahu plnění. Také u plnění ze smluv o dílo musí být předmět a rozsah plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

z dokladu zjistitelný alespoň s odkazem na předávací protokol či smlouvu. V nyní projednávaném případě tomu tak nebylo.

68. Ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby. Daňový subjekt může pochybnosti správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinak, tedy jinými důkazními prostředky. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti, a to především vzhledem k povaze poskytovaného plnění. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval pro účely případného unesení daňového břemene v daňovém řízení důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětného plnění skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace plnění je v tomto řízení na jeho straně. Lze dodat, že v daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedení hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazu, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou dostatečně podloženy skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, nebo se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo závěry, k nimž při hodnocení důkazů dospěl, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud jejich hodnocení odpovídá shora uvedeným zásadám.
69. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2015, č. j. 1 Afs 54/2004-125, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu). Není však v jeho možnostech, a tedy ani jeho povinností, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, či aby sám vyhledával a navrhoval daňovému subjektu důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Okruh okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na jemu sdělené pochyby správce daně během daňového řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181).
70. Daňový doklad *per se* není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně; aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 ZDPH využít. Jinými slovy, obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet DPH, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71).
71. Zdanitelné plnění musí být realizováno takovým způsobem a v takovém rozsahu, jak je deklarováno na daňovém dokladu. Řečeno jinak, nepostačuje, že k nějakému zdanitelnému

plnění nějakým způsobem došlo. Neodpovídají-li údaje v daňovém dokladu skutečnosti, neprokazuje tento doklad nárok na odpočet DPH. Nahlíženo touto optikou je nutno konstatovat, že v nyní posuzované věci se informace o podobě a rozsahu plnění nepodávaly ani ze smlouvy, ani z protokolů a konečně ani ze samotného daňového dokladu.

72. Co se týče pochybnosti uvedené pod bodem c), soud předně poznamenává, že podle obsahu správního spisu si dodavatel sjednal obsahově prakticky totožnou smlouvou dodání díla formou subdodávky, přičemž jednatel dodavatele správci daně sdělil, že v měsících listopad a prosinec 2016 nebylo ze subdodavatelské smlouvy plněno. Toto nezpochybnila ani sama žalobkyně. Pouhé úvahy o tom, jak mohlo být v listopadu a prosinci roku 2016 ze strany dodavatele plněno, pochyby správce daně samy o sobě vyvrátit nemohou. Žalobkyně ke svým úvahám nic bližšího nedodala, současně ani neozřejmila, zda skutečně v předemných měsících bylo ze strany jejího dodavatele plněno, respektive, zda jí dodavatel poskytl sjednané služby bez využití subdodavatele.
73. Dle smlouvy měla být dílčí plnění ze smlouvy fakturována až po jejich předání, přičemž k prvním dodáním došlo v únoru a následujících měsících roku 2017. K pochybnosti uvedené pod bodem d) vedla skutečnost, že žalobkyně již v měsících listopad a prosinec 2016 svému dodavateli hradila značné částky, aniž by si vyžádala poklady k fakturaci, a postupovala tak v přímém rozporu se smlouvou o dílo. Dle smlouvy, předložených dílčích fází projektu a předávacích protokolů nastalo první datum uskutečnění zdanitelných plnění v průběhu března 2017, další 28. 4. 2017 a 28. 6. 2017, tedy nikoliv v listopadu a prosinci roku 2016.
74. Co se týče pochybností uvedených pod bodem e) a h), jež se týkají erudice a absence materiálního a personálního zázemí dodavatele a subdodavatele, soud se zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného. Dodavatel pro účely zpracování projektu pro žalobkyni uzavřel subdodavatelskou smlouvu se společností STYL-MONT, která byla obsahově prakticky totožná se smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a dodavatelem. Jednatel dodavatele uvedl, že smlouva se týkala zdanitelných plnění vztahujících se k jinému zdaňovacímu období, než která byla předmětem daňové kontroly, přičemž v těchto měsících nebylo na základě subdodavatelské smlouvy plněno.
75. Skutečnosti, že společnost Czech Poltrade neměla v předemných zdaňovacích obdobích žádného zaměstnance a veškerou ekonomickou činnost měla provádět v pronajatých prostorách ve virtuálním sídle, samy o sobě vzbuzují důvodné pochybnosti. Dodavatel současně neměl u správce daně registrovanou žádnou provozovnu, nebyly zjištěny žádné webové stránky, z nichž by vyplývalo, že oborem jeho činnosti jsou jakékoli jiné specifické poradenské či zprostředkovatelské služby. Vše umocňuje to, že ani subdodavatel neměl žádné zaměstnance, žádné kancelářské prostory, webové stránky, na kterých by prezentoval svoji činnost, v obchodním rejstříku měl jako obor činnosti uvedenou realitní kancelář, obchodní živnost – koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, sadové a terénní úpravy včetně údržby zeleně, výroba cementového zboží, tedy podnikatelskou činnost zcela odlišnou od sjednaného předmětu plnění. Proti uvedeným zjištěním správce daně žalobkyně nebrojila a závěry správce daně nezpochybnila.
76. Co se týče vad předávacích protokolů [pochybnosti uvedené pod bodem f)], soud přisvědčuje závěru správce daně (žalovanému), že z jejich obsahu není zřejmé, jaký konkrétní podíl z díla byl předáván. Argumentace žalobkyně založená na obecném vymezení toho, co se rozumí předávacím protokolem, není přílehlavá. Z předávacího

protokolu musí být seznatelné, co bylo konkrétně předáno a v jakém rozsahu. Obdobně platí u daňových dokladů. O formálnosti předávacích protokolů svědčí i fakt, že předané části projektu byly ze strany žalobkyně detailně studovány až po jejich převzetí. Současně však obsah předložených dílčích plnění neodpovídá specifikacím ve smlouvě, protože neobsahuje ani zpracovaný benchmarking, ani zpracovanou výrokovou či cenovou politiku. Rovněž je třeba souhlasit se žalovaným, že dodaná plnění nelze považovat za zobrazení aktuální situace na českém trhu, jestliže nejaktuálnější údaje zahrnuté do grafů jsou od jejich předání žalobkyni časově vzdáleny více než rok.

77. Dle správce daně i žalovaného následně vyplynuly značné nesrovnalosti ohledně samotných dílčích plnění, kdy tato evidentně neodpovídala tomu, co mělo být dodáno [pochybnosti uvedené pod bodem i)]. Kompletní projekt nebyl dodavatelem nikdy dodán, přičemž žalobkyní předložené části tvoří jen pár listů s grafy. První dílčí část projektu byla žalobkyni předána místo 28. 2. 2017 až březnu roku 2017. Tato část, která měla dle smlouvy spočívat ve zpracovaném benchmarkingu a zpracování aktuální situace na českém trhu s bílou technikou, obsahovala čtyři tabulkové přehledy – sloupcové grafy, které znázorňovaly analýzu podílu výrobců volně stojících chladniček na území České republiky a Slovenské republiky, a to pro období od února 2014 do února 2016. Druhá dílčí část projektu, obdobně jako první část projektu, obsahovala sloupcové grafy týkající se volně stojících praček, a to za období leden 2015 až prosinec 2016 a září 2014 až srpen 2016. Třetí dílčí část obsahovala SWOT analýzu, ze které není zřejmé, na základě jakých faktických podkladů byla vypracována. Zbylé části projektu nebyly dodány. Ačkoliv měla žalobkyně uhradit dodavateli od listopadu 2016 do července 2017 celkově částku 15 043 416 Kč, přičemž fakturami za leden až červenec 2017 předloženými správci daně doložila pouze částku 14 912 040 Kč, a skutečně dle výpisů z bankovního účtu tuto částku i uhradila, dohodla se se zpracovatelem bez dalšího na předčasném ukončení smlouvy, a to dne 12. 7. 2017. Co se týče benchmarkingu a hodnocení SWOT, soud plně odkazuje v této části na stranu 12 a 13 zprávy o daňové kontrole.
78. Skutečnost, že správce daně i žalovaný poukázali v tomto směru na řadu nestandardností, souvisela výhradně s posouzením oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu.
79. Pochybným se jeví i přístup žalobkyně k předloženému vadnému plnění [pochybnosti uvedené pod bodem g) a j)]. Vzhledem k tomu, že naplnění podmínek pro uznání odpočtu nevyplývalo z dokladů ani souvisejících listinných důkazů, nemohli správce daně a žalovaný ve věci pochybností o tomto plnění odhlédnout od skutečnosti, že se jednalo o plnění ze smlouvy, která byla na poměry žalobkyně nestandardní, nebyl z ní zřejmý ekonomický přínos pořizovaného plnění pro žalobkyni, evidentně byla sjednána za podmínek, které nebyly pro žalobkyni příliš výhodné, navíc s neproověřeným dodavatelem, o němž nebylo možno zjistit žádné veřejně dostupné reference. Tyto nestandardnosti ve svém souhrnu významně podpořily pochybnosti o plnění samém, respektive o tom, zda bylo zdanitelné plnění poskytnuto tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.
80. Rozhodnutí žalobkyně setrvávat, respektive pokračovat ve smluvním vztahu a přebírat plnění od dodavatele, byť s nimi nebyla spokojena, se nejeví jako racionální rozhodnutí, které odpovídá běžným postupům i s přihlédnutím k záměru žalobkyně prodat obchodní závod, k jehož prodeji došlo dne 15. 8. 2017. Vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění nevyvrátilo pochybnosti správce daně, ba naopak utvrdilo jej v názoru, že žalobkyně nárok na odpočet daně z šetřených přijatých zdanitelných plnění neuplatnila v souladu s příslušnými právními předpisy.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

81. Skutečnost, že smlouva o dílo nestanovovala parametry požadovaných marketingových analýz s jednoznačnou přesností, sice není na vadu samotné smlouvy, ale podstatně ztěžuje postavení žalobkyně, která si nárokuje odpočet za jednotlivá zdanitelná období. Žalobkyně, ač tvrdí, že není neobvyklé, ba je naopak časté, že předmět díla je ve smlouvě určen pouze rámcově a až následně je na základě požadavků a pokynů ze strany objednatele upřesňován, sama k uvedenému kroku nepřistoupila. Naopak vyzdvihla, že na shora uvedeném nemění nic ani to, pokud dodavatel postupuje bez součinnosti s objednatelem, přičemž v daném případě nespokojenost žalobkyně vedla k předčasnemu ukončení smlouvy.
82. Soud je toho názoru, že vypracované dílčí analýzy nespádají do rámce vymezeného smlouvou ze shora předestřených důvodů. Pokud došlo po uzavření smlouvy k ústnímu ujednání mezi žalobkyní a dodavatelem o odlišném způsobu úhrady ceny díla oproti původně sjednanému, tento postup nijak nenarušuje platnost samotné smlouvy, avšak ztěžuje postavení žalobkyně v rámci unesení důkazního břemene. Žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek o tom, že by jí služby od dodavatele byly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích reálně poskytnuty v tvrzeném rozsahu a objemu tak, aby bylo průkazně doloženo a prokázáno, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění uplatnila v souladu s příslušnými právními předpisy. Jinými slovy, žalobkyně neprokázala, že tvrzená zdanitelná plnění zakládající nárok na odpočet za jednotlivá zdaňovací období byla ze strany dodavatele reálně uskutečněna tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Úkolem žalobkyně bylo konkrétně vysvětlit a doložit, co měl dodavatel žalobkyni dodat, a také kdy a jak konkrétní plnění dodal, jestliže uvedené nevyplývalo z kontrolovaných dokladů. Pokud žalobkyně nedisponuje náležitou dokumentací, jež by pochyby správce daně rozptýlila, sama se vystavuje riziku nepřiznání nároku na odpočet DPH, jestliže jí předložené daňové doklady přesvědčivě nevyvracejí důvodné a vážné pochybnosti správce daně či je naopak vyvolávají a prohlubují.
83. Pochybnosti, které správci daně vznikly, byly dostatečně vážné a důvodné. Po prostudování zprávy o daňové kontrole, sdělení výsledků postupu k odstranění pochybností a napadeného rozhodnutí soud dospěl k závěru, že žalovaný se dostatečně vypořádal se všemi základními námitkami žalobkyně uplatněnými v odvolacím řízení a v napadeném rozhodnutí vysvětlil podstatné body svých úvah. K jednotlivým tvrzením a důkazním prostředkům žalovaný v napadeném rozhodnutí zaujal srozumitelná stanoviska. Soud považuje za potřebné zopakovat, že uplatňuje-li daňový subjekt odpočet daně na vstupu, musí k tomu být splněny jak formální, tak hmotněprávní podmínky. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet obsahuje § 72 odst. 1 ZDPH; nárok vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce DPH použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je především existence daňového dokladu vystaveného plátcem dle § 73 odst. 1 ZDPH. Jestliže žalobkyně podala daňová přiznání, v nichž uplatnila odpočet daně na vstupu ze zdanitelných plnění, tvrdila tím splnění jak formálních, tak hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Měla tedy povinnost splnění těchto podmínek i prokázat, a to v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu. Skutečnost, že je daňový subjekt povinen nejen předložit daňový doklad, ale v případě pochybností též prokazovat splnění hmotněprávních podmínek odpočtu, potvrzuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107; ze dne 24. 1. 2008, č. j. 7 Afs 112/2007 - 40, č. 1836/2009 Sb. NSS; a ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

84. Ke shora uvedenému je vhodné dodat, že důkazní povinnost podle § 92 odst. 3 daňového řádu, nepožaduje prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale pouze s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Ta je naplněna, pokud je možné na základě provedených důkazů, a to i s přihlédnutím k plynutí času, učinit skutkový závěr bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 – 37, publ. pod č. 3976/2020 Sb. NSS). Žalobkyně však shora specifikované vážné a důvodné pochybnosti správce daně nevyvrátila.
85. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně nebylo to, že by žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od dodavatele uvedeného na dokladech, ale to, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech, tedy tvrzeným způsobem a v tvrzeném rozsahu. V tomto ohledu soud neshledává případným odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018 č. j. 5 Afs 175/2017-38, neboť v něm byl přijat závěr, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno stran prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Zároveň soudu není zřejmé, na jaká konkrétní aplikační východiska a postupy v daňovém řízení žalobkyně v souvislosti s uvedeným rozhodnutím poukazuje.
86. V nyní projednávané věci správce daně popsal veškeré své pochybnosti, přičemž hodnocení důkazů a z nich vyvozené závěry správního orgánu soud považuje za racionální a správné. V napadeném rozhodnutí, jakož i v řízení, které jeho vydání předcházelo, soud neshledal žádná žalobkyní namítaná pochybení.
87. Pro úplnost je třeba dodat, že skutečnost, že žalobkyně se závěry správních orgánů nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů z důvodu nesrozumitelnosti nebo nepřezkoumatelnosti.

#### *VII. Závěr a náklady řízení*

88. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
89. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

#### **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. 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 16. května 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu