



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KR 17 Management s.r.o.**, IČO 02940469, sídlem Ocelářská 891/16, Praha 9, zastoupena Mgr. Ing. Miroslavem Hájkem, advokátem, sídlem Karolinská 661/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2020, č. j. 25646/20/5300-22442-712851, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 5. 2023, č. j. 15 Af 27/2020-48,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2020, č. j. 25646/20/5300-22442-712851. Tím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem 8 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobkyni doměřil daň za zdaňovací období listopad 2016 a leden až červenec 2017, a dále potvrdil platební výměř, kterým správce daně žalobkyni vyměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2016.

[2] Ze **správního spisu** vyplývá, že žalobkyně provozovala v uvedených zdaňovacích obdobích internetový obchod s potravinami, drogistickým a okrajově i papírenským zbožím. Dne 1. 11. 2016 uzavřela (ještě pod starým obchodním názvem KOSÍK RETAIL s.r.o.) se společností Czech Poltrade s.r.o. (dále též „dodavatel“) smlouvu o dílo, jejímž předmětem mělo být vypracování analýzy trhu s bílou technikou (dále též „projekt“). Na základě této analýzy plánovala žalobkyně vyhodnotit možnost vstupu na trh s bílou technikou, přičemž obchod s ní hodlala provozovat prostřednictvím své internetové platformy. Projekt byl sjednán jako pětifázový. První fází mělo být zpracování benchmarkingu, druhou zpracování výrobní, cenové, distribuční a komunikační politiky, třetí zpracování SWOT analýzy, čtvrtou vyčíslení potenciálního zisku a pátou předání kompletního projektu se závěrečným doporučením. Cena projektu byla sjednána jako limitovaná do výše 20.000.000 Kč, přičemž měla zahrnovat i veškeré náklady na provedení projektu. Dodavatel byl dle smlouvy oprávněn fakturovat žalobkyni poměrné části ceny za jednotlivá dílčí plnění na základě odsouhlaseného rozsahu prací. Dodavatel uzavřel pro účely plnění smlouvy smlouvu se společností STYL-MONT spol. s r.o. (dále též „subdodavatel“), která byla obsahově prakticky shodná se smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a dodavatelem. Smlouva o dílo mezi dodavatelem a žalobkyní byla dne 12. 7. 2017 dohodou předčasně ukončena. Za dobu trvání smluvního vztahu zaplatila žalobkyně dodavateli za sjednané služby přibližně 15.000.000 Kč.

[3] Správce daně zahájil dne 15. 3. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období listopad a prosinec 2016. S ohledem na poznatky získané při daňové kontrole vyzval správce daně žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za zdaňovací období leden až červenec 2017. Jelikož žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání, aniž tvrdila jakékoliv změny uváděných údajů, zahájil správce daně ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím postupy k odstranění povinností, které probíhaly paralelně vedle daňové kontroly za zdaňovací období listopad a prosinec 2016. Daňová kontrola byla dne 24. 6. 2019 ukončena doručením zprávy o daňové kontrole, postupy k odstranění pochybností byly ukončeny dne 17. 5. 2019 doručením sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Správce daně v obou procesních postupech naznal, že žalobkyně ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že zdanitelná plnění, která přijala od dodavatele, byla v prověřovaných zdaňovacích obdobích poskytnuta tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech. Neprokázala tudíž splnění podmínek daných § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), pro vznik nároku na daňový odpočet.

[4] **Žalovaný ve svém rozhodnutí** uvedl, že nezpochybňuje existenci poskytnutého plnění, ani osobu dodavatele, který ho poskytl, nýbrž zda bylo poskytnuto tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Důvody, které žalovaného (a před ním i správce daně) vedly k tomuto závěru, byly následující (celkem 10 okruhů pochybností): a) příliš obecně vyjádřený předmět plnění na fakturách, který neodpovídal předmětu vymezenému ve smlouvě o dílo, včetně analyzovaného sortimentu a územního rozsahu analýzy, b) rozsah plnění byl ve fakturách nesmyslně uváděn v měrných jednotkách (jako „Počet m. j.: 1,000“), c) nesoulad mezi tvrzeními žalobkyně a dodavatele ohledně toho, k jakým plněním došlo ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2016, d) žalobkyně po dodavateli nevyžadovala

pokračování

detailní podklady pro fakturaci, e) žalobkyně si pro tuto nákladnou investici nezajistila zkušeného dodavatele, f) toliko formální povaha předávacích protokolů k jednotlivým částem projektu, g) ekonomická neopodstatněnost investice, která měla vyplývat z toho, že žalobkyně dodavateli vyplácela měsíčně statisícové částky, i když zrovna jednala o prodeji svého obchodního závodu, h) dodavatel ani subdodavatel neměli k provedení projektu odpovídající materiální a personální zázemí, i) dílčí části projektu dodavatel žalobkyni buďto nedodal vůbec nebo neodpovídaly tomu, co měl předložit, a j) laxní přístup žalobkyně, která dodavateli zaplatila kolem 15.000.000 Kč, i když si musela být nedostatků v jeho plnění vědoma.

[5] Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že část z výše vyjmenovaných pochybností se správce daně v rámci daňové kontroly pokusil odstranit prostřednictvím výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 13. 7. 2017, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobkyni, nicméně žalobkyni poskytnutá reakce na tuto výzvu pochybnosti správce daně spíše prohloubila a nadto vytvořila pochybnosti nové (žalovaný se v tomto směru ztotožnil se správcem daně). Na další výzvu správce daně žalobkyně nereagovala vůbec a pochybnosti správce daně nemohlo odstranit ani její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Neunesla tedy své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu).

[6] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného **žalobu**. Navrhla zrušit jak rozhodnutí žalovaného, tak i dva platební výměry správce daně. Při ústním jednání upřesnila žalobní petit tak, že žádá zrušit i zbývající platební výměry. V žalobě namítala, že žalovaný chybně aproboval postup správce daně, který dle jejího názoru nesprávně aplikoval § 92 daňového řádu a neoprávněně na ni přenesl důkazní břemeno. V žalobě rozporovala správnost hodnocení skutečností tvořících všech 10 výše uvedených okruhů pochybností. Uvedla, že tyto skutečnosti nemohou obstát jako okolnosti zakládající dostatečně vážné a důvodné pochyby o tom, zda bylo zdanitelné plnění poskytnuto tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Nemohou tedy ani způsobit přechod důkazního břemene na žalobkyni.

[7] **Městský soud** žalobu zamítl. Uvedl, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na daňový odpočet a úkolem správce daně bylo zpochybnit věrohodnost důkazů předložených žalobkyní. Dle názoru městského soudu správce daně vyjádřil dostatečně vážné pochybnosti, které žalobkyně přes výzvy správce daně neodstranila. Neprokázala tak, že jí svědčí nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalobkyně měla v rámci daňového řízení specifikovat, co a v jakém rozsahu jí dodavatel dodal, čemuž nedostála. Městský soud se podrobněji věnoval jednotlivým okruhům okolností, které správce daně využil ke zpochybnění důkazů předložených žalobkyní.

[8] K okruhu a) uvedl, že předmětem plnění dle smlouvy byla „analýza trhu s bílou technikou“, ačkoli na daňových dokladech byl vymezen jako „zprostředkovatelské a poradenské služby dle smlouvy“. Dle názoru městského soudu se jedná svojí povahou o dva rozdílné typy plnění. Analýzu trhu nelze podřadit pod poradenskou činnost a není možné říci, že by si způsoby vymezení předmětu díla vzájemně neodporovaly. Průzkum byl

proveden pro český i slovenský trh, ačkoli podle smlouvy měl být analyzován pouze trh český. Dodavatel dále analyzoval pouze trh se 2 ze 17 typů bílé techniky (pračky a chladničky), ačkoli smlouva takto předmět plnění nspecifikovala. Předmětem plnění nadto měly být služby, v daňových dokladech však bylo uvedeno, že „zboží zůstává až do úplného uhrazení majetkem dodavatele“.

[9] K okruhu b) městský soud uvedl, že mu stejně jako žalovanému není jasné, o jakou měrnou jednotku se v případě „Počet m. j.: 1,000“ jedná, a jaký byl tedy faktický rozsah fakturovaných služeb. Daňové doklady nejsou dostatečně konkrétní nejen co do specifikace předmětu, ale i co do rozsahu plnění. Aby bylo možné uplatnit nárok na odpočet, musí být prokazatelné, jakým způsobem a v jakém rozsahu k plnění došlo, je třeba prověřit soulad mezi reálně uskutečněným plněním a jeho vymezením v daňových dokladech. Není-li soulad zajištěn, nemůže daňový doklad prokazovat nárok na odpočet. Žalobkyně tedy měla jako obezřetný podnikatel shromažďovat důkazy, které by byly způsobilé prokázat předmět a rozsah plnění poskytnutých dodavatelem a s jejichž pomocí by mohla unést své primární důkazní břemeno.

[10] Okruh c) se týká subdodavelské smlouvy mezi dodavatelem a subdodavatelem, která byla totožného obsahu jako smlouva o dílo. Na tuto smlouvu nebylo plněno v listopadu a prosinci 2016, ale až v pozdějším období, což ostatně žalobkyně ani sama nezpochybnuje. Aby však mohl dodavatel žalobkyni fakturovat služby podle smlouvy o dílo, musel by je prvně poskytnout subdodavatel dodavateli. To se však nestalo. Žalobkyně v žalobě předložila hypotetické úvahy ohledně toho, jak mohlo být ze strany dodavatele a subdodavatele ve zmíněných obdobích plněno, což nemá potenciál pochyby vyjádřené správcem daně rozptýlit.

[11] K pochybnosti pod bodem d) městský soud uvedl, že již v listopadu a prosinci 2016 hradila žalobkyně dodavateli značné částky, aniž by si vyžádala podklady k fakturaci. Dílčí plnění přitom měla být dle smlouvy fakturována až po jejich předání, přičemž k prvnímu dodání došlo až v únoru 2017.

[12] K okruhům e) a h), které se týkaly absence erudice a materiálního a personálního zázemí dodavatele, městský soud uvedl, že se ztotožňuje s hodnocením žalovaného. Dodavatel neměl v prověřovaných zdaňovacích obdobích žádné zaměstnance, provozovnu, webové stránky, měl virtuální sídlo a z žádných veřejných zdrojů nevyplývalo, že by náplní jeho činnosti byla zprostředkovatelská a poradenská činnost. Obdobné platí i o subdodavatelích, který měl v obchodním rejstříku uveden obor činnosti zcela odlišný od předmětu plnění.

[13] V rámci vypořádání okruhů f) a i) městský soud přisvědčil žalovanému, že z předávacích protokolů nelze dovodit, jaký konkrétní podíl z díla byl předáván. Předmět a rozsah předávaného díla však musí být z předávacího protokolu vyvoditelný. O jejich formálnosti svědčí i to, že žalobkyně se seznamovala s obsahem částí díla až po jejich předání. Předané části díla navíc neodpovídají smlouvě. Žalobkyně správci daně poskytla pouze pár listů s grafy, které svojí povahou nemohou odpovídat povaze SWOT analýzy

pokračování

nebo benchmarkingu a neobsahují informace vztahující se k výrobkové nebo cenové politice. V analýzách obsažené údaje navíc byly zastaralé. Kompletní projekt nebyl žalobkyni nikdy předán a smlouva byla předčasně ukončena, žalobkyně však dodavateli za analýzy přesto zaplatila zhruba 15.000.000 Kč.

[14] K okruhům g) a j) městský soud uvedl, že souhlasí s žalovaným v tom, že smlouva o dílo měla pro žalobkyni nejasný ekonomický přínos a nestandardní povahu, když ji navíc uzavřela s neproověřeným dodavatelem a za pro ni nevýhodných podmínek. Žalobkyně nadto ve smluvním vztahu setrvala, ačkoliv nebyla se službami dodavatele spokojena, obzvláště v situaci, kdy dojednávala prodej svého obchodního závodu. Obsah smlouvy o dílo byl vymezen vágně, což neznamená nutně vadu smlouvy, ale vytváří to vyšší nároky na žalobkyni ohledně prokazování oprávněnosti nároku na odpočet. V průběhu smluvního vztahu navíc nebyl předmět smlouvy žalobkyní nijak upřesněn.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Alternativně navrhuje vedle zrušení rozsudku městského soudu rovněž zrušení rozhodnutí žalovaného.

[16] Stěžovatelka namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku důkazního břemene v daňovém řízení. Odkazuje na rozsudek NSS ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, z něž plyne, že daňový subjekt je povinen prokazovat pouze správnost údajů uvedených v daňovém tvrzení, resp. účetnictví. Z § 92 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že průkaznost nemusí být stoprocentní, postačí, je-li možné učinit závěr o oprávněnosti nároku na odpočet bez vážných pochybností. Správce daně je naopak povinen prokázat, že daňovým subjektem předložené dokumenty nejsou dostatečně věrohodné, správné a průkazné. Stěžovatelka je toho názoru, že své důkazní břemeno stran podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH unesla, neboť o poskytnutí plnění ze strany dodavatele nemůže být co do jeho předmětu i rozsahu z dostupných dokumentů pochyb. Veškeré relevantní skutečnosti prokázala v rámci dodatečného daňového přiznání ze dne 15. 12. 2018 a ve svých následných vyjádřeních.

[17] Správce daně naopak své důkazní břemeno stran existence důvodných a vážných pochybností neunesl. Nemohly tedy nastat podmínky pro přenos důkazního břemene ze správce daně zpět na stěžovatelku; to ostatně ani mezi správcem daně a daňovým subjektem nepřechází, ale tíží každého z nich stran jiných skutečností. Správce daně oprávněnost svých pochybností neprokázal a závěr o jejich vážnosti a důvodnosti postavil toliko na domněnkách. Stěžovatelka v tomto smyslu odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, z něž vyplývá, že pochyby správce daně musí být natolik vážné a důvodné, aby činily účetnictví daňového subjektu neúplným, nesprávným nebo neprůkazným; může se přitom jednat pouze o takové pochyby, které zatemňují obraz o hospodaření daňového subjektu, a správce daně je povinen je konkrétně identifikovat.

V nynější věci správce daně dle slov stěžovatelky sice určité pochyby identifikoval, ty však nesplňují výše popsaná měřítká vážnosti a důvodnosti. Svě závěry totiž založil na polemice s obchodní strategií stěžovatelky, čímž překročil své pravomoci. Stěžovatelka uvádí, že z dílčích nejasností ve fakturaci nelze usuzovat, že poskytnutí plnění nebylo prokázáno, není-li pochyb o tom, že došlo k poskytnutí jeho podstatných částí. Odkazuje v tomto smyslu na rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2019, č. j. 2 Afs 435/2017-49. Za těchto okolností nebyly splněny podmínky pro to, aby správce daně vyzýval stěžovatelku k prokázání dalších skutečností ověřujících její tvrzení.

[18] Stěžovatelka v daňovém řízení prokázala existenci marketingových analýz, které spadají do rámce smlouvy o dílo, dále že je obdržela od dodavatele, který je řádně fakturoval, přičemž cena za ně byla uhrazena. Dodavatel se k nim hlásí jako ke svému plnění, nikdo z dodavatelského řetězce se nedopustil podvodného jednání na dani. Ohledně konkrétních pochybností správce daně stěžovatelka odkázala na obsah žaloby, v níž proti posouzení uvedených okolností brojila a na v ní uvedených argumentech i nadále trvá. V kasační stížnosti k tomu dále uvádí, že provedení analýzy trhu lze podřadit pod pojem „poradenské služby“, přičemž odkazuje na definici slova „dílo“ v akademickém slovníku současné češtiny. Z definice pojmu vyplývá, že dílem může být i zpracování analýzy. Měrná jednotka „1,000“ dle názoru stěžovatelky jednoznačně určuje dodání celého díla (tedy nikoli jeho části), přičemž jiná měrná jednotka by z logiky věci pro určení rozsahu plnění nedávala smysl. Není rovněž pravdou, že by si dodavatele neproověřila, neboť s ním začala jednat na základě doporučení. To, že následně smlouvu s dodavatelem ukončila, nemůže být stěžovatelce přičítáno k tíži.

[19] Stěžovatelka konečně namítá, že městský soud toliko převzal hodnocení věci provedené žalovaným, aniž by provedl hodnocení vlastní. Proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný.

[20] **Žalovaný ve vyjádření** uvedl, že kasační námitky stěžovatelky jsou spíše nesouhlasem s posouzením vážnosti pochybností, jsou vyjádřeny zcela obecně a bez reflexe skutkových okolností případu. Na argumentaci městského soudu stěžovatelka téměř nereagovala a některé její námitky se mívají s předmětem řízení. Nadto řada skutečností uváděných stěžovatelkou není ve věci vůbec sporná (stěžovatelka se neúčastnila daňového podvodu, byly vystaveny daňové doklady, došlo k převodu finančních prostředků mezi stěžovatelkou a dodavatelem). Zatímco v žalobě stěžovatelka brojila proti všem 10 okruhům pochybností, přičemž městský soud se ke všem v dostatečné míře vyjádřil, v kasační stížnosti tak činí pouze proti 2, a to ještě velmi povrchním způsobem. Stěžovatelka provedla v kasační stížnosti lingvistický výklad výrazu „dílo“, který však pro posouzení věci nemůže být relevantní, neboť pochybnost o obsahu plnění tkvěla v distinkci mezi výrazy „poradenské a zprostředkovatelské služby“ a „analýza“. Žalovaný setrvává v přesvědčení, že se jedná o významově odlišné pojmy. Stěžovatelka se v kasační stížnosti navíc nevyjádřila k tomu, že ve fakturách byly uvedeny podmínky nabytí vlastnického práva ke zboží, třebaže předmětem smlouvy bylo poskytnutí služeb. Žalovaný trvá na tom, že specifikace rozsahu plnění jako „1,000“ nedává s ohledem na okolnosti případu logiku. Plnění totiž mělo být poskytováno ve fázích, a tudíž by vysvětlení stěžovatelky platilo jedině tehdy, pokud by jí

pokračování

dodavatel poskytl všech 5 fází projektu. Hodnota „1,000“ nemá vypovídací hodnotu i proto, že z daňových dokladů není patrné, co bylo předmětem dílčího plnění. Judikatura, kterou stěžovatelka cituje, není na projednávanou věc přílehlavá. Správce daně totiž v rámci dokazování nezjistil jen dílčí nesrovnalosti ve fakturaci, ale nesrovnalosti prakticky ve všech předložených listinách a k tomu i nestandardnosti ve spolupráci mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Ostatní citovaná judikatura pojednává o obecných požadavcích na dokazování v daňovém řízení. Žalovaný zdůrazňuje, že správcem daně vznesené pochybnosti aktivovaly toliko další důkazní povinnost stěžovatelky, kterou však nesplnila.

[21] K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvádí, že pokud městský soud přisvědčil právním závěrům jedné z procesních stran, neznamená to, že automaticky rezignuje na tvorbu vlastní úvahy. Námitka je nadto opětovně koncipována příliš obecně. Závěrem žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[23] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, byl-li by rozsudek městského soudu skutečně nepřezkoumatelný.

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nálezy ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí*

*za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. “.*

[25] Nejvyšší správní soud je toho názoru, že rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný není.

[26] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že městský soud toliko převzal závěry žalovaného a nahradil jimi úvahy vlastní. Nejvyšší správní soud s tímto názorem stěžovatelky nesouhlasí. Je pravdou, že městský soud se ztotožnil s odůvodněním rozhodnutí žalovaného, nicméně zároveň neopomněl reagovat na konkrétní žalobní body stěžovatelky. Rovněž je třeba poukázat na formulaci stěžovatelčiných žalobních námitek, které byly v mnoha ohledech značně obecné, šablonovité, často se míjely s jádrem té či oné pochybnosti správce daně a spíše vyjadřovaly prostý nesouhlas se závěry žalovaného, resp. požadavky správce daně na předložení dalších důkazů. Od způsobu formulace žalobních námitek se logicky odvíjí i způsob jejich vypořádání městským soudem. Obecnost žalobních námitek lze dobře ilustrovat například na tom, jak stěžovatelka rozporovala pochybnosti správce daně uvedené v okruzích c) a d). Stěžovatelka ve vztahu k těmto okruhům uvedla ničím nepodložená tvrzení o možných způsobech plnění ze strany dodavatele a subdodavatele. Takové hypotézy však nejen že nemohou být dostatečně konkrétní, aby mohly plnit roli žalobních námitek, ale nemají ani žádné logické opodstatnění. Jestliže totiž byla stěžovatelka smluvní stranou smlouvy o dílo a platila v listopadu a prosinci 2016 dodavateli za poskytování služeb, měla by sama nejlépe vědět, za jaké služby v daném období platila. Kdyby chtěla skutečně polemizovat se závěry žalovaného, mohla obsah plnění dodavatele přijatých v těchto zdaňovacích obdobích konkrétně popsat v žalobě. Není tedy vadou rozsudku městského soudu, když na tuto námitku reaguje tak, že ji označí za hypotetickou a shrne přitom podstatu dané pochybnosti, jak ji vymezil správce daně.

[27] Dále lze odkázat i na další, podobně obecné a hypotetické žalobní námítky. Například v námitkách směřujících k okruhu a) pochybností stěžovatelka vymezila pět fází projektu, které jsou dle jejího názoru dostatečnou specifikací předmětu plnění. Uvedla, že předmět smlouvy o dílo může být i zcela obecný, a připojila krátkou polemiku k výkladu pojmů „poradenská činnost“ a „analýza“. Pomine-li Nejvyšší správní soud, že námitka byla formulována opět značně obecně a částečně hypoteticky, stěžovatelka opomněla, že tato pochybnost je pochybností dílčí, která náleží do širšího okruhu pochybností vztahujícímu se k předmětu plnění jako takovému. Vůbec tedy nebrojila proti některým dílčím pochybnostem, které jsou součástí uvedeného okruhu, jako je např. územní vymezení analýz nebo úzký výběr typů bílé techniky. Městský soud proto nepochybil, pokud zrekapituloval a okomentoval i zbývající dílčí pochybnosti správce daně, aby uvedl vypořádání této žalobní námítky do širšího kontextu.

[28] Nejvyšší správní soud analyzoval každou z žalobních námitek a způsob jejich vypořádání ze strany městského soudu a ve všech případech dospěl k podobným závěrům jako v předchozích dvou odstavcích. Nepovažuje přitom za účelné v tomto rozsudku popisovat každý učiněný závěr zvlášť, obzvláště když i námitka nepřezkoumatelnosti byla stěžovatelkou formulována stejně obecně jako samotné námítka žalobní. Stěžovatelka totiž



pokračování

v kasační stížnosti nijak nespécifikovala, při vypořádání kterých námitek měl městský soud na tvorbu vlastních právních závěrů rezignovat, resp. které žalobní námítky opomněl vypořádat. Zbývá dodat, že není vadou nepřezkoumatelnosti, pokud soud odkáže na část důkladného odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se plně ztotožní, aby nemusel bezdůvodně opakovat totéž jinými slovy (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Nemůže být tedy *a priori* pochybením soudu ani to, když místo prostého odkazu na odůvodnění správního rozhodnutí závěry tohoto rozhodnutí ve svém rozsudku shrne a vysvětlí jejich relevanci, jak to učinil v nynější věci městský soud. K prostému odkazu na odůvodnění rozhodnutí žalovaného navíc městský soud v rozsudku téměř nepřistoupil (pouze jednou v bodě 77 rozsudku).

[29] Zbývá tedy posoudit kasační námítky týkající se věci samé. Nejvyšší správní soud v souladu s názorem žalovaného konstatuje, že kasační námítky jsou formulovány velmi obecně, a stěžovatelka polemizuje spíše se závěry správních orgánů než městského soudu. Je nicméně pravdou, že městský soud se ve svém rozsudku v podstatě ztotožnil se závěry žalovaného, se kterými stěžovatelka konstantně nesouhlasí, od čehož se může odvíjet i charakter kasačních námitek. Míra konkrétnosti kasačních námitek determinuje i míru podrobnosti posouzení věci Nejvyšším správním soudem (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 9 Azs 72/2019-32).

[30] Stěžejní otázkou v dané věci je rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelku a správce daně a jeho unesení. Ze zákona jednoznačně vyplývá, že správnost, úplnost a průkaznost údajů uvedených v (dodatečném) daňovém tvrzení prokazuje daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Správce daně naopak v daňovém řízení prokazuje skutečnosti, které správnost, úplnost a průkaznost daňovým subjektem předložených účetních dokladů vyvrací (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

[31] Má-li správce daně pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti daňových dokladů, a tyto pochybnosti jsou dostatečně konkrétní, může zahájit postup k odstranění pochybností. Ten je zahajován prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností, v níž musí být jednotlivé pochybnosti řádně specifikovány, aby měl daňový subjekt reálnou možnost pochybnosti odstranit (§ 89 daňového řádu). Určitou obdobou tohoto postupu je výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu, která slouží k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z úřední evidence. Tato výzva je běžně používána v rámci daňové kontroly. Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola jsou procesními postupy, které jsou určeny k prověřování daňových tvrzení a provádění dokazování. Právě v nich se aktivuje důkazní břemeno daňového subjektu na straně jedné a správce daně na straně druhé.

[32] Stěžovatelka přílehavě poukázala na rozsudek ze dne 11. 4. 2019, č. j. 5 Afs 133/2018-27, v němž Nejvyšší správní soud výstižně vysvětlil, že „*daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Rozsah tohoto břemene se v průběhu řízení u nich nemění, nepřechází z jednoho na druhého, každý si nese vždy své důkazní břemeno v zákonem stanoveném rozsahu. Daňový subjekt je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen*

*prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky je povinen prokázat věrohodnost a správnost svých tvrzení. Jinými slovy, důkazní břemeno stíhá daňový subjekt a správce daně v průběhu celého řízení, a to vždy v limitovaném rozsahu uvedeném v § 92 odst. 3, resp. 5 daňového řádu. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, kdo své a - právě jen své - důkazní břemeno unesl a kdo nikoli (...).“*

[33] Pokud jde o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, konkrétní obsah důkazního břemene vychází zejména z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 ZDPH, dle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Dle § 29 odst. 1 písm. f) ZDPH musí daňový doklad obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou zdejšího soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Jestliže je předmět a rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, o jaký předmět plnění se jednalo a v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (viz rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 165/2006-133). Rozsahem plnění se obecně rozumí množství dodaného zboží či poskytnutých služeb (viz rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2021, č. j. 6 Afs 235/2020-76). Od něho se odvíjí výše plnění (jeho hodnota) uvedená na daňovém dokladu. Určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytné. Již samotné neprokázání rozsahu plnění postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, či ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15).

[34] V projednávané věci stěžovatelka předložila k prověřovaným zdaňovacím obdobím desítky daňových dokladů vystavených dodavatelem, v nichž je předmět plnění jednotně označen slovy „*Fakturujeme Vám za poradenské a zprostředkovatelské služby dle smlouvy*“. Rozsah plnění je vymezen prostřednictvím údaje „*Počet m. j.*“, a to o hodnotě „*1,0000*“. Fakturované částky se v jednotlivých daňových dokladech liší.

[35] Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky, že předložené daňové doklady obsahují zákonem stanovené nezbytné náležitosti. Údaj o předmětu plnění a o rozsahu plnění je natolik obecný, že z něj nelze dovodit, jaké konkrétní plnění bylo stěžovatelce poskytnuto a v jakém rozsahu. Z tohoto důvodu jsou dány skutečně závažné pochybnosti o úplnosti a průkaznosti daňových dokladů, na jejichž základě stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet. Tyto obsahové nedostatky daňových dokladů nelze považovat

pokračování

pouze za formální chyby, jež by nijak neovlivnily úplnost, věrohodnost a zejména průkaznost daňových dokladů. Takový charakter má nanejvýš doplňující (a nadbytečný) údaj, podle něž zboží zůstává až do úplného uhrazení majetkem dodavatele.

[36] Stěžovatelka tedy nemohla unést ani své prvotní důkazní břemeno předložením daňových dokladů. Správce daně zcela opodstatněně poukázal na základní obsahové nedostatky daňových dokladů a vydal výzvy k prokázání skutečností.

[37] Bylo na stěžovatelce, aby jinými důkazními prostředky prokázala předmět a rozsah plnění, k němuž se jednotlivé daňové doklady vztahují. Stěžovatelka ovšem nepředložila žádné důkazy, z nichž by vyplývalo přijetí konkrétního plnění v souvislosti s vystavením každého jednotlivého daňového dokladu. Předložila pouze předávací protokoly ze dne 28. 2. 2017, 28. 4. 2017 a 28. 6. 2017. Podle předložených daňových dokladů se ovšem v tyto dny žádné zdanitelné plnění neuskutečnilo.

[38] Stěžovatelka tvrdila, že všechna plnění, k nimž se daňové doklady vztahují, byla poskytnuta podle smlouvy o dílo ze dne 1. 11. 2016. Obsah smlouvy byl opakovaně popisován správcem daně, žalovaným i městským soudem. Postačí proto shrnout, že plnění spočívající ve zpracování analýzy trhu s bílou technikou mělo sloužit jako hlavní zdroj informací pro potenciální vstup stěžovatelky na český trh s bílou technikou prostřednictvím platformy [www.kosik.cz](http://www.kosik.cz). Projekt měl být zpracován v pěti fázích, které byly obecně popsány v čl. 2.2 smlouvy, včetně dat předložení výstupů z dané fáze. Cena za dílo je upravena v čl. 4 smlouvy tak, že je limitována částkou 20.000.000 Kč, která je sjednána jako maximálně přípustná a zahrnuje veškeré náklady na projekt. Způsob stanovení konkrétní výše ceny za dílo nebo výše ceny části díla není ve smlouvě obsažen. Stěžovatelka se s dodavatelem dohodla na tom, že jí dodavatel může vyfakturovat poměrnou část ceny za jednotlivá dílčí plnění (jednotlivé fáze projektu), a to na základě písemně (e-mailem) odsouhlaseného rozsahu prací (rozsahu zpracování projektu).

[39] Stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila jediný dokument, který by bylo možné považovat za odsouhlasení rozsahu prací, a tedy podklad pro fakturaci. Daňové doklady vystavované dodavatelem několikrát v každém měsíci neodpovídají obsahu smlouvy.

[40] První fáze projektu měla být skončena do 28. 2. 2017, podle vyjádření stěžovatelky obdržela první písemné plnění smlouvy v průběhu března 2017. Z předložených důkazů nevyplývá, na základě čeho dodavatel až do února 2017 (včetně) vystavoval stěžovatelce daňové doklady, tedy jaké plnění jí v tomto období poskytoval. Na to správce daně výstižně poukázal, a to i v souvislosti se zjištěními učiněnými u dodavatele.

[41] Tyto nesrovnalosti se stěžovatelka snažila vysvětlit tím, že se ústně s dodavatelem dohodla na měsíčních platbách, *de facto* dopředu. Toto své tvrzení ovšem nijak neprokázala. Opírá je o čestné prohlášení Jakuba Šulty ze dne 26. 10. 2018, jenž byl až do 2. 8. 2017 jednatelem stěžovatelky. Svoji povahou se proto nemůže jednat o důkazní prostředek, nýbrž toliko o tvrzení stěžovatelky. Z tohoto důvodu ani nebylo možné, aby správce daně či žalovaný přistoupili k výsledku Jakuba Šulty, neboť ten by se nutně v dané věci musel

vztahovat k období, kdy byl jednatelem (statutárním orgánem) stěžovatelky (viz rozsudek NSS ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). Tvrzení stěžovatelky nejen že nebylo prokázáno, ale ani nepůsobí věrohodně. Smlouva o dílo byla uzavřena dne 1. 11. 2016, nepočítá s hrazením záloh ceny díla před jeho provedením (resp. před provedením dílčí části díla) a již dne 9. 11. 2016 byl vystaven první daňový doklad. Ke změně smlouvy by tedy muselo dojít prakticky ihned po jejím uzavření, a to navíc v rozporu se samotnou smlouvou jen ústní formou, byť ta připouští pouze změny prováděné v písemné formě (čl. 9.2 smlouvy). Není ani pravda, že by fakturace probíhala měsíčně, tedy jednou za měsíc, neboť probíhala prakticky týdně (cca čtyřikrát za měsíc).

[42] Lze učinit dílčí závěr, že z daňových dokladů není ani ve spojení s doloženou písemnou smlouvou o dílo zřejmé, jaké konkrétní plnění předvídané smlouvou o dílo a v jakém rozsahu je zahrnuto v každém jednotlivém daňovém dokladu. Vzhledem k zásadním nedostatkům při dokazování přijetí zdanitelného plnění se jeví polemika stěžovatelky s některými dílčími závěry městského soudu jako zbytečná. Je pravdou, že zpracování analýz trhu, tzv. benchmarkingu a SWOT analýzy lze z určitého úhlu pohledu považovat za poradenskou (nikoliv však zprostředkovatelskou) činnost, obzvláště měly-li dodavatelem poskytnuté analýzy sloužit jako podklad pro rozhodnutí stěžovatelky, zda vstoupí na trh s bílou technikou. Ačkoliv lze tedy stěžovatelce přisvědčit, že slovo dílo z hlediska sémantického pokrývá i výsledek poradenské činnosti a že předmět smlouvy o dílo lze skutečně považovat za poradenskou činnost, znamená to, že není vyloučena souvislost daňových dokladů se smlouvou o dílo, tedy že mohou z hlediska věcného prokazovat poskytnutí plnění z této smlouvy. V řízení se nepodařilo objasnit, k jakému konkrétnímu plnění (z hlediska předmětu a rozsahu) se jednotlivé daňové doklady vztahují. Důkazní břemeno ve vztahu k této otázce tížilo stěžovatelku, neboť daňové doklady vykazovaly zásadní obsahové nedostatky.

[43] Stěžovatelka považuje z hlediska závěru o unesení svého důkazního břemene za dostatečné, že třemi předávacími protokoly a k nim se vztahujícími předávanými dokumenty prokázala přijetí části zdanitelného plnění.

[44] Správní orgány ani městský soud nepopřely, že stěžovatelka obdržela od dodavatele pár listů grafů vyjadřujících tržní podíl značek výrobců některých druhů výrobků ze segmentu bílého zboží a dokument označený jako SWOT analýza. Za to zaplatila přibližně 15 mil. korun. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již výše, z předložených daňových dokladů a předávacích protokolů nelze dovodit vzájemnou souvislost, tedy že by některým z daňových dokladů bylo fakturováno provedení konkrétní dílčí části projektu. Smlouva o dílo předpokládala, že ukončená část díla může být vyfakturována po odsouhlasení rozsahu prací oběma stranami. Naplňování tohoto smluvního mechanismu ovšem nebylo v řízení prokázáno. Ostatně nelze mít za dokončenou ani první fázi projektu, která měla být dokončena do 28. 2. 2017, neboť předložená změň grafů vyjadřujících tržní podíl výrobců značek některých skupin výrobků segmentu bílého zboží nelze ani zdaleka považovat za benchmarking. Z předávacích protokolů, jakkoliv v nich stěžovatelka přebírá odpovědnost za řadu věcí a zřiká se řady případných nároků z vadného plnění, nelze dovodit, že by v nich bylo stvrzeno ukončení jakékoliv fáze projektu. Ani SWOT analýzu

pokračování

předloženou stěžovatelkou nelze považovat za naplnění třetí fáze projektu. Jednotlivé fáze na sebe ostatně logicky navazují, tzn. že navazující fáze staví na výsledcích fází předchozích. Jestliže první fáze byla uskutečněna pouze ve velmi malém rozsahu a druhá fáze nebyla uskutečněna vůbec, jen stěží lze uvažovat o tom, že mohl dodavatel přikročit k plnění třetí fáze projektu. Ostatně z předložené SWOT analýzy nevyplývá, že by vycházela z jakýchkoliv konkrétních výsledků předchozích fází projektu. Třetí fáze měla zahrnovat i vyhodnocení jednotlivých producentů značek s bílou technikou na českém trhu, vyhodnocení dílčích výsledků a diskusi nad nimi. Provedení těchto prací nebylo doloženo a ostatně ani tvrzeno.

[45] Stěžovatelka tedy neprokázala naplnění žádné z dílčích fází projektu, nýbrž pouze přijetí kusých, drobných plnění. Prokázání přijetí části plnění, které mělo být dle smlouvy o dílo poskytnuto, nevypovídá nic o jeho hodnotě (ceně). Vzhledem k tomu, jak je ve smlouvě o dílo konstruována cena, nelze z ničeho dovodit, jakou hodnotu (cenu) mají tato dílčí plnění. Stěžovatelka ostatně nenavrhlala žádné důkazní prostředky k prokázání hodnoty toho, co reálně obdržela. V žádném případě nelze akceptovat, že by se mohlo jednat o cca 75 % rozsahu projektu (daňové doklady totiž byly vystaveny na souhrnnou částku ve výši přibližně 75 % nejvyšší přípustné ceny díla jako celku). Pokud bylo prokázáno přijetí části plnění, ovšem vzhledem ke způsobu sjednání ceny díla jako celku nelze určit jeho dílčí cenu, nemohl být stěžovatelce přiznán ani dílčí nárok na odpočet daně, neboť jeho výše nebyla v řízení prokázána (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2022, č. j. 4 Afs 397/2021-99). Jednání stěžovatelky, která vyfakturované částky bez výhrad v plné výši zaplatila, nelze považovat za důkaz přijetí zdanitelného plnění v hodnotě odpovídající souhrnu provedených plateb. Tyto úvahy přitom nejsou vůbec založeny na hodnocení obchodních rozhodnutí či obchodní strategie stěžovatelky, jak stěžovatelka vytýká městskému soudu.

[46] Nejvyšší správní soud shrnuje, že správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Poukázal nejprve na závažné obsahové nedostatky daňových dokladů, které zásadním způsobem zpochybňovaly jejich úplnost a průkaznost. Ani s ohledem na další vývoj dokazování nebyly pochybnosti o úplnosti a průkaznosti daňových dokladů odstraněny, nýbrž naopak se k nim přidaly i pochybnosti o jejich věrohodnosti a správnosti. Ukázalo se totiž, že daňové doklady nejsou „kryty“ žádným konkrétním plněním a slouží jen jako poukázky na peníze (uznání nároku na odpočet). Na to stěžovatelka nedokázala v řízení reagovat. Neprokázala, že by přijala od dodavatele plnění, jehož předmět a rozsah by odpovídal smlouvě o dílo. Sama naopak význam tohoto jediného relevantního důkazu snížila, neboť *de facto* tvrdila, že ani jedna ze stran dle smlouvy nepostupovala. Dohodu o změně smlouvy ovšem neprokázala. Na oprávněně vznesené pochybnosti správce daně nereagovala tím, že by předestřela a současně i prokázala věrohodné vysvětlení toho, jak se obchodní transakce ve skutečnosti realizovala a že skutečně obdržela plnění předmětem i rozsahem odpovídající smlouvě o dílo, resp. té části smlouvy o dílo, k níž byly vystaveny daňové doklady. Hodnotu dílčích plnění, jejichž přijetí prokázala, nebylo možné vzhledem ke konstrukci ceny díla obsažené ve smlouvě stanovit a nebyla ani jinak doložena.

[47] Stěžovatelka v kasační stížnosti vedle polemiky se sémantikou slova dílo se konkrétně vyjadřuje k vymezení rozsahu poskytnutého plnění v daňových dokladech. Se stěžovatelkou lze plně souhlasit, že povinností dodavatele (nikoliv stěžovatelky, neboť ta daňové doklady nevystavovala) bylo v každém daňovém dokladu specifikovat rozsah poskytnutého zdanitelného plnění, a to v návaznosti na smluvně sjednaný způsob určení výše úplaty. S navazující úvahou se však již ztotožnit nelze. Stěžovatelka totiž doplňuje, že jelikož ve smlouvě nebyl sjednán žádný způsob určení výše úplaty, např. v závislosti na objemu dodaných služeb (ve smyslu času potřebného pro vypracování díla) ani rozsahu díla (např. ve smyslu počtu stránek), bylo jedinou relevantní měrnou jednotkou pro vyúčtování a daňový doklad pouze to, zda bylo dílo ze strany dodavatele dodáno celé, či jen částečně, případně žádné. Měrná jednotka „1,000“ tedy zcela jednoznačně určuje, že dílo bylo dodáno celé, ve sjednaném rozsahu.

[48] Nejvyšší správní soud již výše vyložil, že dodavatel vystavoval daňové doklady v rozporu se smlouvou o dílo a že žádný z daňových dokladů není přiřaditelný k jakémukoliv konkrétnímu plnění (ani k předávacím protokolům). Tvrdí-li stěžovatelka, že číslice 1 znamená předání celého díla, lze dovodit, že obdržela celé dílo opakovaně, a to již v měsíci, kdy byla smlouva uzavřena (po několika málo dnech od uzavření smlouvy). Číslice jedna je totiž bez jakékoliv bližší specifikace předmětu či rozsahu plnění uvedena na všech daňových dokladech vystavených dodavatelem.

[49] Nejvyšší správní soud doplňuje, že nad rámec výše popsaných základních úvah, které se týkají unesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky i správce daně ohledně vzniku nároku na odpočet, poukázaly správní orgány i na další nestandardní okolnosti případu. Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné se jimi zabývat, neboť pouze rozhojňují výše popsané (již tak dostatečné) důvody nepřiznání nároku na odpočet a stěžovatelka s nimi ani nijak konkrétně nepolemizuje.

[50] Argumentace stěžovatelky, že se žádný daňový subjekt nedopustil daňového podvodu, se mívá s právními důvody, pro něž jí nebyl přiznán nárok na odpočet.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. zamítl.

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

pokračování

V Brně dne 26. září 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.  
předseda senátu