



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 9. 5. 2024 č. j. 15269/24/5300-22441-708656

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 jednak zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil osm dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu

Shodu s prvopisem potvrzuje I.V.

dne 16. 5. 2023 (výrok A), a dále částečně změnil zbývajících devět odvoláními napadených dodatečných platebních výměrů na DPH vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 16. 5. 2023 s tím, že v ostatním zůstávají jejich výroky beze změny (výrok B). Dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 5. 2023, jež byly předmětem odvolacího řízení, Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíců květen, červenec, srpen, říjen, listopad a prosinec 2018, dále únor, březen, duben, červen až prosinec 2019 a leden 2020 a současně rozhodl a zákonné povinnosti žalobkyně uhradit penále. Celkem tak byla žalobkyni uložena povinnost uhradit na DPH a jejím příslušenství přes 7,7 milionů Kč. Důvodem doměření DPH bylo zjištění správce daně, že žalobkyně uplatnila nárok odpočet na DPH na plnění (konzultační a poradenské služby), jejichž uskutečnění a přijetí se jí ale následně v daňovém řízení nepodařilo prokázat. Žalovaný změnil výrok některých dodatečných platebních výměrů, protože správce daně některá zpochybněná zdanitelná plnění nesprávně zařadil do jiných zdaňovacích období, než ve kterých z nich žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně. Žalovaný tuto nesprávnost zhojil napadeným rozhodnutím, věcně ale do dodatečných platebních výměrů nezasahoval.

2. Z napadeného rozhodnutí plyne, že žalobkyně se zabývá poradenstvím v oblasti podnikání a řízení. V posuzovaném období měla až 58 zaměstnanců a velké množství dodavatelů poradenských, právních či IT služeb.
3. Správci daně vznikly pochybnosti o tom, že v rozhodných zdaňovacích obdobích žalobkyně přijala plnění (konzultační a poradenské služby) od těchto čtyř dodavatelů: TADAIMA LIMITED s.r.o., IČO: 05900247 (dále jen „TADAIMA“), Pulitzer s.r.o., v likvidaci, IČO: 06287778 (dále jen „Pulitzer“), Meetpoint Praha spol. s r. o., v likvidaci, IČO: 17049237 (dále jen „Meetpoint“) a SPACE-NRJ s.r.o., IČO: 28471679 (dále jen „SPACE-NRJ“). Mělo se jednat o zdanitelná plnění (služby) v cenách dosahujících nižších jednotek milionů Kč, přičemž správce daně zjistil, že výše zmínění dodavatelé neměli k poskytování takových služeb potřebné materiální a personální zázemí. Dne 24. 5. 2021 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2018 až leden 2020 v omezeném rozsahu přijatých zdanitelných plnění. V rámci daňové kontroly žalobkyni vyzval k prokázání skutečností a doložení důkazních prostředků k prověřovaným přijatým plněním, a to výzvou ze dne 4. 3. 2022, č. j. 423558/22/2211-60562-304025 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“). Ani po doložení celé řady dokumentů a vyslechnutí dvou žalobkyní navržených svědků však žalobkyně nerozptýlila pochybnosti správce daně, že ke sporným zdanitelným plněním fakticky nedošlo.
4. K jednotlivým dodavatelům a tvrzeným přijatým službám od nich žalovaný uvedl, že dodavatel TADAIMA měl žalobkyni poskytnout konzultační služby v hodnotě cca 9 milionů Kč. Jím vystavené sporné daňové doklady vymezují fakturovaná plnění krajně obecně, jako např. „konzultační práce spočívající ve spolupráci při analýze aplikačního portfolia s ohledem na požadavky GDPR u cílového klienta“, „konzultační práce spočívající v oblasti přípravy testovacích scénářů pro testování aplikační podpory pro obchodování“ nebo „spolupráce při zpracování D/R plánů migrovaných aplikací“. Fakturované částky odpovídaly „maximální ceně služeb“ stanovené v objednávce. Daňové doklady obsahovaly odkaz na objednávky, v nichž byl předmět plnění vymezen stejně. Dodavatel sídlil na virtuálním sídle, žádnou provozovnu neměl. Svou činnost neprezentoval na žádných webových stránkách, nezveřejňoval výsledky svého hospodaření ve Sbírce listin, v roce 2021 se stal nespolehlivým plátcem daně a byla mu zrušena registrace k DPH. Nemá žádné zaměstnance a není ani

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

agenturou práce. Se správcem daně vůbec nespolupracoval, na jeho výzvy nereagoval. Jeho jediným jednatelem byl ukrajinský státní příslušník, který nikdy neměl legální pobyt na území České republiky a byla mu zamítnuta žádost o dočasnou ochranu. Správce daně jej nemohl z objektivních důvodů (jeho nedosažitelnost) vyslechnout. Částky, které žalobkyně posílala na účet společnosti TADAIMA, byly obratem vybírány přes bankomat. V kontrolních hlášeních za posuzovaná zdaňovací období sice zpochybněná plnění tento dodavatel vykázal a tvrzenou daňovou povinnost splnil, to ale samo o sobě faktické uskutečnění sporných zdanitelných plnění neprokazuje.

5. Dodavatel Pulitzer měl žalobkyni poskytnout konzultační služby v hodnotě cca 8,3 milionů Kč. Jím vystaveným sporným daňovým doklady, které vymezují fakturovaná plnění jen obecně, jako např. „zajištění poradenských služeb“, „zajištění služeb projektové kanceláře, supervize instalačních scénářů“, či „zajištění poradenství při poskytování podpory v rámci projektového řízení „Modernizace MS infrastruktury“,“ odpovídaly objednávky s totožně vymezeným předmětem a „maximální cenou služeb“. Ani dodavatel Pulitzer neměl žádné zaměstnance, daňová přiznání podával buď opožděně nebo vůbec a za 1. čtvrtletí 2020 DPH neuhradil. Řádně sice vykázal sporné daňové doklady vystavené žalobkyni v kontrolních hlášeních, to ale samo o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Společnost Pulitzer má virtuální sídlo, její jediná jednatelka, ukrajinská státní příslušnice, měla poslední hlášený pobyt na adrese, kde se nachází zanedbaný areál na zpracování kamene, kde není možnost bydlet. Důkaz jejím výsledkem proto nemohl správce daně provést. Ani tento dodavatel nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin a byl prohlášen nespolehlivým plátcem daně a byla mu zrušena registrace k DPH. Jakmile žalobkyně uhradila vystavené faktury na účet dodavatele Pulitzer, byly peníze po 50 000 Kč vybrány z bankomatu.
6. Dodavatel Meetpoint měl žalobkyni poskytnout konzultační služby v hodnotě cca 1,1 milionu Kč, které ve sporných daňových dokladech - fakturách vymezil jen obecně, např. „zajištění spolupráce při návrhu a vývoji auto update služby v modulu pro správu certifikátu“ nebo „zpracování tržní analýzy předních cloudových technologií pro implementaci privátního nebo hybridního cloudového řešení pro cílového klienta“. Fakturám odpovídaly objednávky s totožně vymezeným předmětem a „maximální cenou služeb“. Ani tento dodavatel neměl žádné legální zaměstnance, neměl webové stránky, od roku 2017 nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin, od roku 2020 je veden jako nespolehlivý plátcem daně a v roce 2022 mu byla zrušena registraci k DPH. Správce daně u něj eviduje vysoký daňový nedoplatek. Byla u něj vedena daňová kontrola za daň z příjmů za roky 2018 a 2019, pro absolutní nespolečnosti mu však byla stanovena daň dle pomůcek, kterou neuhradil. Řádně sice vykázal sporné daňové doklady vystavené žalobkyni v kontrolních hlášeních, to ale samo o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelných plnění. Jediná jednatelka společnosti Meetpoint byla osoba ukrajinské státní příslušnosti, která na území České republiky nikdy nežádala o dlouhodobý pobyt a pobývala zde jen 90 dnů na základě krátkodobého pracovního víza v roce 2018. Byla nekontaktní, správce daně ji proto nemohl vyslechnout. Finanční částky, které žalobkyně posílala na účet dodavatele Meetpoint, byly obratem přeposílány na bankovní účet společnosti ve vlastnictví ukrajinského státního občana nebo vybírány před bankomat.
7. Dodavatel SPACE-NRJ měl žalobkyni poskytnout konzultační služby v hodnotě cca 1 milionu Kč, které ve fakturách vymezil obecně, např. „zajištění spolupráce při optimalizaci IT procesů dle metodiky ITIL“, „zajištění spolupráce při návrhu a implementaci bezpečnosti rolí vázané na entity v systému pro správu certifikátů“, nebo „zajištění spolupráce při tvorbě cílového

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

konceptu a návrhu řešení serverového agenta pro systém řízení certifikátů“. Fakturám odpovídaly objednávky s totožně vymezeným předmětem a „maximální cenou služeb“. Dodavatel má virtuální sídlo, nemá provozovnu ani webové stránky, na nichž by inzeroval své služby. Nemá žádné legální zaměstnance. Od svého vzniku nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin, od roku 2019 je evidován jako nespolehlivý plátce daně a v roce 2020 mu byla (podruhé) zrušena registrace k DPH. Řádně sice vykázal sporné daňové doklady vystavené žalobkyni v kontrolních hlášeních, to ale samo o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Také on byl pro správce daně nekontaktní, jeho jednatel - ukrajinský státní příslušník - nikdy neměl na území České republiky povolen pobyt, jeho telefonní číslo poskytnuté správci daně žalobkyni neexistovalo. Pro nedosažitelnost nemohl správce daně provést jeho výslech. Úplaty, které dodavatel SPACE-NRJ obdržel od žalobkyně dle sporných faktur, obratem vybíral přes bankomat.

8. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně k prokázání faktického přijetí plnění od čtyř výše zmíněných dodavatelů předložila jen faktury vystavené jmény dodavatelů, jim korespondující objednávky a dále výstřižky z bankovních výpisů z neznámého účtu prokazující úhradu částek fakturovaných jí spornými daňovými doklady. Daňové doklady ale neobsahují rozsah a předmět plnění ani jednotkovou cenu bez daně tak, jak vyžaduje § 29 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). I když žalobkyně k předloženým objednávkám uvedla, že splňují náležitosti smlouvy, žalovaný je označil za pouhý příslib, že se plnění na nich uvedené má v budoucnu uskutečnit. Ani bankovní výpisy podle něj samy o sobě neprokazují, že žalobkyně fakticky přijala plnění od svých dodavatelů dle předložených daňových dokladů, protože prokazují jen peněžní přesuny.
9. Žalovaný konstatoval, že správce daně své vážné pochybnosti o faktickém uskutečnění tvrzených plnění podrobně uvedl ve výzvě k odstranění pochybností, čímž přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Žalobkyně v reakci na výzvu k odstranění pochybností doložila konečné výstupy pro své (konečné) klienty, k nimž ale žalovaný uvedl, že to jsou materiály určené výhradně pro cílové zákazníky žalobkyně a neplyne z nich, zda vůbec nějaké z daných podkladů (a popřípadě které) zpracovali dodavatelé TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint či SPACE-NRJ. Žádný z dokumentů není označen konkrétním dodavatelem. Žalovaný proto uzavřel, že tyto výstupy žalobkyně nenesou žádnou auditní stopu daných dodavatelů.
10. Dále žalobkyně doložila svou interní metodiku stanovování cen pro konečné zákazníky. Ta se promítne vždy do tzv. kalkulačního listu, který obsahuje všechny nákladové položky konkrétního projektu včetně kalkulace ceny služeb externích dodavatelů. Z interních směrnic ani kalkulačních listů jednotlivých zakázek ale dle žalovaného neplyne, jak se stanovila cena za služby dodavatelů, jaké konkrétní služby dodavatelé žalobkyni skutečně předali a jakým způsobem tak učinili. Kalkulační listy obsahují jen obecné informace o projektu bez bližší specifikace realizovaných činností. V některých kalkulačních listech jsou sice uvedena jména osob, nejedná se ale o nikoho, kdo by mohl být spojován s dodavatelem TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint či SPACE-NRJ. Jedná pouze o interní dokumenty žalobkyně vystavené pro její vlastní potřeby, které nejsou nijak potvrzeny dodavatelskými společnostmi. Žádné další podrobnější informace k plněním, která měli údajně uskutečnit dodavatelé, jež vystavili sporné daňové doklady, nebyly v kalkulačních listech uvedeny. Žalovaný proto označil kalkulační listy za formální důkazní prostředek.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

11. Dále žalobkyně předložila předávací protokoly na konzultační a poradenské služby k plněním nad 500 000 Kč. Žalovaný konstatoval, že z nich jsou sice zjistitelné datумы předání jednotlivých služeb poskytnutých údajně žalobkyni jejími dodavateli, není z nich ale zřejmé, k jaké objednavce se vztahují, co je jejich obsahem a jaký byl rozsah poskytnutých služeb a ani kdo je měl poskytnout. Opět se jedná jen o formální důkazní prostředek.
12. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil výpovědi svědků, a to jednak bývalého prokuristy žalobkyně Ing. M. B. a zaměstnance žalobkyně Bc. J. Š. Svědek Ing. B. v souvislosti s deklarovanými plnění od dodavatelů TADAIMA, Pulitzer, Meetpoint či SPACE-NRJ žádné konkrétní informace neuvedl. Na většinu otázek odpovídal pouze obecně a nekonkrétně, na okolnosti zakázek si nevzpomněl, a to ani s kým jednal a kdo předával zakázky. Byť uvedl, že se na zakázkách osobně nepodílel, na některých kalkulačních listech je uveden jako projektový manažer. Odkazoval na smlouvy mezi žalobkyní a dodavateli, nicméně žalobkyně žádné smlouvy s dodavateli nepředložila, stejně jako nepředložila žádné rozpisy s uvedením počtu hodin a počtu pracovníků ke stanovení rozsahu a ceny přijatých plnění. Ve své druhé výpovědi ze dne 12. 3. 2024 Ing. B. odkázal na svou první výpověď. Nad rámec první výpovědi uvedl, že jednání s dodavateli se vedla nejspíše v angličtině, a to přes Skype, FTP úložiště, USB nosiče nebo e-mail. Svědek konkrétně ale nevěděl, s kým jednal, nadto žalobkyně nikdy nepředložila žádné e-maily ani jiné podklady, které by svědčily o komunikaci mezi ní a dodavateli ve věci obchodní spolupráce. Dodavatele si prý sháněli přes internet nebo skrze ověřené dodavatele. Webové stránky dodavatelů, kde by byla možnost ověřit si prováděnou ekonomickou činnost, ale neexistovaly. Cena zakázek byla stanovena fixně nebo variabilně na základě člověkodní, přičemž svědek odkázal na kalkulační listy. Ani ve své druhé výpovědi svědek neoznačil konkrétní výstupy dodavatelů. Blíže se vyjádřil pouze ke spolupráci s dodavatelem Meetpoint v případě analýzy cloudových technologií, ale ani v tomto případě neuvedl, čím konkrétně a v jaké míře tento dodavatel přispěl ke koncovému výstupu pro cílového klienta a kdo za něj jednal. Obě výpovědi svědka Ing. B. žalovaný vyhodnotil jako nekonkrétní a nedostatečné.
13. Svědek Bc. J. Š. vypověděl, že se práce na zakázkách osobně účastnil, ale ani on nevěděl, zda vůbec a jakou část koncové dokumentace zpracovali dodavatelé. Opakovaně ve své výpovědi odkazoval na Ing. Š. I když se měl se zúčastnit několika jednání přes Skype s anglicky mluvící osobou, která měla být ze společnosti TADAIMA, nevěděl, s kým za daného dodavatele jednal. Jeho výpověď hodnotil žalovaný jako nekonkrétní, nejistou a zčásti zprostředkovanou (z doslechu od Ing. B.). Nelze ji osvědčit jako důkaz, že žalobkyně fakticky přijala plnění deklarovaná na sporných daňových dokladech.
14. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně, že měl správce daně vyčkat na dostupnost ukrajinských občanů – jednatelů čtyř výše zmíněných dodavatelů žalobkyně. K tomu uvedl, že válečný stav na Ukrajině znemožnil správci daně spolupráci se Státní daňovou službou Ukrajiny. Bylo na žalobkyni, aby si zajistila takové důkazní prostředky, jimiž je schopna oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně prokázat.
15. Žalobkyně sice v odvolacím řízení předložila velké množství listin o existenci a pracovní činnosti vlastních zaměstnanců, jimiž se snažila prokázat, že v daném období neměla dostatečné vlastní personální kapacity na to, aby mohla plnit všechny své zakázky (a musela proto využít dodavatele). Žalovaný ale tyto listiny neprovedl jako důkaz s odůvodněním, že na žalobkyni bylo prokázat uskutečnění sporných zdanitelných plnění a nikoliv svou personální nedostatečnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

16. Po provedeném dokazování žalovaný dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 4 daňového řádu a neprokázala, že naplnila hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně stanovené v § 72 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH.
17. V žalobě žalobkyně uplatnila tři okruhy žalobních námitek.
18. 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 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 až do uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (tj. do dne 24. 5. 2024) nebylo napadené rozhodnutí doručeno. O existenci napadeného rozhodnutí se žalobkyně dověděla až dne 6. 2024, kdy jí ho její bývalý zástupce zaslal e-mailem.
19. 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.
20. Ve třetím žalobním bodu žalobkyně namítla, že byť na ni správce daně důkazní břemeno nepřenesl, je přesvědčena, že ona sama důkazní břemeno unesla, protože správci daně a žalovanému poskytla řadu dalších důkazů, které svědčí o oprávněnosti jejího nároku na odpočet DPH v rozhodných zdaňovacích obdobích. Má za to, že tomu tak bylo ve všech sporných obchodních případech, s ohledem na rozsah daňového spisu ale jako „reprezentativní vzorek“ podrobněji namítla oprávněnost odpočtu DPH u těchto čtyř obchodních případů: i) projekt datového centra pro Česko správu sociálního zabezpečení, ii) projekt implementace informačního systému pro Fotbalovou asociaci České republiky, iii) projekt řešení správy certifikátů a karet pro hlavní město Prahy, iv) projekt řízení BCM při migraci aplikačního portfolia pro hlavní město Prahu. Konstatovala, že ve všech těchto případech doložila smlouvy s koncovými klienty a konečné výstupy, které jim žalobkyně poskytla, objednávky pro dodavatele a faktury, které jí tito dodavatelé poskytli, jakož i doložení uhrazení těchto faktur výpisy z bankovního účtu. Přijetí zdanitelných plnění plně podporují i výpovědi svědků.
21. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. 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 v době odeslání napadeného rozhodnutí (dne 10. 5. 2024) byla žalobkyně řádně zastoupena společností A&T Consult na základě plné moci. Napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno prostřednictvím jejího zástupce dne 20. 5. 2024. Zákonnost doručení napadeného rozhodnutí neovlivňuje skutečnost, že žalobkyně tomuto zástupci dne 17. 5. 2024 odvolala plnou moc, což téhož dne oznámila žalovanému. V

Shodu s prvopisem potvrzuje I. 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.

22. V replice žalobkyně setrvala 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.
23. Při ústním jednání před soudem konaném dne 20. 3. 2025 oba účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně stručně zopakovala žalobní body týkající se uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně, neunesení důkazního břemene správcem daně a naopak jeho unesení žalobkyní a v podrobnostech odkázala na žalobu a repliku. Zdůraznila, že doručení napadeného rozhodnutí jejímu bývalému zástupci nelze považovat za účinné doručení tohoto rozhodnutí.
24. Žalovaný při ústním jednání uvedl, že napadené rozhodnutí bylo žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce doručeno v rámci prekluzivní lhůty. Žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno a neprokázala faktické přijetí sporných zdanitelných plnění, a tím ani nárok na odpočet daně.
25. 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 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).
26. Při rozhodování ve věci samé soud vycházel zejména z této právní úpravy:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

27. 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.
28. 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.
29. 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.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
31. 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.
32. 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.
33. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
34. Po posouzení věci soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
35. 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).
36. 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 s.r.o. Mezi stranami je nesporné, že žalobkyně žalovanému dne 17. 5. 2024 oznámila, že došlo k odvolání plné moci, kterou dříve udělila společnosti A&T Consult s.r.o., k jejímu zastupování v daňovém řízení. Pro posouzení věci je nicméně podstatné, že žalovaný napadené rozhodnutí odeslal do datové schránky společnosti A&T Consult s.r.o., již dne 10. 5. 2024, tedy ještě před tím, než mu bylo oznámeno odvolání plné moci. V tomto okamžiku (odeslání rozhodnutí) byla společnost A&T Consult s.r.o., 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 20. 5. 2024.
37. Z judikatury NSS plyne, že odvolání plné moci zástupce daňového subjektu, které je správcem 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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.

38. 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.“ 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

39. 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 *obiter dictum*, je z něj patrné, jakým způsobem NSS nahlíží na doručování písemností zástupci daňového subjektu, k němuž dojde v „souběhu“ s vypovědí plné moci.
40. 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 20. 5. 2024, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení (doměření) daně.
41. 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.
42. 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 potřebné připomenout, v čem spočívá podstata důkazního břemene, které tíží orgány finanční správy podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
43. 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 neznámá, 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

44. Této povinnosti správce daně v projednávané věci dostal. Vážné a zcela důvodné pochyby o faktickém přijetí zdanitelných plnění spočívajících v poradenských službách od čtyř výše jmenovaných dodavatelů srozumitelně a podrobně popsal ve výzvě k prokázání skutečností, která čítá 11 stan. 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 tito dodavatelé fakturované služby skutečně provedli. 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 neeviduje 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).
45. 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 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.
46. 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.
47. Soud uzavírá, že správce daně své důkazní břemeno výzvou k prokázání skutečností unesl, čímž důkazní břemeno přenesl zpět na žalobkyni. Na ní pak bylo, aby jeho vážné a důvodné pochybnosti vyvrátila, což se jí ovšem nepodařilo.
48. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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.

49. 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 člověkohodinách 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.
50. 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 nároku na odpočet DPH 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.
51. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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. Prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH je primárně podmíněno splněním formálních podmínek - daňový subjekt musí podle § 72 odst. 1 zákona o DPH předložit daňový doklad s náležitostmi podle § 29 odst. 2 písm. f) téhož zákona. Následně (v případě vážných a důvodných pochybností správce daně) se 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.

52. 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.
53. Žalobkyně rovněž namítla, že z nedoložení rozpočtů reflektujících objem a cenu služeb nelze dovozovat žádné pochybnosti o realizaci deklarovaných 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 schopna 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.
54. Žalobkyně označila za nepřezkoumatelný závěr žalovaného, že jednatelé 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 jednateli 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 přihlídnout z moci úřední. Napadené rozhodnutí nicméně namítanou vadou nepřezkoumatelnosti ani v tomto ohledu netrpí. Žalovaný v bodě 115 napadeného rozhodnutí uvedl, že: *„(i)ndicie nasvědčující tomu, že se v případě jednatelů předmětných dodavatelů jedná o nastrčené osoby (bílé koně), vyplývá dle odvolacího orgánu především ze zjištění prvostupňového správce daně k daným dodavatelům, neboť se jedná o nekontaktní společnosti bez potřebných personálních a majetkových kapacit, sídlících na virtuálních adresách,*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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 zastrít 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 byl 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.

55. 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 též žalobkyně vedené Městským soudem v Praze pod sp. zn. 15 Af 14/2024, jež se týká daně z příjmů právnických osob, 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 kůň ve vztahu k jednatelem 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.
56. Žalobkyně se též domnívá, že jí nemůže být kladeno k tíži, že jednatele jejich 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 jednatelem 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 jednatelem jejich 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.
57. 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, v níž správce daně podrobně a srozumitelně formuloval vážné a důvodné pochyby o faktickém přijetí zdanitelných plnění žalobkyní 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

žalobního bodu, v němž se žalobkyně vymezila proti závěru orgánů finanční správy, že neunesla sekundární důkazní břemeno.

58. 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 Pulitzerr, 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 Pulitzerr 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 jednatelé – cizí státní příslušníci nedisponovali legálním pobytem v České republice. 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.
59. 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.
60. 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 výslechy 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 relevancí pouze z hlediska třetího žalobního bodu, v němž žalobkyně brojí proti závěru finančních orgánů, že neunesla (sekundární) důkazní břemeno.
61. 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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 nímž 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 soubhlasnou poznámkou (srov. usnesení ze dne 19. 5. 2015, č. j. 5 Azs 220/2015 – 35, rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 119/2005 – 118, nebo ze dne 8. 11. 2016, č. j. 5 Azs 115/2016 – 34).“

62. 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.
63. 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.
64. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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 podrývá věrohodnost jeho výpovědi. 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.“

65. 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 rámcem 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 žalobkyní předloženy (e-mail), nebo které nemají žádnou vazbu na jednotlivá zdanitelná plnění (kalkulační listy a tabulky zpracované v programu Excel).
66. 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.
67. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

řict 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.

68. 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 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.
69. 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, odvětil, 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 utvrzují v závěru o neprůkaznosti a nedůvěryhodnosti svědecké výpovědi.
70. 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 dodavatelem 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.
71. 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 85 až 89 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že pracovní vytížení zaměstnanců žalobkyně není předmětem sporu a že sama žalobkyně uvedla, že její pracovníci na daných projektech, byť minimálně, pracovali. Soud se plně ztotožnil především s hodnotícím závěrem žalovaného, že žalobkyní předložené listiny neobsahují žádnou auditní stopu vedoucí k faktickému prokázání přijetí zdanitelných plnění (služeb) od dodavatelů TADAIMA, Pulitzerr,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Meetpoint a SPACE-NRJ. Jinými slovy řečeno, tyto listiny, které vytvořila sama žalobkyně a které se týkají výhradně jejích zaměstnanců, nejsou ani náznakem způsobilé prokázat, že žalobkyni čtyři výše zmínění dodavatelé poskytlí 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.

72. 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 jejích vlastních zaměstnanců.
73. Žalobkyně patrně vychází z názoru, že pokud dané projekty nemohla pro vytiženost 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 vytižení zaměstnanců žalobkyně, dovodit, jaké služby a v jakém rozsahu žalobkyně přijala od jednotlivých dodavatelů, jichž bylo v rozhodných zdaňovacích obdobích značné množství.
74. 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 přijetí 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.
75. 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 těmto důkazním návrhům nevyhoví, protože nejsou způsobilé prokázat rozhodné skutečnosti.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

76. 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.
77. 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.
78. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

79. 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.
80. 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.
81. 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., nebylo napadeným rozhodnutím 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 ve spojení s konkrétními a věrohodnými svědeckými výpověďmi pochybnosti správce daně úspěšně rozptýlily.
82. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

U některých tabulek týkajících se provozu systémů MISYS, WITA nebo FLUXPAM je uvedeno doporučení „*dodavatele*“, není zde však uvedeno jakého.

83. Co se tedy třetího žalobního bodu týče, soud nesouhlasí s tím, že žalobkyně unesla důkazní břemeno, které ji v daňovém řízení tížilo ohledně prokázání 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 nespatřuje. 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.
84. Lze shrnout, že správce daně výzvou k prokázání skutečností unesl své důkazní břemeno stran pochybností o nevěrohodnosti, neúplnosti a neprůkaznosti podkladů, jimiž žalobkyně dokládala přijetí 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 od dodavatelů TADAIMA LIMITED, Pulitzer, Meetpoint a SPACE-NRJ přijala zdanitelná plnění spočívající v poradenských a konzultačních službách. Závěr správce daně i žalovaného, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z těchto zdanitelných plnění, je tudíž opodstatněný a nelze mu ničeho vytknout.
85. Protože soud v projednávané věci neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
86. Žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto druhým výrokem rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.