



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Grant Thornton Consulting s.r.o.**, IČO: 08358991
se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4
zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
se sídlem Na Poříčí 1079/3a, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2024, č. j. 15098/24/5200-11432-711778

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhala zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil jednak dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 4. 4. 2023 č. j. 2755979/23/2001-52523-110859, jímž byla žalobkyni dle

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle daňového řádu doměřena za zdaňovací období roku 2018 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 682 290,- Kč a současně bylo dle daňového řádu stanoveno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 136 458,- Kč (výrok I. napadeného rozhodnutí), a dále potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 4. 2023 č. j. 2758303/23/2001-52523-110859, kterým byla žalobkyni dle ZDP a daňového řádu doměřena za zdaňovací období roku 2019 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 2 880 020,- Kč a současně bylo dle daňového řádu stanoveno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 576 004,- Kč (výrok II. napadeného rozhodnutí).

2. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyně je právní nástupkyní společnosti Grant Thornton Advisory s.r.o., se sídlem Jindřišská 937/16, Praha 1, vůči níž správce daně zahájil daňovou kontrolu ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018 (dále jen „ZO 2018“) a za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 (dále jen „ZO 2019“; společně se ZO 2018 „rozhodná zdaňovací období“). Na základě výsledku daňové kontroly shrnutého ve zprávě o daňové kontrole č. j. 583419/23/2211-60561-307698 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) vydal správce daně dne 4. 4. 2023 výše uvedené dodatečné platební výměry. Důvodem doměření daně odchylně od daně, kterou si žalobkyně sama vyčíslila, bylo:

- vyloučení nákladů ve výši 750 000,- Kč ve vztahu ke ZO 2018 a ve výši 380 000,- Kč ve vztahu ke ZO 2019 odpovídajících deklarovaným plněním spočívajícím v poradenské činnosti od dodavatele Meetpoint Praha, spol. s r.o., DIČ: CZ17049237 (dále jen „Meetpoint“) dle daňových dokladů specifikovaných na str. 4 zprávy o daňové kontrole;
- vyloučení nákladů ve výši 7 547 000,- Kč vztahujících se ke ZO 2019 odpovídajících deklarovaným plněním spočívajícím v poradenské činnosti od dodavatele Pulitzerr s.r.o., DIČ: CZ06287778 (dále jen „Pulitzerr“) dle daňových dokladů specifikovaných na str. 12 zprávy o daňové kontrole;
- vyloučení nákladů ve výši 1 065 000,- Kč vztahujících se ke ZO 2018 odpovídajících deklarovaným plněním spočívajícím v poradenské činnosti od dodavatele SPACE – NRJ s.r.o., DIČ: CZ28471679 (dále jen „SPACE– NRJ“) dle daňových dokladů specifikovaných na str. 18 zprávy o daňové kontrole;
- vyloučení nákladů ve výši 1 776 000,- Kč ve vztahu ke ZO 2018 a ve výši 7 230 750,- Kč ve vztahu ke ZO 2019 odpovídajících deklarovaným plněním spočívajícím v poradenské činnosti od dodavatele TADAIMA LIMITED s.r.o., DIČ: CZ05900247 (dále jen „TADAIMA“) dle daňových dokladů specifikovaných na str. 24 zprávy o daňové kontrole,

a to ve všech případech s ohledem na skutečnost, že žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o faktickém poskytnutí těchto plnění, a porušila tak § 24 odst. 1 ZDP.

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal právní rámec posuzované věci včetně související judikatury a poté se vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody žalobkyně. Dospěl k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c)

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

daňového řádu. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti o uskutečnění plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech, a tedy o tom, zda žalobkyní uplatněné výdaje byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, a to zejména na základě zjištění týkajících se výše jmenovaných dodavatelů žalobkyně. Jejich jednání byli ukrajinští státní občané bez zjištěného pobytu na území ČR, kteří jsou pro správce daně nedosažitelní, bez možného telefonního, mailového či jiného kontaktu. Dodavatelé sídlí na virtuálním sídle bez provozovny a správce daně nezjistil ani žádné webové stránky, kde by tyto společnosti prezentovaly svoji ekonomickou činnost. Pro neplnění daňových povinností se tito dodavatelé stali nespolehlivým plátcem a byla jim zrušena z moci úřední i registrace k DPH. Uvádění dodavatelé nedisponovali žádnými zaměstnanci, nereagovali ani na výzvu správce daně k poskytnutí údajů a žádné důkazní prostředky neposkytli. Dle podaných kontrolních hlášení za rozhodná zdaňovací období sice vykázali uskutečněná plnění pro žalobkyni, avšak většinou tvrzenou daň neuhradili. Nesoučinností těchto dodavatelů nebylo možno ověřit tvrzení žalobkyně, že fakticky přijal plnění deklarované na sporných daňových dokladech. Další pochybnosti správce daně vyvolalo obecně formulované plnění na daňových dokladech a objednávkách, ze kterých nebylo zřejmé, v jakém rozsahu a jednotkové ceně byla plnění uskutečněna, a rovněž to, že úplaty za přijatá plnění zasílané žalobkyní na účty dodavatelů byly obratem vybírány v hotovosti přes bankomat. Své vážné a důvodné pochybnosti vyjádřil správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 3. 2022 č. j. 519001/22/2211-60561-307698 (dále též jen „výzva k prokázání skutečností“), čímž důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni. Ta sice na výzvu k prokázání skutečností reagovala, svá tvrzení však nedoložila takovými důkazními prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně, že se přijatá zdanitelná plnění uskutečnila právě tak, jak je na sporných daňových dokladech deklarováno. Žalobkyní předložené listinné důkazy ani svědecké výpovědi svědka Ing. M. B., bývalého prokuristy žalobkyně, a svědka Bc. J. Š., zaměstnance žalobkyně, jejichž důkazní hodnotu žalovaný v napadeném rozhodnutí posoudil, nebylo možné osvědčit jako důkaz o tom, že posuzovaná plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech vystavených společnostmi TADAIMA, Pulitzerr, Meetpoint a SPACE- NRJ žalobkyně fakticky přijala. Ani žalobkyní předložené interní dokumenty týkající se existence a pracovní činnosti jejích vlastních zaměstnanců nejsou dle žalovaného relevantní, neboť v daném případě nejde o prokázání vlastní personální nedostatečnosti žalobkyně, nýbrž o daňovou uznatelnost uplatněných výdajů, kdy je třeba prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od tvrzených dodavatelů. Skutečnost, že existoval konečný výstup, který žalobkyně dodala svým odběratelům, ještě neprokazuje, kdo se na jeho vypracování podílel. Dokumenty předložené žalobkyní neobsahují žádnou auditní stopu vedoucí k faktickému prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění dle daňových dokladů vystavených dodavateli TADAIMA, Pulitzerr, Meetpoint a SPACE- NRJ. Žalovaný tedy dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobkyně neodstranila důvodné pochybnosti správce daně a v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, které jí ohledně prokázání přijetí předmětných zdanitelných plnění od jmenovaných dodavatelů tížilo.

4. Žalobkyně v žalobě uplatnila tři okruhy žalobních námitek.
5. Předně namítla, že napadeným rozhodnutím jí byla stanovena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Ta v dané věci uplynula dne 24. 5. 2024. Žalovaný v této lhůtě doručil napadené rozhodnutí toliko bývalému zástupci žalobkyně, jímž byla

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

společnost A&T Consult s.r.o. (dále jen „AT Consult“), přestože mu bylo dne 17. 5. 2024 žalobkyní oznámeno, že došlo k odvolání plné moci udělené tomuto zástupci v plném rozsahu a ukončení jeho zmocnění. Od 17. 5. 2024 tak společnost A&T Consult nebyla oprávněna přijímat doručované písemnosti za žalobkyni. Té do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (tj. do dne 24. 5. 2024) nebylo napadené rozhodnutí doručeno.

6. Ve druhém žalobním bodu žalobkyně namítla, že v důsledku unesení primárního důkazního břemene z její strany došlo k přesunu důkazního břemene na správce daně, potažmo žalovaného. Ti však své důkazní břemeno neunesli, a proto jí nevzniklo sekundární důkazní břemeno. V rámci druhého žalobního bodu žalobkyně rozebrala, proč se podle ní správce daně mýlil v jednotlivých důvodech, jež měly založit jeho pochybnosti o uskutečnění a přijetí prověřovaných zdanitelných plnění. Namítla rovněž, že žalovaný v odvolacím řízení nezákonně neprovedl některé jí navrhované důkazy, které měly vzniklé pochybnosti rozptýlit.
7. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že byť na ni správce daně důkazní břemeno nepřenesl, je přesvědčena, že ona sama důkazní břemeno unesla. Poskytla správci daně a žalovanému řadu důkazů, které ve svém souhrnu jednoznačně prokazují rozhodné skutečnosti svědčící o daňové účinnosti sporných výdajů. Jedná se o smlouvy s koncovými zákazníky, objednávky dodávek služeb, faktury vztahující se k těmto dodávkám, výpisy z bankovních účtů prokazující úhradu cen dodávek, výstupy pro koncové zákazníky zpracované žalobkyní, svědecké výpovědi, které potvrdily zapojení jednotlivých dodavatelů do projektů, kalkulační listy projektů a interní dokumentaci týkající se časové vytíženosti a expertízy zaměstnanců a dalších pracovníků žalobkyně. Správce daně a žalovaný tyto důkazy neposoudili komplexně a provázaně, ač bylo jejich povinností tak učinit.
8. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě popřel opodstatněnost všech žalobních námitek a setrval na závěrech týkajících se unesení důkazního břemene správcem daně a naopak jeho neunesení žalobkyní, k nimž dospěl v napadeném rozhodnutí. K namítané prekluzi uvedl, že napadené rozhodnutí bylo v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu doručováno tehdejšímu zplnomocněnému zástupci žalobkyně. Do datové schránky společnosti A&T Consult s.r.o. bylo napadené rozhodnutí dodáno dne 13. 5. 2024 a doručeno dne 21. 5. 2024 přihlášením oprávněné osoby do datové schránky. Žalovaný připustil, že mu žalobkyně dne 17. 5. 2024 oznámila, že téhož dne odvolala plnou moc udělenou svému zástupci. Z pohledu doručování je ale třeba existenci zastoupení u daňového subjektu posuzovat ke dni vydání rozhodnutí, tj. k okamžiku, kdy je učiněn úkon k jeho doručení. K tomu v daném případě došlo dne 10. 5. 2024. K tomuto okamžiku žalovaný evidoval řádně uplatněnou plnou moc, na základě které napadené rozhodnutí doručoval tehdejšímu zástupci žalobkyně. Na zákonnost doručení napadeného rozhodnutí proto nemůže mít vliv skutečnost, že žalobkyně dne 17. 5. 2024 odvolala plnou moc svému zástupci a téhož dne to oznámila žalovanému. V okamžiku, kdy žalovaný obdržel informaci o odvolání plné moci, již žádné úkony ve vztahu k napadenému rozhodnutí nečinil. Na podporu své argumentace žalovaný odkázal na závěry vyjádřené v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 23. 10. 2014 č. j. 9 Afs 38/2014-59, ze dne 13. 11. 2014 č. j. 9 Afs 77/2013-67 a ze dne 18. 8. 2005 č. j. 2 Afs 202/2004-43 NSS a dále v usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2012 sp. zn. II. ÚS 1143/11.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

9. V replice žalobkyně v návaznosti na námitku prekluze akcentovala koncepci tzv. materiálního přístupu k doručování v daňovém řízení vyjádřenou v judikatuře NSS a dále uvedla, že závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017 – 31 nelze na její případ aplikovat, neboť soud ve zmíněném rozsudku posuzoval skutkově odlišnou situaci, kdy k podání správní žaloby proti odvolacímu rozhodnutí došlo v rámci prodloužené lhůty pro stanovení daně. Přístup žalovaného k tendenčně vedenému dokazování není podle žalobkyně v souladu s požadavkem formulovaným Ústavním soudem, aby správci daně kladli na daňový subjekt při dokazování jen rozumné, reálně splnitelné nároky. Z počínání žalovaného lze vycítit snahu nachytat žalobkyni na nepodstatných a mnohdy i zcela irelevantních detailech. Následně žalobkyně zopakovala své tvrzení, že správci daně a žalovanému poskytla celou řadu vzájemně se doplňujících důkazů, které ve svém souhrnu vedou k jedinému závěru o uskutečnění prověřovaných plnění a jejich přijetí žalobkyní. Tyto důkazy správce daně a žalovaný neposoudili v jejich komplexnosti a provázanosti a namísto toho se soustředili na údajné dílčí nesrovnalosti či nedostatky, čímž zatížili řízení významnou procesní vadou.
10. Při ústním jednání před soudem konaném dne 20. 3. 2025 oba účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně odkázala na žalobu a repliku a ve stručnosti zopakovala žalobní body týkající se uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně, neunesení důkazního břemene správcem daně a naopak jeho unesení žalobkyní. Zdůraznila, že do konce prekluzivní doby se napadené rozhodnutí nedostalo do její dispozice. V daňovém řízení byla procesně aktivní a správci daně i žalovanému předložila celou řadu důkazních prostředků, které však žalovaný v napadeném rozhodnutí posoudil vadně a nikoliv ve vzájemné souvislosti. Nesprávně zhodnotil také svědecké výpovědi. Skutečnost, že nebylo možné z důvodu vyšší moci (válka na Ukrajině) ověřit poskytnutí plnění u jednatelů dodavatelských společností, není možné přičítat k tíži žalobkyně. Pokud by žalovaný všechny důkazní prostředky řádně zhodnotil, nemohl by dospět k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno.
11. Žalovaný při ústním jednání uvedl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno a žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce doručeno v rámci prekluzivní lhůty. Do dispozice žalobkyně se tedy dostalo. Žalovanému nelze klást k tíži, že žalobkyně v průběhu doručování napadeného rozhodnutí odvolala plnou moc svého zástupce. Ani argumentaci žalobkyně obsaženou v replice nepovažuje žalovaný za důvodnou, neboť judikatura NSS týkající se doručování zástupci daňového subjektu, jíž se dovolával ve vyjádření k žalobě, je přílehlavá i na případ žalobkyně. Pokud jde o otázku unesení důkazního břemene, žalovaný odkázal na závěry obsažené v napadeném rozhodnutí a dále na vyjádření k žalobě.
12. Soud při jednání rozhodl, že nebude provádět dokazování důkazy označenými žalobkyní v žalobě, neboť dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě listin, které jsou obsahem správního spisu; provádění jakýchkoliv dalších důkazů proto shledal nadbytečným. K tomu je nutno dodat, že naprostou většinu žalobkyní označených důkazů představují listiny, které jsou součástí správního spisu. Z něj soud při rozhodování ve věci samé obligatorně vychází, neboť jeho povinností je mj. posoudit, zda skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je se správním spisem v souladu a má v něm oporu [§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.]. Obsahem správního spisu se v řízení před soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

nedokazuje (srov. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2009 č. j. 9 Afs 8/2008-117 nebo ze dne 29. 6. 2011 č. j. 7 As 68/2011-75).

13. Při rozhodování o žalobě soud vycházel zejména z této právní úpravy:
14. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.
15. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
16. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.
17. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
18. 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.
19. 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.
20. Podle § 24 odst. 1 věty první ZDP ve znění účinném pro rozhodná zdaňovací období výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
21. Po posouzení věci soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
22. Soud se předně zabýval námitkou žalobkyně, že napadeným rozhodnutím jí byla stanovena (doměřena) daň až po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně zakotvené v § 148 odst. 1 a 3 daňového řádu. Pouze pro úplnost lze uvést, že k zániku práva doměřit daňovému subjektu daň v důsledku uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty přihlíží soud z úřední povinnosti (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08).
23. V posuzované věci nebyla žalobkyni daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že napadené rozhodnutí jí nemohlo být doručeno prostřednictvím společnosti A&T Consult. Mezi stranami je nesporné, že žalobkyně žalovanému dne 17. 5. 2024 oznámila, že došlo k odvolání plné moci, kterou udělila společnosti A&T Consult k zastupování v daňovém řízení. Pro posouzení věci je nicméně podstatné, že žalovaný napadené rozhodnutí odeslal do datové schránky společnosti A&T

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Consult dne 13. 5. 2024, tedy ještě před tím, než mu bylo oznámeno odvolání plné moci. V tomto okamžiku (odeslání rozhodnutí) byla společnost A&T Consult prokazatelně zástupcem žalobkyně, jemuž jedině byl žalovaný v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu povinen napadené rozhodnutí doručit. Napadené rozhodnutí bylo jmenované společnosti doručeno dne 21. 5. 2024.

24. Z judikatury NSS plyne, že odvolání plné moci zástupce daňového subjektu, které je správci daně oznámeno až poté, co správce daně tomuto zástupci odeslal písemnost určenou daňovému subjektu, nemá vliv na doručení takové písemnosti. Ta je doručena okamžikem, kdy se dostane do dispozice zástupce; správce daně není v takovém případě povinen přistoupit k opakovanému doručení téže písemnosti přímo daňovému subjektu. V tomto směru lze poukázat především na rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014 č. j. 9 Afs 77/2013-67, v němž soud posuzoval situaci, kdy zásilka obsahující zprávu o daňové kontrole byla zaslána zástupci daňového subjektu a byla připravena k vyzvednutí dne 7. 6. 2011. Téhož dne však bylo správci daně doručeno vypovězení plné moci pro zástupce daňového subjektu a až následně dne 17. 6. 2011 byla zásilka se zprávou o daňové kontrole vyzvednuta společností, jež do vypovězení plné moci daňový subjekt zastupovala. NSS dovodil, že „(v) době odeslání neměl správce daně povědomost o vypovězení plné moci, proto nepochybil, když zásilku se zprávou o daňové kontrole zaslal zástupci stěžovatele.“ Zároveň konstatoval, že na jím posuzovanou věc lze obdobně aplikovat závěry, které NSS zaujal v rozsudku ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004 – 43, ve kterém byl řešen případ, kdy správce daně odeslal platební výměr přímo daňovému subjektu, jelikož správci daně nebylo v době odeslání zásilky známo, že by daňový subjekt byl zastoupen. Zásilka s platebními výměry byla tehdy uložena na poště 16. 10. 2000 a byla daňovým subjektem osobně převzata dne 23. 10. 2000. V mezidobí (dne 20. 10. 2000) však byla správci daně doručena plná moc, kterou tehdejší daňový subjekt udělil svému zástupci. Ani v rozsudku ze dne 18. 8. 2005, č. j. 2 Afs 202/2004 – 43 NSS nepožadoval nové zaslání platebních výměrů zástupci daňového subjektu, ale běh odvolací lhůty odvíjel od doručení platebního výměru samotnému daňovému subjektu.
25. NSS v rozsudku ze dne 13. 11. 2014 č. j. 9 Afs 77/2013-67 odkázal rovněž na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 1. 2012, sp. zn. II. ÚS 1143/11, v němž byla řešena otázka řádnosti doručení soudního rozhodnutí a výpověď plné moci advokátovi. Ústavní soud ve zmíněném usnesení konstatoval, že „soudu prvního stupně není možné vytýkat postup, kdy své rozhodnutí poté, co zjistil nebo mohl zjistit, že v důsledku stěžovatelem doručení odvolání plné moci, k němuž došlo v době mezi vypravením příslušné písemnosti a jejím doručením již odvolanému právnímu zástupci, nezaslal opětovně, a sice tentokrát samotnému stěžovateli. Soud vycházel ze stavu, který tu byl v době, kdy písemnost vypravil, resp. se ji chystal vypravit. Nelze přičítat k jeho tíži chování účastníka, který svým rozhodnutím způsobil, že usnesení soudu bylo doručeno již odvolanému právnímu zástupci, byť účastníci řízení nemohou předvídat, k jakým úkonům se soud chystá v době, kdy mu hodlají oznámit odvolání plné moci svého dosavadního zástupce. Na to navazujícím, ovšem daleko zásadnějším argumentem hlubšího dosahu, proč postup krajského soudu nelze považovat za vadný, a ve svém důsledku za ústavně nekonformní, je samotná povaha a význam právního zastoupení advokátem v soudním řízení. Krajský soud přistupoval k advokátovi stěžovatele jako ke kvalifikovanému právnímu zástupci, respektive k právnímu zastoupení jako ke vztahu, který je založen na profesionalitě a vzájemném odpovědném přístupu obou subjektů tohoto specifického soukromoprávního vztahu.“

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

V návaznosti na tyto závěry Ústavního soudu NSS podotkl, že v jím posuzované věci stěžovatel nebyl v daňovém řízení zastoupen advokátem, ale osobou poskytující daňové poradenství. I takové zastoupení však lze považovat za vztah založený na profesionalitě a odpovědném přístupu shodně jako u zastoupení advokátem. To s sebou nese povinnost bývalého zástupce neprodleně předat převzatou zásilku týkající se zastoupeného, tj. i takovou zásilku, která byla odeslána v době, kdy správce daně nevěděl o vypovězení plné moci a kterou následně již bývalý zástupce převzal až po zpravení správce daně o vypovězení plné moci. Shodně, jak to učinil Ústavní soud ve shora citovaném usnesení, je proto podle NSS možno konstatovat, že nelze přičítat k tíži správci daně chování daňového subjektu či jeho zástupce, jejichž rozhodnutí způsobilo, že zpráva o daňové kontrole byla doručena již odvolanému zástupci, byť daňový subjekt ani jeho zástupce nemohou předvídat, k jakým úkonům se správce daně chystá v době, kdy mu hodlají oznámit výpověď plné moci.

26. Odkázat lze rovněž na rozsudek ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31, v němž se NSS vyjádřil ke skutkově obdobné situaci týkající se doručování rozhodnutí žalovaného v době, kdy došlo ze strany daňového subjektu k vypovězení plné moci daňovému poradci, který jej do té doby v řízení zastupoval. NSS konstatoval, že *„byť by bylo i pravdou, že ke dni 10. 6. 2015 stěžovatel jmenovanému daňovému poradci plnou moc vypověděl dne 10. 6. 2015, nastala tato skutečnost téhož dne, kdy bylo rozhodnutí žalovaného vydáno a podepsáno oprávněnou osobou a byl učiněn úkon k jeho doručení (.....). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za uvedených okolností nelze žalovanému vytýkat nesprávné doručení. Daňového poradce Ing. J. Š. žalovaný za výše popsané situace zcela legitimně považoval za osobu oprávněnou k převzetí písemnosti, pokud ještě v den vypravení písemnosti byl k zastupování stěžovatele zmocněn.“* Třebaže se jedná o závěr vyjádřený Nejvyšším soudem obiter dictum, je z něj patrné, jakým způsobem NSS nahlíží na doručování písemností zástupci daňového subjektu, k němuž dojde v „souběhu“ s výpovědí plné moci.
27. Z výše uvedených rozhodnutí NSS a Ústavního soudu plyne jednoznačný závěr, že odvolání plné moci zástupce daňového subjektu či její vypovězení zástupcem, které je správci daně oznámeno poté, co již správce daně tomuto zástupci daňového subjektu odeslal určitou písemnost, nemá vliv na doručení takové písemnosti. Ta je s účinky pro daňový subjekt doručena okamžikem, kdy dojde k jejímu doručení osobě, jež byla v době jejího odeslání zástupcem daňového subjektu. Pro nyní posuzovanou věc to znamená, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni řádně doručeno prostřednictvím společnosti A&T Consult dne 21. 5. 2024, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení (doměření) daně.
28. Soud k tomu dodává, že procesní úkon žalobkyně spočívající v odvolání plné moci udělené společnosti A&T Consult v samém závěru daňového řízení považuje za ryze účelové a obstrukční jednání. Vzhledem k tomu, v jakém okamžiku žalobkyně odvolala plnou moc udělenou společnosti, která jí v průběhu takřka celého daňového řízení zastupovala, je naprosto zjevné, že tak neučinila za účelem ochrany svých práv. Jediným cílem, který tímto úkonem žalobkyně sledovala, bylo zabránit doručení napadeného rozhodnutí v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
29. Soud neshledal opodstatněnou ani námitku žalobkyně, že správce daně neunesl důkazní břemeno, které na něj přešlo v důsledku unesení primárního důkazního břemene žalobkyní. Vzhledem k tomu, jak žalobkyně tuto námitku koncipovala, považuje soud nejprve za

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

potřebné připomenout, v čem spočívá podstata důkazního břemene, které tíží orgány finanční správy podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

30. K § 24 odst. 1 ZDP Nejvyšší správní soud konstantně uvádí, že „za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu (podmínka 2/), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).
31. Poté, co daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady a unese tak primární důkazní břemeno (v nyní projednávané věci není sporu o tom, že se tak stalo), správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu pak správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 111/2022-27, bod 12 a judikaturu tam uvedenou). Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 27. 9. 2022 č. j. 2 Afs 190/2020 – 42, uvedená povinnost správce daně neznamená, že ten musí „nesprávnost“ účetnictví dokazovat předkládáním jednotlivých důkazních prostředků v pravém slova smyslu; na správci daně je „toliko“ to, aby specifikoval („prokázal“) existenci *relevantních vážných a důvodných pochyb* o předloženém účetnictví. Jinak řečeno, povinností správce daně je specifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí podklady předložené daňovým subjektem jako nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné.
32. Této povinnosti správce daně v projednávané věci dostál. Vážné a zcela důvodné pochyby o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění spočívajících v poradenské činnosti ze strany čtyř výše jmenovaných dodavatelů srozumitelně a podrobně popsal ve výzvě k prokázání skutečností. V ní u každého dodavatele vždy označil sporné daňové doklady a objednávky s tím, že fakturované služby jsou v nich vymezeny toliko obecně, žalobkyně k nim nedoložila žádné rozpisy, rozsah služeb či jednotkovou cenu za ně a kromě samotných objednávek (které jsou rovněž povšechné) nedoložila nic, co by svědčilo o tom, že jí tito dodavatelé fakturovaná zdanitelná plnění skutečně poskytli. Dále správce daně ve výzvě k prokázání skutečností uvedl, co vše o jednotlivých dodavatelích zjistil (mj. to, že mají virtuální sídlo a nekontaktní jednatele – cizince, kteří neměli na území České republiky v rozhodných zdaňovacích obdobích povolený pobyt, Česká správa sociálního zabezpečení u nich neneviduje žádné zaměstnance, svou činnost neprezentují na žádných webových stránkách, dlouhodobě nezveřejňují účetní závěrky ve Sbírce listin, byli prohlášeni za nespolehlivé plátce daně, nespolupracují se správcem daně a nereagují na jeho výzvy, částky, které jim žalobkyně posílala na účet, byly obratem vybírány přes bankomat).
33. Výzva k prokázání skutečností splňuje nároky, které zákon a judikatura správních soudů na tento typ výzev klade. Správce daně, zjednodušeně řečeno, založil své pochybnosti na třech

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

pilířích – 1) pochybní dodavatelé, 2) nekonkrétně vymezená plnění ve fakturách i objednávkách, 3) absence jiných důkazů, které by svědčily o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění. Soud plně sdílí názor správce daně a potažmo i žalovaného, že přijetí kvalifikovaných poradenských a konzultačních služeb za miliony Kč od subjektů, které lze stěží označit za solidní a transparentní obchodní partnery, zakládá opodstatněné podezření, že žádné služby žalobkyni ze strany těchto dodavatelů ve skutečnosti poskytnuty nebyly. Tento aspekt věci je dále umocněn tím, že z daňových dokladů ani z objednávek, které žalobkyně správci daně předložila, není zřejmé, jaké konkrétní výstupy měli deklarovaní dodavatelé pro žalobkyni zpracovat. K tomu přistupuje rovněž absence jiných důkazních prostředků, které by prokazovaly, že žalobkyně aktivně spolupracovala na projektech s danými dodavateli a že právě od nich obdržela konkrétní výstupy, které následně učinila součástí finálních projektů pro své klienty.

34. Nutno podotknout, že vážné a důvodné pochybnosti správce daně nevyvolaly jednotlivé dílčí indicie izolovaně, ale tyto pochybnosti vyplynuly z jejich komplexního vyhodnocení. Na druhou stranu je třeba říci, že každá ze tří shora uvedených skupin (pilířů) pochybností by obstála i jednotlivě, tedy sama o sobě by postačovala k závěru o unesení důkazního břemene správcem daně dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Řečeno jinými slovy, nejen četnost podezřelých okolností zjištěných o jednotlivých dodavatelích žalobkyně, ale i vágnost formulací popisujících údajně přijaté služby na fakturách či absence jakýchkoliv jiných podkladů, které by svědčily o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, vyvolává vážné a důvodné pochybnosti o souladu stavu deklarovaného spornými daňovými doklady se skutečností, a je tak samostatně způsobilá přenést důkazní břemeno ze správce daně zpět na žalobkyni.
35. Soud uzavírá, že správce daně své důkazní břemeno výzvou k prokázání skutečností unesl, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Na ní pak bylo, aby jeho vážné a důvodné pochybnosti vyvrátila, což se jí ovšem nepodařilo.
36. Žalobkyně ve druhém žalobním bodu napadá opodstatněnost jednotlivých pochybností správce daně a dovozuje, že správce daně neunesl (a tudíž ani na ni nepřenesl zpět) důkazní břemeno. Tato úvaha je ale lichá. Nezohledňuje totiž, že správci daně k unesení jeho důkazního břemene postačovalo specifikovat ve výzvě k prokázání skutečností dostatečně konkrétním způsobem existenci vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních dokladů předložených žalobkyní, což správce daně v projednávané věci učinil (viz výše). Přestože se argumentace vtělená do druhého žalobního bodu v zásadě míjí s tím, proti čemu deklarovaně směřuje, soud se přesto vyjádří k jednotlivým dílčím námitkám, jimiž žalobkyně zpochybňuje závěr žalovaného o unesení důkazního břemene správcem daně. Posouzením důkazní potence jednotlivých důkazních prostředků, resp. správnosti jejich hodnocení ze strany žalovaného se totiž soud zároveň vypořádá se třetím žalobním bodem, v němž žalobkyně argumentuje unesením (sekundárního) důkazního břemene.
37. Žalobkyně namítla, že v objednávkách (které považuje za smlouvy) byly služby vymezeny obecně proto, že povaha objednaných služeb neumožňuje měřit jejich množství a určit jednotkovou cenu. Zároveň ale tvrdí, že v nich byly předmět plnění i cena detailně popsány. Ač mohou být poradenské a konzultační služby v jistém ohledu specifickým plněním

k fakturaci, soud nesdílí názor žalobkyně, že je takřka nesplnitelným úkolem stanovit rozsah a cenu těchto služeb. Konečnou podobu projektů pro koncové klienty, které žalobkyně správci daně předložila, tvoří konkrétní položky (grafy, analýzy, tabulky, smlouvy, návrhy), které bylo možné v objednávkách uvést a stanovit za ně cenu např. v člověkodnech či člověkohodinách, jak ostatně připustil i Ing. B. ve svědecké výpovědi (avšak již neuvedl, a ani žalobkyně nedoložila, že by se takto cena pro dodavatele reálně stanovovala). Objednávky přitom obsahují obecné fráze – soud příkladmo uvádí „zajištění spolupráce při tvorbě cílového konceptu a návrhu řešení serverového agenta pro systém řízení certifikátů“ (jedna z objednávek pro dodavatele SPACE-NRJ) či „konzultační práce spočívající v oblasti přípravy testovacích scénářů pro testování aplikační podpory pro obchodování“ (jedna z objednávek pro dodavatele TADAIMA). Takto formulované objednávky nelze přiřadit ke konkrétnímu projektu, cílovému klientovi či ke konkrétnímu výstupu činnosti dodavatele, neboť jejich znění je zkrátka nicneříkající. Soud souhlasí se správcem daně i žalovaným, že takto formulované objednávky budily důvodné pochybnosti. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že jsou opatřeny razítky dodavatelů a podpisy jejich jednatelů. Správce daně vytýkal žalobkyni obsah objednávek, nikoliv jejich formu.

38. K objednávkám jako takovým soud dodává, že předmětem tohoto řízení není otázka, zda jsou objednávky pouhým příslibem (jak uvedl žalovaný), anebo zda je lze považovat za smlouvy, ze kterých plynulo žalobkyni právo na poskytnutí plnění a povinnost zaplatit za něj dodavateli, jakož i zrcadlová povinnost dodavatele objednané plnění poskytnout za úhradu žalobkyni (jak se domnívá žalobkyně). Pro posouzení oprávněnosti uplatnění nákladů vztahujících se k předmětným zdanitelným plněním je tato otázka v zásadě lhostejná, jelikož správce daně důkazní hodnotu objednávek hodnotil s ohledem na nekonkrétnost v nich obsažené specifikace předmětu plnění. Soud k tomu na okraj podotýká, že žalobkyně v průběhu daňového řízení neobjasnila, komu a jakým způsobem vlastně jí vyhotovenou objednávku předala a jak se na objednávkách ocitlo razítko dodavatele a podpis za něj jednajících osoby, když tito dodavatelé dle zjištění správce daně neměli v České republice žádnou provozovnu ani zaměstnance a jejich jednatelé byli nekontaktními cizinci, kteří v rozhodných zdaňovacích obdobích neměli povolený pobyt na území České republiky.
39. Žalobkyně dále namítla, že objednávky a daňové doklady žalovaný označuje nepřezkoumatelným a právně neexistujícím pojmem formální důkazní prostředky. Zcela přitom opomněla, že žalovaný již v napadeném rozhodnutí v reakci na obsahově obdobnou odvolací argumentaci poukázal na konkrétní rozsudky NSS, které s pojmem *formální důkazní prostředek* rovněž pracují. Soud k tomu pouze doplňuje, že je naprosto evidentní, co je tímto pojmem myšleno. Po unesení primárního důkazního břemene daňovým subjektem se v případě vážných a důvodných pochybností správce daně v dalším řízení zkoumá soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Podklady, které správce daně, žalovaný a stejně tak i NSS ve svých rozhodnutích označují jako *formální důkazní prostředky*, jsou tedy podklady, jimiž sice daňový subjekt unese své primární důkazní břemeno, nicméně tyto podklady neprokazují faktické uskutečnění (jimi formálně deklarovaných) zdanitelných plnění.
40. Žalobkyně též namítla, že pochybnosti správce daně nemohla založit skutečnost, že její dodavatelé nemají vlastní zaměstnance, nebo že obratem vybírali zaslané peníze ze svých

účtů, neboť tyto jevy jsou zcela mimo její moc a nemohla je nijak ovlivnit. Soud souhlasí s tím, že žalobkyně nemohla ovlivnit personální (ne)vybavení svých dodavatelů či způsob jejich nakládání s financemi, to však nic nemění na tom, že zmíněné okolnosti jsou krajně podezřelé, neboť zpochybňují schopnost dodavatelů žalobkyni nějaké plnění poskytnout a rovněž jejich důvěryhodnost, a byly proto způsobilé založit pochybnosti správce daně ohledně poskytnutí zdanitelných plnění těmito subjekty.

41. Žalobkyně rovněž namítla, že z nedoložení rozpočtů reflektujících objem a cenu služeb nelze dovozovat žádné pochybnosti o realizaci deklarovanych plnění, a že není její povinností uchovávat konkrétní doklady o cenotvorbě a plánování nákladů. Soud k této námitce uvádí, že neformální způsob přijímání a evidování přijímaného poradenství je sice z hlediska věcného i právního možný, avšak je pro daňový subjekt rizikový, a to nejen z hlediska pozdějšího prokazování přijetí zdanitelného plnění v daňovém řízení, ale též při případném sporu o splnění závazku ze soukromoprávního vztahu. Zásadním způsobem totiž ztěžuje pozici žalobkyně při uplatňování nároků z odpovědnosti za vady plnění či za škodu a pozici jejího dodavatele při uplatňování nároku na odměnu za poskytnuté služby (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2023, č. j. 2 Afs 98/2023-45). Žalobkyně má tedy sice pravdu v tom, že jí žádný právní předpis výslovně neukládá povinnost vést si rozpočty projektů, jejich nevedením se ovšem vystavila riziku, že nebude schopná doložit uskutečnění zdanitelných plnění orgánům finanční správy, a současně tomu, že nebude schopna domáhat se svých nároků vůči jednotlivým dodavatelům v případném soukromoprávním sporu. Netřeba dodávat, že pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí má význam toliko první ze zmíněných rizik.
42. Žalobkyně označila za nepřezkoumatelný závěr žalovaného, že jednatele společností TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE– NRJ byli nastrčení bílí koně, který žalovaný učinil, ačkoliv sám připustil, že se správci daně ani jemu nepodařilo se s dotýčnými jednatelem spojit. Tato námitka není způsobilá zpochybnit závěr soudu o unesení důkazního břemene správcem daně vyjádřený výše, soud se jí přesto zabýval, neboť k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí by musel přihlédnout z moci úřední. Napadené rozhodnutí nicméně namítanou vadou nepřezkoumatelnosti ani v tomto ohledu netrpí. Žalovaný v jeho bodě 98 srozumitelně uvedl, že *„tvrzení spočívající v tom, že předmětní jednatele jsou zřejmě nastrčenými osobami vyplývá z celého popisu (uvedeného i v Seznámení) že se jednalo o nekontaktní společnosti bez potřebných kapacit, sídlící na virtuálních adresách, s jednatelem ukrajinské národnosti bez povolení pobytu v ČR.“* Pojem „bílý kůň“ ve své nejobecnější rovině znamená *„nastrčený subjekt, jehož role je pouze formální a jehož existence a úkony mají zastržit pravý účel jednání osoby hlavní, jež sleduje výhradně osobní zájmy na úkor ostatních dotčených subjektů“* (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 7. 8. 2013, sp. zn. 5 Tdo 637/2013). Soud v projednávané věci neshledal nic závadného na tom, že žalovaný označil jednatele dodavatelů žalobkyně za bílé koně, neboť vše nasvědčuje tomu, že tyto osoby s velkou pravděpodobností neměly nic společného s poskytováním konzultačních a poradenských služeb v oblasti řízení podniku a informačních technologií. Jednalo se o nekontaktní osoby nedohledatelné cizineckou policií bez legálního povolení k pobytu v rozhodném období. Pro dokreslení lze dodat, že poslední známé bydliště jednatelky společnosti Pulitzer bylo na adrese zanedbaného areálu na zpracování kamene, kde pracují pouze muži a žádný byt se tam nenachází, což soud hodnotí jako zcela obskurní a podezřelou okolnost.

43. Pozice bílého koně se typicky objevuje v případech daňových řetězových podvodů v pozici *missing tradera* nebo *buffera*. V nyní projednávané věci ani ve skutkově související věci téže žalobkyně vedené Městským soudem v Praze pod sp. zn. 15 Af 15/2024, jež se týká DPH, není žalobkyni vytýkáno, že by spáchala daňový podvod, ale „pouze“ to, že se jí nepovedlo prokázat přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od čtyř konkrétních dodavatelů. Užití pojmu bílý kuň ve vztahu k jednatelům těchto dodavatelů nicméně neznamená, že se žalovaný snaží žalobkyni podsunout její zapojení do daňového podvodu. Žalovaný tento pojem zcela oprávněně užil v rámci hodnocení důvodnosti a věrohodnosti pochybností vyjádřených správcem daně ve výzvě k prokázání pochybností.
44. Žalobkyně se domnívá, že jí nemůže být kladeno k tíži, že jednatele jejích dodavatelů, kteří jsou pravděpodobně nyní na Ukrajině, nelze v důsledku tamního válečného stavu vyslechnout. Soudu není zřejmé, jak by mohla tato námitka zpochybnit závěr žalovaného o unesení důkazního břemene správcem daně. Žalobkyně samozřejmě nemohla a nemůže ovlivnit dosažitelnost jednatelů svých dodavatelů, ať už s ohledem na válečný stav na Ukrajině či bez něj. S ohledem na důkazní břemeno, které tížilo, však bylo její povinností prokázat, že jí dodavatelé TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ skutečně poskytli deklarovaná zdanitelná plnění (konkrétní služby), a to jakýmkoliv prostředky. Nekontaktnost jednatelů jejích dodavatelů jde žalobkyni k tíži toliko v tom smyslu, že k prokázání rozhodných skutečností objektivně nelze použít důkaz v podobě jejich svědecké výpovědi. Bylo tak na žalobkyni, aby rozhodné skutečnosti prokázala s pomocí jiných důkazů.
45. Žalobní námitku, že žalovaný nesprávně hodnotil důkazní váhu předávacích protokolů, žalobkyně rovněž podřadila pod druhý žalobní bod, v němž správci daně a potažmo i žalovanému vytýká neunesení jejich důkazního břemene. S přihlédnutím k výše uvedenému soudu nezbyvá než zopakovat, že k unesení důkazního břemene správcem daně došlo v okamžiku vydání výzvy k prokázání skutečností (ze dne 16. 3. 2022), v níž správce daně podrobně a srozumitelně formuloval vážné a důvodné pochyby o faktickém poskytnutí zdanitelných plnění dle sporných daňových dokladů. Tím bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobkyni. Předávací protokoly žalobkyně správci daně zaslala v červnu 2022, tedy až po vydání výzvy k prokázání skutečností. Z této časové souslednosti je zřejmé, že jejich předložení nemohlo mít vliv na (předchozí) unesení důkazního břemene správcem daně. Předávací protokoly tudíž mohou mít význam toliko pro posouzení důvodnosti třetího žalobního bodu, v němž se žalobkyně vymezila proti závěru orgánů finanční správy, že neunesla sekundární důkazní břemeno.
46. Co se týče předávacích protokolů samotných, soud má ve shodě s názorem žalovaného za to, že průkazné nejsou. V jednotlivých protokolech je sice uvedeno datum předání výstupů a jsou opatřeny razítky a podpisy žalobkyně a příslušného dodavatele, předmět předání je v nich však vymezen opět velmi vágně a nelze jej přiřadit ke konkrétní faktuře či zakázce. Například předávací protokol ze dne 19. 9. 2019, v němž je jako předávající uveden dodavatel Pulitzer, je v okně *Předmět předání* uvedeno, že se jednalo o *Poradenství při poskytování podpory technického řešení modelů na kontrolu vyhlášených cen a podávání doporučení pro výsledné statistiky modelu v rozsahu fází realizace a podporu při zpracování finálních výstupů pro koncového klienta za dané fáze*. Dále jsou zde identifikovány fáze realizace a výstupy projektů (např. *matice koeficientů pro odhad vyhlášení cen* nebo *metodika*

odhadu koeficientů modelů). Z protokolu však není vůbec patrné, co konkrétně dodavatel Pulitzer pro žalobkyni vlastně vykonal, jaké materiály (výstupy) jí předal a k jakému projektu se mělo poskytnutí tohoto plnění (služby) vázat. V návaznosti na zjištění správce daně ohledně jednotlivých dodavatelů nadto vyvstávají důvodné pochybnosti o tom, kde vlastně k předání výstupů (zdanitelných plnění) došlo a kdo za dodavatele tyto výstupy žalobkyni předal a předávací protokoly podepsal, když dodavatelé neměli žádné zaměstnance ani provozovnu, sídlili v České republice na virtuálním sídle a jejich jednatele – cizí státní příslušníci nedisponovali legálním pobytovým oprávněním. Tyto pochybnosti, které zásadním způsobem snižují věrohodnost a pravdivost předávacích protokolů, nebyly zhojeny výpověďmi slyšených svědků ani jinými důkazními prostředky, které žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila.

47. Argumentace žalobkyně, že jí služby byly v době podepsání předávacích protokolů předány vždy v plném rozsahu, resp. že protokoly byly vyhotovovány vždy až po konečné dodávce služeb ze strany dodavatele, je pouhým tvrzením. To, jaké konkrétní plnění jí ten který dodavatel poskytl a v jakém rozsahu, totiž žalobkyně v daňovém řízení žádným relevantním důkazem neprokázala.
48. Ani žalobní argumentace, kterou žalobkyně napadá hodnocení svědeckých výpovědí, nemůže zvrátit závěr žalovaného, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť výsledky svědků Ing. M. B. a Bc. J. Š. se uskutečnily teprve v reakci na výzvu k prokázání skutečností, a nemohly tudíž obsah této výzvy a její důsledek v podobě unesení důkazního břemene správcem daně ovlivnit. Stejně jako tomu je u výše zmíněných předávacích protokolů, i v případě svědeckých výpovědí má správnost posouzení jejich důkazní hodnoty žalovaným relevanci pouze z hlediska třetího žalobního bodu, v němž žalobkyně brojí proti závěru finančních orgánů, že neunesla (sekundární) důkazní břemeno.
49. Soud v této souvislosti uvádí, že se v plném rozsahu ztotožňuje s podrobným hodnocením obou svědeckých výpovědí provedeným žalovaným v napadeném rozhodnutí a nepovažuje za účelné opakovat zde v plném rozsahu závěry, k nimž v tomto směru žalovaný dospěl. Takový postup ostatně ve své judikatuře aproboval i NSS, který v rozsudku ze dne 8. 7. 2011 č. j. 2 As 72/2011 – 181 dovedl, že *„krajský (resp. městský) soud nemusí vždy vymýšlet zcela nové právní argumenty, odlišné od argumentů správních orgánů, jelikož by to bylo v konečném důsledku často i kontraproduktivní. Požadavku přezkoumatelnosti jeho rozhodnutí proto postačuje, pokud při posuzování jednotlivých žalobních bodů výslovně a zcela konkrétně označí, které názory správního orgánu považuje za správné, a naopak s kterými polemizuje, resp. které vyvrací. Z hlediska hospodárnosti řízení proto není nutno trvat na tom, aby krajský soud vždy opakoval, resp. argumentačně rozkošatil, právní názory vyjádřené již v přezkoumávaných správních rozhodnutích.“* Jinými slovy totéž vyjádřil NSS v rozsudku ze dne 30. 3. 2020 č. j. 1 Azs 513/2019-34, v němž uvedl, že *„vada nepřezkoumatelnosti není založena ani tehdy, když by krajský soud pouze odkázal na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s níž se ztotožnil. To ostatně odpovídá i zásadě procesní ekonomie. Není důvodu, aby bylo v rozhodnutí soudu řečeno stejnými slovy v podstatě to samé; v takovém případě je vhodnější, aby si soud závěry správního orgánu osvojil se souhlasnou poznámkou (srov. usnesení ze dne 19. 5. 2015, č. j. 5 Azs 220/2015 – 35, rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Af 119/2005 – 118, nebo ze dne 8. 11. 2016, č. j. 5 Azs 115/2016 – 34).“*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

50. K žalobním námitkám namířeným proti hodnocení svědecké výpovědi Ing. M. B. soud uvádí, že rozhodně není pravdou, že tento svědek „*velice detailně popsal nabídkový proces a výběr subdodavatelů, stejně jako cenotvorbu a řízení jednotlivých projektů*“. Toto tvrzení žalobkyně zkrátka nemá v protokolech o obou výsleších Ing. M. B. oporu. K tomu, jakým způsobem měly být žalobkyní jako její dodavatelé vybrány právě společnosti TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ, se svědek vyjádřil jen velmi povrchně a jeho výpovědi neobsahují žádné konkrétní detaily o účasti těchto dodavatelů na jednotlivých projektech či o výstupech, které měli žalobkyni poskytnout. Ve své první výpovědi (1. 6. 2022) svědek B. pouze velice obecně popsal proces spolupráce žalobkyně se svými dodavateli, který by se s jistou mírou nadsázky hodil na spolupráci dvou libovolných subjektů. Připustil, že nebylo zvykem, aby si žalobkyně uchovávala dílčí výstupy projektu, tj. výstupy od svých subdodavatelů. Toto tvrzení koliduje s námitkou žalobkyně, že správní spis obsahuje konkrétní výstupy, které měla od dodavatelů. Dále svědek uvedl, že mu dodavatelé někdy předkládali rozpis s uvedením počtu hodin a pracovníků na jednotlivé zakázky, někdy ale ne. Pakliže tak dodavatelé skutečně někdy činili, není soudu zřejmé, proč tyto rozpisy žalobkyně správci daně nepředložila a proč nejsou reflektovány například v kalkulačních listech, které údajně vypovídají o tom, jak byla stanovena cena za jednotlivé zakázky. Při své druhé výpovědi (13. 3. 2024) pak svědek vypověděl, že ceny některých služeb od dodavatelů byly stanoveny buďto fixně, anebo variabilně dle člověkodní a člověkodnů. Žádná listina, která by potvrzovala druhou z uvedených variant, se ale ve správním spise nenachází. V objednávkách jsou vždy uvedeny maximální ceny za dodávku a fixní ceny jsou též v kalkulačních listech. To, jaká pravidla cenotvorby a řízení jednotlivých projektů si nastavila sama žalobkyně, je navíc v dané věci zcela nepodstatné, neboť se jednalo o interní proces žalobkyně, na kterém se její dodavatelé nepodíleli a nezasahovali do něj.
51. Pokud jde o žalobkyní tvrzenou identifikaci dodavatelů, svědek k ní neuvedl naprosto nic konkrétního. Neoznačil jmenovitě žádnou osobu, která měla za tyto dodavatele se žalobkyní jednat, ani nevysvětlil, jakým způsobem a kde měly být tyto osoby žalobkyní kontaktovány. Na otázku, kdo předával výstupy, svědek opakovaně odpověděl, že „*kontaktní osoba uvedená ve smlouvě*“. Pakliže měl smlouvami na mysli objednávky, tak na těch žádná kontaktní osoba uvedena není – obsahují jen razítko dodavatele a parafu.
52. Hodnocení svědeckých výpovědí Ing. M. B. ze strany žalovaného v žádném případě není možno označit za účelovou dezinterpretaci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodnil, proč první výpověď tohoto svědka vyhodnotil jako krajně obecnou a nekonkrétní a soudu nezbyvá než tomuto závěru přitakat. Obě výpovědi svědka jsou protkány častými relativizujícími výplňovými frázemi typu „*řekl bych*“, „*to je velice složité*“, „*hovořil bych obecně*“, „*to vám přesně neřeknu*“, či „*mám za to*“. Za téměř úsměvnou lze označit svědkovu všeobíhající formulaci „*řekl bych, že rozpočet jsem sestavoval já se svým projektovým týmem*“. Nejedná se přitom o žádné slovíčkaření, jak namítla žalobkyně. Žalovaný výpovědi svědka hodnotil v celém jejich vyznění a též v kontextu ostatních důkazních prostředků. Soud nepopírá, že žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích měla desítky různých dodavatelů, ani to, že po bývalém prokuristovi žalobkyně nelze spravedlivě žádat, aby si s odstupem času vybavil „*každou maličkost*“, správce daně se však svědka netázal na maličkosti a opakované užívání uvedených frází svědkem podřívá věrohodnost jeho výpovědí. K časovému odstupu svědeckých výpovědí od realizace projektů

soud poukazuje na bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 155/2021-34, podle kterého *„daňový subjekt musí mít na paměti rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a ze své iniciativy si zajistit dostatek důkazních prostředků, nikoli se spoléhat na svědecké výpovědi, jež v důsledku nedokonalosti lidské paměti nemusí postačovat k bezpečnému prokázání tvrzených skutečností.“*

53. Svědek, přestože měl mít podle žalobkyně značné povědomí o projektech realizovaných žalobkyní, v rámci své výpovědi nepodal žádné konkrétní informace o obchodní spolupráci žalobkyně s dodavateli TADAIMA, Pulitzerr, Meetpoint a SPACE-NRJ a stejně tak nebyl schopen se konkrétněji vyjádřit k plněním, která měla být žalobkyni těmito dodavateli poskytnuta. Druhá svědecká výpověď Ing. M. B. byla sice co do rozsahu mnohem obsírnější, nicméně ve vztahu k rozhodným otázkám konkrétnější nebyla. Svědkův popis plnění ze strany dodavatelů, k nimž se měl na výzvu správce daně při výslechu vyjádřit, byl pouhou reprodukcí údajů obsažených v dokladech, které mu za tímto účelem správce daně předložil k nahlédnutí a nad jejich rámec svědek nic podstatného neuvedl. Žalovaný i tuto druhou výpověď právem hodnotil jako značně obecnou a nejistou, neboť svědek jen v obecné rovině popisoval postupy, které byly žalobkyní aplikovány na veškeré projekty. Svědek nesdělil žádné podrobné informace k zajištění spolupráce s dodavateli TADAIMA, Pulitzerr, Meetpoint a SPACE-NRJ, nevěděl, s kým jednal na jednáních o zakázkách, ani kdo předával a přebíral zakázky od těchto dodavatelů a odkazoval na listinné důkazy, které buď vůbec nebyly žalobkyni předloženy (e-mail), nebo které nemají žádnou vazbu na jednotlivá zdanitelná plnění (kalkulační listy a tabulky zpracované v programu Excel).
54. V závěru své druhé výpovědi svědek popsal jeden projekt, na němž se měl podílet dodavatel Meetpoint. Tento dodavatel podle svědka zpracoval excelovou tabulku, v níž porovnával deset nejvýznamnějších cloudových technologií na světě a hodnotil je. Svědek dále uvedl, že tento výstup žalobkyně zkontrolovala po formální stránce a předala (blíže neurčenému) cílovému klientovi jako výstup spočívající v doporučení datového centra. Soud nicméně nenašel ve správním spise oporu proto toto svědkovo tvrzení – žádná excelová tabulka, jejímž autorem by prokazatelně byl dodavatel Meetpoint, se v něm nenachází.
55. Soud neshledal opodstatněnými ani žalobní námitky, které se upínají se k hodnocení svědecké výpovědi Bc. J. Š. Žalobkyně namítla, že svědek sám od sebe identifikoval dodavatele Meetpoint, Pulitzerr a TADAIMA LIMITED. Soudu uniká, co by tato skutečnost měla sama o sobě prokazovat, neboť svědkovi bylo známo, že se dostavil k podání výpovědi ve věci zakázek žalobkyně a těchto dodavatelů. Jeho povědomí o dodavatelích je nadto velmi diskutabilní, neboť na otázku správce daně, zda zná společnost Meetpoint, odpověděl takto: *„vím, že jsem tento název slyšel“*. Rovněž uvedl, že se neúčastnil osobně žádných zakázek, na kterých se tento dodavatel měl podílet, a opakovaně odkázal na svého nadřízeného (svědka Ing. M. B.), který měl podle něj osobně na starosti spolupráci s Meetpoint. Když svědkovi správce daně předložil daňové doklady, nebyl o nich schopen říct nic nad rámec informací, které přímo plynou z těchto listin – že se jedná o dodávku certifikátů, *„což může být např. elektronický podpis“*. Výpověď svědka Bc. J. Š. tedy v žádném ohledu nepotvrzuje, že žalobkyně fakticky přijala jakékoliv plnění od dodavatele Meetpoint.
56. Dále se správce daně tázal svědka na jeho angažmá při spolupráci žalobkyně s dodavatelem Pulitzerr. K této části svědecké výpovědi, která se upínala k projektu pro Fotbalovou asociaci

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

České republiky, se soud podrobněji vyjádří níže, stejně jako k té části výpovědi, která se týkala projektu pro Českou správu sociálního zabezpečení, na němž se měl podílet dodavatel TADAIMA.

57. Ve vztahu k dodavateli TADAIMA svědek uvedl, že jej zná, ale jednání s ním se účastnil svědek B. Na otázku, zda služby uvedené v (namátkou) předložených daňových dokladech skutečně žalobkyně přijala, odpověděl, že si myslí, že ano, protože „*ve výstupní zprávě tyto věci byly*“. Svědek tedy tzv. „na první dobrou“ z daňových dokladů identifikoval, že v nich uvedené služby ve výstupu pro cílového klienta byly, avšak na navazující otázku, co bylo konkrétním výstupem zakázek, odpověděl, že to už si nepamatuje. Tyto nesrovnalosti soud utvrzuje v závěru o neprůkaznosti a nedůvěryhodnosti svědecké výpovědi.
58. Svědkovi Bc. J. Š. nelze podle žalobkyně vyčítat, že nebyl schopen označit funkci a pozici osob jednajících za dodavatele, s nimiž měl údajně jednat přes Skype. Soud je nicméně opačného názoru, neboť po člověku, který údajně v anglickém jazyce sjednával detaily projektů v hodnotě značných finančních částek, lze samozřejmě důvodně žádat, aby alespoň rámcově dokázal zařadit, z jaké pozice a titulu jednaly další osoby, které se virtuální schůzky (jednání) účastnily, a rovněž aby uvedl, jak zjistil, resp. ověřil „totožnost“ těchto osob, aby bylo zřejmé, že věděl, s kým vlastně jedná. Žalovaný zcela oprávněně výpověď svědka posoudil tak, že svědek, přestože se účastnil většiny zakázek pro odběratele žalobkyně, byl většinou pouze členem týmu, přičemž veškeré podklady pro vyhotovení výstupů koncovým zákazníkům, tedy i výstupy dodavatelů, mu předával pan B. Svědek tak sám nemohl vědět, jaké konkrétní výstupy byly tím kterým dodavatelem zpracovány. I v případech, kdy byl manažerem projektového týmu, byla jednání s dodavateli doporučenými panem B. vedena právě panem B. I když se svědek měl účastnit několika jednání prostřednictvím Skype (údajně s dodavatelem TADAIMA), nevěděl, s kým za daného dodavatele jednal a uvedl pouze to, že to byla anglicky mluvící osoba. Se žalovaným lze souhlasit rovněž v tom, že se částečně jednalo o svědectví z doslechu, kdy se svědek odkazoval na pana B. a pouze z určité části se vyjadřoval ke skutečnostem, které on sám bezprostředně vnímal svými smysly, avšak ani tyto svědkem sdělené skutečnosti tvrzení žalobkyně neprokázaly.
59. Žalobkyně v žalobě obsáhle argumentovala též tím, že v odvolacím řízení žalovanému doložila své interní personální kapacity v rozhodných zdaňovacích obdobích, a to pracovními smlouvami zaměstnanců, jejich životopisy, přehledy utilizací zaměstnanců či různými tabulkami rozvržení jejich práce. Nesouhlasí s tím, že žalovaný je neprovedl jako důkaz a nevycházel z nich, protože je v dané věci nepovažoval za relevantní. Rovněž namítla, že v napadeném rozhodnutí postrádá bližší odůvodnění toho, proč tyto (z jejího pohledu stěžejní) důkazy žalovaný neprovedl; napadené rozhodnutí je podle ní z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. V tom ale žalobkyni přisvědčit nelze. Žalovaný v bodech 173 až 177 napadeného rozhodnutí náležitě vysvětlil, že povinností žalobkyně nebylo prokázat vlastní personální nedostatečnost, ale faktické přijetí zdanitelných plnění v podobě poradenských služeb od deklarovaných dodavatelů. Pracovní náplň jednotlivých zaměstnanců žalobkyně ani jejich pracovní vytížení předmětem sporu v projednávané věci nebyly. Soud se plně ztotožnil především s hodnotícím závěrem žalovaného, že žalobkyní předložené listiny neobsahují žádnou auditní stopu vedoucí k tvrzenému přijetí předmětných zdanitelných plnění (služeb) od dodavatelů TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ. Jinými slovy řečeno, tyto listiny, které vytvořila sama žalobkyně a které se týkají výhradně jejich

zaměstnanců, nejsou ani náznakem způsobilé prokázat, že žalobkyni čtyři výše zmínění dodavatelé poskytli zdanitelná plnění dle sporných daňových dokladů. Žalovaný tudíž v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem uvedl, jak o žalobkyni předložených listinách uvážil, a nijak nepochybil v závěru, že tyto listiny nejsou pro projednávanou věc relevantní. Tím žalovaný zároveň náležitě vysvětlil, proč nepřikročil k provedení dokazování předloženými listinami.

60. Vzhledem k právě uvedenému soud neshledal opodstatněnou námitku, v níž žalobkyně vytýkala žalovanému procesní pochybení, jehož se měl dopustit tím, že neprovedl dokazování listinami týkajícími se jejich vlastních zaměstnanců.
61. Žalobkyně patrně vychází z názoru, že pokud dané projekty nemohla pro vytíženost svých zaměstnanců zpracovat ona sama, nutně je museli zpracovat její dodavatelé TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint či SPACE-NRJ. Tato úvaha však není opodstatněná. Žalobkyni nelze upřít, že doložila finální výstupy určené pro její koncové zákazníky, ty však osvědčují toliko skutečnost, že žalobkyně dostala vlastním smluvním závazkům vůči svým objednatelům a poskytla jim sjednaná plnění. Z této skutečnosti však nelze, a to ani ve spojení s případným prokázáním pracovního vytížení zaměstnanců žalobkyně, dovodit, jaké služby a v jakém rozsahu jí poskytli jednotliví dodavatelé, jichž bylo v rozhodných zdaňovacích obdobích značné množství.
62. Žalobkyně se v rámci této argumentace dovolává závěrů rozsudku NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111, přičemž zvláště poukazuje na tuto jeho pasáž: *„Pokud žalobce např. jako důvod nutnosti subdodávek uvedl, že nemohl takový objem prací splnit pouze se svými zaměstnanci, a proto využil subdodávky, bylo na místě zabývat se důvodností takového tvrzení, tím spíše, prokazoval-li žalobce dodání prací výkazy odpracovaných hodin údajných zaměstnanců dodavatele, a to např. včetně částek stravného, apod. Teprve po zhodnocení objemu provedených prací, vlastních kapacit žalobce, počtu odpracovaných hodin, objemu proplacených mezd, místem výkonu prací a srovnáním období, kdy měly být prováděny apod., mohl správce daně, resp. žalovaný případně dospět k závěru o tom, že žalobce práce provedl např. výhradně vlastními pracovníky.“*. V nyní projednávané věci ale žalobkyně neprokazovala uskutečnění plnění, které jí měli poskytnout její dodavatelé, výkazy odpracovaných hodin zaměstnanců těchto *dodavatelů* (ani jinými podobnými podklady), ale pokoušela se jej prokázat toliko listinami prokazujícími náplň práce zaměstnanců samotné žalobkyně. Žádné relevantní důkazy obsahující auditní stopu vedoucí jednoznačně k dodavatelům TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ z její strany předloženy nebyly. V tom je podstatný rozdíl, pro který žalobkyni zmíněný rozsudek NSS na danou věc nedoléhá.
63. Žalobkyně pouze fabuluje, tvrdí-li, že žalovaný jí navržené důkazy neprovedl, protože na to s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně už neměl čas. Žalovaný v souladu s rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52 listiny, které mu byly žalobkyni předloženy, předběžně zhlédl, zjistil, co je zhruba jejich obsahem, a v návaznosti na to učinil srozumitelnou úvahu o nerelevanci předložených důkazních prostředků ve vztahu k rozhodným skutečnostem, jež měla žalobkyně v rámci svého důkazního břemene prokazovat. Poté zcela správně dovodil, že těmito důkazním návrhům nevyhoví, protože nejsou způsobilé prokázat rozhodné skutečnosti.

64. V rámci třetího žalobního bodu žalobkyně poukázala na celkem čtyři projekty, u nichž je přesvědčena, že přijetí služeb od dodavatelů TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ prokázala. Jedná se o tyto projekty: i) projekt datového centra pro Českou správu sociálního zabezpečení, ii) projekt implementace informačního systému pro Fotbalovou asociaci České republiky, iii) projekt řešení správy certifikátů a karet pro hlavní město Prahu, iv) projekt řízení BCM při migraci aplikačního portfolia pro hlavní město Prahu.
65. Souhrnně ke všem namítaným projektům soud uvádí, že smlouvy, v nichž se žalobkyně zavázala poskytnout *svým* koncovým uživatelům (České správě sociálního zabezpečení, hlavnímu městu Praha a Fotbalové asociaci České republiky) určité služby, ani výstupy, které jim za účelem splnění svých smluvních závazků poskytla, není možné považovat za důkazy, jež by byly způsobilé prokázat, že žalobkyně přijala konkrétní zdanitelná plnění od svých dodavatelů TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ. Žádný z orgánů finanční správy v průběhu daňového řízení (ani v řízení před soudem) nezpochybňoval, že žalobkyně na jí sjednaných zakázkách pracovala a že svým koncovým klientům smluvené služby poskytla. Sporné bylo to, zda vůbec a popřípadě v jaké míře se na těchto projektech podíleli i jmenovaní dodavatelé žalobkyně. Výstupy, které žalobkyně předala svým koncovým uživatelům ani jejich části nejsou označeny např. firmou dodavatele, ani z nich jinak neplyne, že by se na jejich zpracování některý z těchto dodavatelů podílel. Jak soud vysvětlil výše, průkazné v tomto ohledu nejsou ani *objednávky* a *daňové doklady*. To samé platí i o žalobkyní předložených *výpisech z bankovních účtů*, které dokládají pouze to, že žalobkyně zaslala finanční částky uvedené na sporných daňových dokladech - fakturách na bankovní účty dodavatelů. Žalovaný v této souvislosti trefně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2024, č. j. 7 Afs 296/2022-53, v němž jmenovaný soud uvedl, že „(b)ankovní výpisy pak potvrzují pouze to, že byly uskutečněny peněžní přesuny od jedné osoby k druhé, nikoli již to, zda za tyto platby byla fakticky poskytnuta též protiplnění“. K tomu je třeba doplnit, že uvedené doklady neprokazují přijetí zdanitelných plnění ani ve svém souhrnu – řetězec těchto formálních důkazů není propojen důkazy „materiálními“, které by poukazovaly na reálné uskutečnění a přijetí deklarovaných konzultačních a poradenských služeb.
66. K prvnímu namítanému projektu datového centra pro Českou správu sociálního zabezpečení žalobkyně uvedla, že přijetí plnění od dodavatele TADAIMA prokazuje výpověď Bc. Š. Ten při výslechu uvedl, že byl v dané zakázce projektovým manažerem a že po jejím vysoutěžení zjistil, že žalobkyně nemá dostatečné zkušenosti. Proto vedl obchodní jednání s TADAIMA. Svědek se měl účastnit čtyř jednání přes Skype v angličtině, při nichž „někdo z TADAIMA“ vysvětloval standardy stěhování datových center (v úrovních I – IV) a následně tyto rozdíly doložil i písemně ve Wordu v anglickém jazyce. Soud, stejně jako žalovaný, nicméně výpověď svědka považuje za nepřesvědčivou a nezpůsobilou prokázat, že žalobkyně přijala od TADAIMA konkrétní zdanitelné plnění. Pokud by žalobkyně v daňovém řízení předložila ony dokumenty, o nichž svědek Š. hovořil, z nichž by bylo zřejmé, že je skutečně zpracoval dodavatel TADAIMA, důkazní situace by byla odlišná a mnohem příznivější pro žalobkyni, stejně tak jako kdyby žalobkyně doložila, že se svědkem zmiňované virtuální schůzky opravdu uskutečnily (například zápisy z jednání či korespondenci o plánování schůzek). To se však nestalo a samotná výpověď svědka o konání virtuálních jednání přes Skype za účasti „někoho z TADAIMA“ a existenci jakýchsi

dokumentů ve Wordu, které nikdy nebyly finančním orgánům předloženy, není dostatečná pro prokázání přijetí zdanitelných plnění od jmenovaného dodavatele, natož v deklarovaném rozsahu.

67. Ke druhému namítanému projektu, tj. implementaci informačního systému pro Fotbalovou asociaci České republiky, žalobkyně rovněž namítla, že přijetí plnění od dodavatele Pulitzerr prokazuje výpověď Bc. Š. Ten uvedl, že si spolupráci s touto společností uvědomuje, ale měli k ní více externích dodavatelů. Pulitzerr dodával „určitou část, v které jsme neměli dostatečné znalosti“. Svědek odkázal na Ing. B. s tím, že primárně spolupráci zajišťoval on. Dále popsal, o jaký projekt šlo. Jeho popis spolupráce s dodavatelem Pulitzerr je ovšem ještě mlhavější, než tomu bylo v případě výše popsaného projektu pro ČSSZ. Ani v nejmenším z něj není zřejmé, co dodavatel Pulitzerr pro žalobkyni vykonal. Daňové doklady a faktury předmět plnění vymezují následovně: *zajištění spolupráce při zpracování popisu současného stavu procesů cílového klienta FAČR pro potřeby definice budoucího stavu a zadání pro tvorbu nového informačního systému*. Na základě takto nekonkrétně definovaného plnění není možné, a to ani ve spojení s výpovědí svědka Bc. Š., dopátrat se toho, zda vůbec, a pokud ano, tak jaká plnění a v jakém rozsahu dodavatel Pulitzerr žalobkyni poskytl.
68. V souvislosti s třetím namítaným projektem, kterým bylo řešení správy certifikátů a karet pro Hlavní město Prahu, se žalobkyně dovolávala náplní poskytovaných plnění vymezených ve fakturách, které podle ní prokazují, že žalobkyně přijala v souvislosti s touto zakázkou plnění od TADAIMA, SPACE-NRJ a Meetpoint. Soud s tím ale nemůže souhlasit. Plnění ve fakturách jsou vždy uvedena slovy „zajištění spolupráce“ a pak následuje velice obecný popis projektu, aniž by byl výslovně zmíněný koncový klient (hlavní město Praha). Faktury tedy neprokazují samotné uskutečnění, natož povahu a rozsah zdanitelných plnění. Z ničeho neplyne, že TADAIMA designovala řešení správy životního cyklu certifikátů a karet, nebo že Meetpoint zpracoval uživatelský manuál daného operátorského modulu. Tvrzení žalobkyně, že práce poskytované společností SPACE-NRJ „byly nezbytnou součástí pro realizaci výstupů v rámci řešení správy životního cyklu certifikátů a karet, které byly klientovi předány“, je samo o sobě natolik obecné, že neobstojí. Není z něj totiž patrné, co konkrétně a v jakém rozsahu dodavatel SPACE-NRJ pro žalobkyni vykonal.
69. V souvislosti se čtvrtým namítaným projektem, označeným jako projekt řízení BCM při migraci aplikačního portfolia pro Hlavní město Prahu, žalobkyně předně poukázala na tři objednávky od společnosti PRODIMO s. r. o., IČO: 27252205 a uvedla, co k těmto objednávkám předložila. Soud nicméně nerozumí tomu, proč tak žalobkyně učinila, neboť přijetí plnění od dodavatele PRODIMO s. r. o., bylo v průběhu daňové kontroly prokázáno a napadeným rozhodnutím nebylo nijak zpochybněno. Na tomto místě lze poznamenat, že právě díky této „větvi“ daňové kontroly, která pro ni skončila příznivě, mohla žalobkyně získat naprosto jasnou představu o tom, jaké podklady správce daně považuje za dostatečné k prokázání přijetí poradenských služeb od konkrétního dodavatele. Žalobkyně totiž předložila finančním orgánům celou řadu e-mailů a smluv společností PRODIMO s. r. o., jakož i jiných jejích výstupů, které pochybnosti správce daně úspěšně rozptýlily.
70. Ve vztahu k dodavatelům TADAIMA, SPACE-NRJ a Meetpoint žalobkyně v souvislosti se čtvrtým namítaným projektem odkázala na daňové doklady, objednávky a výpisy z účtů dokládající zaplacení fakturované částky. K důkazní síle těchto listin se již soud vyjádřil

shora. Žalobkyně dále zmínila prováděcí smlouvy, nicméně žádné prováděcí smlouvy uzavřené mezi ní a dodavateli TADAIMA, SPACE-NRJ a Meetpoint se ve správním spise nenacházejí. Jsou v něm toliko objednávky, faktury a výstupy představující dílčí části projektu (různé tabulky a vzorové dokumenty), z nichž ale neplyne, kdo je jejich autorem. U některých tabulek týkajících se provozu systémů MISYS, WITA nebo FLUXPAM je uvedeno doporučení „*dodavatele*“, není zde však uvedeno jakého.

71. Co se tedy třetího žalobního bodu týče, soud nesouhlasí s tím, že žalobkyně unesla důkazní břemeno, které jí v daňovém řízení tížilo ohledně prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech od dodavatelů TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ. Soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že žalovaný prováděl v dané věci dokazování tendenčně a odtrženě od reality, bazíroval na maličkostech a na důkazní prostředky předkládané mu žalobkyní kladl nerealistické a mnohdy až bizarní nároky. Ze správního spisu dokládajícího průběh daňového řízení je zřejmé, že finanční orgány obou stupňů poskytly žalobkyni dostatečný prostor k prokázání relevantních skutečností, přičemž bylo pouze na ní, jaké důkazní prostředky za účelem unesení vlastního důkazního břemene správci daně či žalovanému předloží. Ve způsobu, jakým žalovaný v napadeném rozhodnutí provedené důkazy hodnotil, soud nic tendenčního nespátuje. Žalovaný provedené důkazy hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vždy se zaměřil na skutečnou podstatu věci, tj. na to, zda je ten který důkaz způsobilý prokázat daňová tvrzení žalobkyně. Závěry, k nimž při hodnocení důkazů dospěl, jsou výsledkem logického uvažování a v napadeném rozhodnutí byly náležitě zdůvodněny, takže bylo možné podrobit je soudnímu přezkumu. Žalovaným zjištěná nezpůsobilost toho kterého důkazního prostředku prokázat relevantní skutečnosti, ať již z důvodu jeho nekonkrétnosti či nulové výpovědní hodnoty ve vztahu k dokazovaným skutečnostem, rozhodně není založena na bizarních nárocích či bazírování na maličkostech. Žalovaný též patřičně zdůvodnil, proč některé žalobkyní navržené důkazy neprovedl. Soud tedy v projednávané věci žádné pochybení při dokazování na straně správce daně ani žalovaného neshledal a na rozdíl od žalobkyně má za to, že v projednávané věci neexistuje ani logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících *nepřímých* důkazů, které by ve svém souhrnu prokazovaly sporné skutečnosti. V této souvislosti soud dodává, že žádný z důkazních prostředků, které byly v daňovém řízení na návrh žalobkyně provedeny, nevyvrátil zásadní pochybnosti správce daně týkající se čtyř výše jmenovaných dodavatelů plynoucí ze zjištění o jejich virtuálním sídle, nesoučinnosti se správcem daně, absenci jakýchkoliv zaměstnanců a nekontaktních jednatelích – cizincích, kteří neměli na území České republiky v rozhodných zdaňovacích obdobích povolený pobyt.
72. Lze shrnout, že správce daně výzvou k prokázání skutečností unesl své důkazní břemeno stran pochybností o nevěrohodnosti, neúplnosti a neprůkaznosti podkladů, jimiž žalobkyně dokládala uskutečnění zdanitelných plnění dle sporných daňových dokladů. Žalobkyně naopak své důkazní břemeno, jež na ni v důsledku toho přešlo, neunesla, jelikož relevantními a věrohodnými důkazy v daňovém řízení neprokázala, že by jí dodavatelé TADAIMA LIMITED, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ fakticky poskytli deklarované poradenské a konzultační služby. Závěr správce daně i žalovaného, že žalobkyně neprokázala daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) vztahujících se k předmětným zdanitelným plněním dle sporných daňových dokladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, je tudíž opodstatněný a nelze mu ničeho vytknout.

73. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
74. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly. Soud proto ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 20. března 2025

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu