



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobkyně: **ELEKTROTECHNIKA, a. s.**, IČO 25727206  
sídlem Kolbenova 936/5e, 190 00 Praha 9 – Vysočany  
zastoupená advokátem Mgr. Michalem Hrnčířem  
sídlem Karolinská 661/4, 186 00 Praha 8 – Karlín

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO 72080043  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – město

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2022, č. j. 35791/22/5300-21441-702127,

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, všechny ze dne 30. 7. 2021, za zdaňovací období říjen-prosinec 2013 a leden-listopad 2014, a těchto 14 dodatečných platebních výměrů potvrdil.
2. Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty na základě výsledků daňové kontroly, pro které správce daně neuznal žalobkyní uplatněný nárok na odpočet

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

daně z přidané hodnoty na základě přijatých dokladů od dodavatelských společností: Kolbenka, a.s. Realtors s.r.o, SPC Consult, s.r.o. Investment Consulting Limited, Ltd, s.r.o, ČKD Praha DIZ, a.s. a ČKD Group, a.s. za poskytnuté služby. Neuznání nároku na odpočet bylo správcem daně odůvodněno neprokázáním přijetí zdanitelných plnění v jejich předmětu a rozsahu.

3. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, v němž namítala zatěžování žalobkyně vyžadováním informací a prokazováním skutečností k poskytnutým plněním, ač z účetnictví a předložených důkazních prostředků a jejího vysvětlení v řízení vyplynulo, jaké služby byly žalobkyni dodavatelem poskytnuty a jaký měly přínos. Namítala neprovedení výpovědí navržených svědků a neobjasnění pochybností správce daně.

## II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve vymezil právní základ uvedených případů dle procesních ustanovení daňového řízení, která kladou nároky na daňový subjekt na prokázání skutečností, na základě nichž lze oprávněně uplatňovat nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný rovněž s odkazem na četnou judikaturu Nejvyššího správního soudu vysvětlil rozložení daňového břemene v daňovém řízení, tj. jaké důkazní břemeno nese správce daně z hlediska pochybností vyvracejících daňové tvrzení daňového subjektu a dále důkazní břemeno daňového subjektu s tím, že daňový subjekt musí k pochybnostem správce daně prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, ale i jaký byl předmět plnění a v jakém rozsahu byl poskytnut.
5. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl a vyhodnotil ve vztahu ke každému z dodavatelů pochybnosti o tom, zda ten který dodavatel poskytl žalobkyni plnění v předmětu a rozsahu tak, jak vyplývá z předložených smluv a fakturačních dokladů, případně dalších podkladů, převážně e-mailových komunikací, organizačních dokumentů a vysvětlení, které žalobkyně správci daně poskytla a které předložila. Zhodnotil společné znaky pochybností vyplývajících z nemožnosti zjistit z důkazních prostředků, co fakticky bylo zdanitelným plněním a kdo a v jakém rozsahu toto plnění poskytl. Svá zjištění shromáždil ve vztahu ke skupinám dodavatelů, některým vzájemně propojeným organizačními předpisy a souvislostmi v rámci skupiny ČKD. Neprokázání konkrétního předmětu a rozsahu plnění u každé z dodavatelských služeb, nevyplývající z předložených důkazních prostředků, bylo důvodem pochybností správce daně, které se dle žalovaného nepodařilo žalobkyni vyvrátit ani dalšími listinnými důlasy a výslechem svědků. Ve sledu právního základu, kontrolních zjištění, aplikace právního základu na skutková zjištění a provedení dokazování pak žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádával odvolací námitky žalobkyně vztahujících se ke všem jednotlivým obchodním případům s vyložením, v čem vznikly pochybnosti správce daně a z jakých důvodů se žalobkyni nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit.

## III. Žaloba

6. Žalobkyně v podané žalobě namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí z následujících důvodů:
  - nesprávné hodnocení důkazů žalovaným v rozporu s ust. § 8 daňového řádu a ustálenou judikaturou, a to neúplně, bez ohledu na kontext případu, nikoli ve vzájemné souvislosti a bez ohledu na účel jejich předložení,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

- nepřezkoumatelnost rozhodnutí, když se žalovaný opakovaně a bez řádného odůvodnění nevypořádal se všemi navrženými důkazy,
- neunesení důkazního břemene správcem daně i žalovaným dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) DŘ a neprokázání skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazů uplatněných žalobkyní,
- nepřiznání nároku na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty,
- postup v rozporu s § 5 daňového řádu pro rozpor se zákony a judikaturou a nerespektování práv a právem chráněných zájmů žalobkyně.

7. Uvedené žalobní body žalobkyně blíže rozvedla v žalobě vždy ve vztahu ke každému konkrétnímu dodavateli, poskytnutým službám, povaze a přínosu plnění s poukazem na důkazní prostředky, z nichž má za prokázané uskutečnění přijatých plnění, zejména jejich účel, který se vztahuje k její činnosti v rámci skupiny ČKD a přínos pro její podíl v rámci skupiny (příkladem lze uvést její subdodavatelský podíl na zakázkách z obchodního zastoupení dodavatelel ČKD Praha DIZ, a.s. v Rusku).
8. Podstatou jejich námitek ve vztahu ke každému žalobkyni poskytnutému plnění od jejich dodavatelů byla předně výhrada, že pochybnosti správce daně vyvěraly z nesprávných skutkových zjištění, proto nemohlo dojít k přenesení důkazní odpovědnosti na její osobu, a dále výhrada, že i přes vysvětlení a poskytnutí důkazů z její strany žalovaný důkazy nehodnotil v souhrnu a v jejich vzájemné souvislosti a pokud k hodnocení přistoupil, nezabýval se jejich účelem. Došlo k dezinterpretaci důkazů, opominutí důkazů a jejich nedostatečnému zhodnocení právě bez posouzení jejich účelu.
9. Ve vztahu k plnění od společností **SPC Consult, s. r. o. , Realtors, s. r. o a Kolbenka, a.s.** žalobkyně uvedla, že tyto společnosti poskytovaly žalobkyni služby na základě Smlouvy o ekonomickém poradenství ze dne 22. 12. 2012 a smluv o zajištění některých činností ze dne 2. 1. 2014 a ze dne 29. 8. 2014 (dále jen „smlouvy o monitoringu“), kdy tito dodavatelé vykonávali pro žalobkyni činnost spočívající ve sledování možností a podmínek investičních aktivit a sledování dlouhodobých investičních záměrů nejen na území ČR a eurozóny, ale i na území třetích zemí. Žalobkyně upozornila, že toto plnění nejprve v plném rozsahu poskytovala společnost Kolbenka, a.s. a po ukončení spolupráce s touto společností pak společnost SPC Consult, s. r. o. a následně i společnost Realtors, s. r. o. Žalobkyně namítala, že povaha poskytované činnosti však nebyla správcem daně nijak reflektována. Došlo naopak k dezinterpretaci povahy smlouvy uzavřené se společností SPC Consult, s. r. o. kdy správce daně žalobkyni podsouval, že činnost měla spočívat ve zcela jiném plnění. Tato skutečnost je dokládána například v rozsahu vyžádaných informací, dokladů a písemností dle výzvy ze dne 1. 10. 2020, č. j. 16304478/202903-60562-603332, kde bylo po společnosti SPC Consult, s. r. o. žádáno např. doložení faktur za dopravu či doklady o pořízení materiálu/zboží. Výstupem monitoringové činnosti však nebylo žádné zboží, které by bylo nutné dopravovat, nebo že by na základě zjištění investiční příležitosti mělo dojít k nákupu nějakého zboží či materiálu. Smluvní ujednání neobsahuje jakoukoli zmínku o provádění marketingových kampaní, ale smlouva jako taková na žádném místě nepředvídá, že by mělo dojít k „realizaci“ marketingových kampaní. Správce daně tak žádal o doložení plnění, které neodpovídalo sjednané činnosti, ale vykládal nesplnění takto neprávem přeneseného důkazního břemene v neprospěch žalobkyně. Žalobkyně dále odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně nesení důkazního břemene v daňovém řízení a

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

Ústavního soudu k mezím prokazování skutečností v daňovém řízení s tím, že správci nedává oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

10. Žalobkyně tak namítala, že správce daně a následně žalovaný nemohli unést a neunesli své důkazní břemeno, které jim ukládá ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť při hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků vycházeli z nesprávných skutkových zjištění. Pokud došlo k zjevně nesprávným skutkovým zjištěním, je pak i samotné odůvodnění k přenesení důkazní povinnosti zpět na žalobce zatíženo vadou a důkazní břemeno nikdy nemohlo přejít.
11. Uvedené nedostatky nebyly napraveny ani v odvolacím řízení, kdy bylo v odůvodnění, obdobně jako v případě SPC Consult, s. r.o. podsouváno, že společnost Realtors, s. r. o. měla „realizovat“ a doporučovat vhodné marketingové kampaně na cílových trzích, či že smlouva uzavřená se společností Realtors, s. r. o. měla obsahovat povinnost dodavatele „navrhovat uzavření obchodů“.
12. Ve vztahu k plnění od dodavatele Kolbenka, a.s. žalobkyně uvedla, že na výzvu ze dne 20. 5. 2019 k prokázání skutečností žalobkyně konkretizovala předmět smlouvy, ale uvedla i ekonomický kontext, který jej vedl k uzavření smlouvy se společností Kolbenka, a.s. Uvedla i konkrétní ekonomické důsledky, ke kterým díky spolupráci se společností Kolbenka došlo. V souladu s ust. § 35 zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku, se právní jednání, tedy v tomto případě předmět smlouvy uzavřené se společností Kolbenka, a.s. hodnotí dle úmyslu jednajících. Úmysl přitom byl oběma stranám smlouvy znám a pro účely daňové kontroly byl dostatečně objasněn v rámci uvedené odpovědi na výzvu. Vysvětlení v rámci odpovědi na výzvu tak s ohledem na shora uvedené pravidlo představovalo nejlepší možný prostředek k dodatečnému upřesnění předmětu plnění.
13. V rámci plnění poskytnutých společností **Investment Consulting Limited, Ltd., s.r.o. (dále jen „ICL“)** byly služby poskytovány na základě Mandátní smlouvy ze dne 19. 12. 2007 a následně na základě Příkazní smlouvy ze dne 2. 1. 2014.
14. Dle textace smluv uzavřených se společností ICL, mohlo plnění spočívat v řadě služeb a mohlo být uzpůsobeno aktuálním potřebám žalobkyně. Žalobkyně k výzvě správce daně uvedla množství dílčích plnění, která byla společností ICL poskytována. Stěžejní předmět plnění přitom spočíval v daňovém poradenství, které společnost ICL poskytovala prostřednictvím JUDr. Pavla Kačírka, advokáta. Služby poskytované JUDr. Kačírkem spočívaly (kromě poskytování obecného daňového poradenství) v zastupování daňového subjektu před správcem daně a zajištění korektního postupu při správě daní. Jednalo se zejména o zastupování žalobce před Finančním úřadem v rámci daňové kontroly za rok 2011.
15. Žalobkyně namítala, že za účelem prokázání spojitosti mezi činností JUDr. Kačírka a předmětem smluv uzavřených se společností ICL předložila e-mailovou korespondenci JUDr. Kačírka a zprávu jednatele společnosti ICL prokazující, že JUDr. Kačírek poskytoval služby spočívající v právním zastoupení v daňových procesech žalobkyně jako klientovi společnosti ICL. Dle jejího názoru uvedené důkazy jednoznačně potvrzují spojitost mezi činností JUDr. Kačírka a předmětem smluv uzavřených se společností ICL žalobkyní.
16. Za účelem prokázání poskytnutí shora uvedených plnění odkázala žalobkyně v rámci svých podání na spis ke shora uvedené daňové kontrole za rok 2011. Z obsahu spisu dle žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

vyplývá, že JUDr. Kačírek žalobkyni skutečně zastupoval a poskytoval shora uvedené služby. Skutečnost, že probíhala spolupráce mezi JUDr. Kačírkem a žalobkyní, ostatně ani není mezi stranami sporná, když sám žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí uvedl, že „*správce daně ani odvolací orgán nezpochybňují spolupráci odvolatele s JUDr. Kačírkem, ani jeho možnou spolupráci se společností Investment Consulting*“. Ze strany správce daně a žalovaného však je označeno za sporné, zda činnost vykonávána JUDr. Kačírkem byla předmětem smluv uzavřených s ICL.

17. Žalobkyně uvedla, že za účelem prokázání spojitosti mezi činností JUDr. Kačírka a předmětem smluv uzavřených se společností ICL předložila žalobkyně v rámci daňové kontroly email JUDr. Kačírka ze dne 12. 9. 2016 adresovaný Ing. Tomáši Strnadovi (člen představenstva žalobce), v rámci kterého JUDr. Kačírek oznamuje nejenom ukončení dosavadní spolupráce se společností ICL, ale výslovně dále zmiňuje, že v případě zájmu o další spolupráci bude nutné sjednat nově parametry vzájemného vztahu, „*který již nebude zprostředkovaný, resp. koordinovaný ze strany ICL*“. Žalobkyně předložila dále Zprávu jednatele společnosti ICL, pana Ing. Arch. Petra Gregora, ze dne 1. 9. 2016, v rámci které je výslovně uvedeno, že společnost ICL ukončila spolupráci s JUDr. Kačírkem, na základě které JUDr. Kačírek poskytoval služby spočívající v právním zastoupení v daňových procesech i žalobci jako klientovi společnosti ICL. Žalobkyně má za to, že i pouze uvedené dva důkazy bezpečně prokazují, že služby společnosti ICL byly skutečně poskytovány prostřednictvím JUDr. Kačírka.
18. Žalobkyně namítala, že správce daně ani žalovaný v rámci odvolacího řízení nereflektovali řádně obsah uvedeného e-mailu, ačkoliv vztah založený Mandátní smlouvou a Příkazní smlouvou nevylučuje provádění předmětu smluv třetí osobou. Závěry žalovaného jsou postaveny toliko na spekulaci ohledně osoby zmocněnce, když stejně by ze strany ICL muselo dojít ke zmocnění jmenovaného advokáta podle smluv, které měl uzavřeny se společností ICL. Z hlediska rozsahu činností poskytovaných společností ICL prostřednictvím JUDr. Kačírka žalobkyně upozornila na to, že služby ICL prostřednictvím tohoto advokáta zahrnovaly i zastupování v rámci daňové kontroly a žalovanému musí být s jeho úřední činností zřejmé, že takové zastupování je časově náročné. Žalobkyně s ohledem na výši nákladů pak poznamenala, že lze důvodně předpokládat, že cena za poskytnutí služeb tímto advokátem nezahrnovala pouze daňové poradenství, ale řadu doprovodných služeb, které s poskytováním daňového poradenství souvisí. Rozsah těchto nákladů je však upraven v rámci závazkových vztahů a mezi JUDr. Kačírkem a společností ICL a žalobkyně nemá povinnost jej prokazovat. I v tomto případě měla žalobkyně za to, že žalovaný nehodnotil důkazy řádně v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu.
19. K plnění poskytovaných společností **ČKD Praha DIZ, a.s.** žalobkyně opět poukázala na předložení velkého množství důkazů v rámci daňové kontroly a jako klíčové pro prokázání předmětu a rozsahu plnění uvedla svědecké výpovědi pana B. S., Ing. J. M., e-mailu pana V. H. ze dne 5. 8. 2013 a pana V. S. ze dne 26. 9. 2013, vyúčtování služební cesty pana D., pana K. a pana N. k podniknutým služebním cestám do Ruska a e-mail pana B. S., jehož přílohou bylo uvedení celkové částky nákladů zastoupení pro rok 2014 rozdělených mezi společností ČKD Praha DIZ, a. s. a ČKD Energy a žalobkyni. Dále i potvrzení nástupce ČKD Praha DIZ, a.s. v pozici zastupujícího skupinu ČKD, tedy i žalobkyni. Byť žalovaný nezpochybnil skutečnost, že mezi žalobkyní a dodavatelem probíhala obchodní spolupráce při obchodních jednáních v Moskvě, přesto žalovaný uzavřel, že nebyl prokázán obsah plnění poskytovaných těmito společnostmi, ačkoliv žalobkyně v rámci daňové kontroly i v

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

odvolacím řízení vysvětlovala a pojednala o podrobnostech předmětu a rozsahu plnění. Dodavatelé žalobkyně poskytovali obchodní zastoupení celé skupině ČKD a nikoli pouze žalobkyni. Žalobkyně z uvedeného obchodního zastoupení těžila, neboť v rámci sjednaných zakázek vystupovala jako subdodavatel. Prokázání celého rozsahu zastoupení tak nebylo pro žalobkyni z principu možné, neboť množství komunikace související s celkovým obchodním zastoupení byla vedena na úrovni skupiny ČKD a nikoli se žalobkyní. V souvislosti s tímto tvrzením žalobkyně poukázala na rozhodovací praxi Ústavního soudu, který ve své judikatuře zdůraznil, že jde na úkor základních práv účastníků vyžadování nadměrného důkazního standardu. Žalobkyně odkázala v tomto směru i na judikaturu Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8 Af 5/2015 a na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která vyloučila, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky pro účely možného daňového řízení v budoucnu. Žalobkyně považovala za klíčovou osobu, poskytující činnosti pro společnost ČKD Praha DIZ, a. s. pana V. S., který v rozhodující míře obchodní zastoupení vykonával a komunikoval za tímto účelem se zástupci žalobkyně i s klienty z Ruska. Z tohoto důvodu byl také navrhován jako svědek, a to již v podání žalobkyně ze dne 16. 4. 2021. Žalobkyně v rámci řízení o daňové kontrole a navazujícího odvolacího řízení předložila jí známé informace pro zkontaktování pana S., avšak k jeho výslechu nikdy nedošlo. I přes zjevnou důležitost jeho výslechu pak žalovaný paušálně uzavřel, že výslech nebylo možné učinit vzhledem k současné politické situaci (návrh na výslech svědka této situaci ovšem dlouho předcházela). Tento postup je z hlediska žalobkyně zcela nedostatečný a neadekvátní, a žalobkyni tak nebylo umožněno jeho tvrzení prokázat.

20. Dle žalobkyně ze všech důkazů v souhrnu vyplývá, že společnost ČKD Praha DIZ, a. s. poskytovala skupině ČKD, a tedy i žalobkyni služby obchodního zastoupení a související činnosti, které zahrnovaly přípravu jednání se zástupci jednotlivých členů skupiny ČKD. Obchodní zastoupení v Rusku pak prokazatelně zajišťovalo komunikaci související s poskytovanými zakázkami a byla uskutečňována jednání související se zakázkami skupiny ČKD, a tedy i žalobkyně. Na základě uvedené činnosti byly rovněž do Ruska uskutečňovány pracovní cesty mj. zástupci žalobce. S ohledem na prokázání rozsahu poskytnutého obchodního zastoupení byl předložen e-mail prokazující, jakou část celkové hodnoty obchodního zastoupení nesla žalobkyně.
21. Žalobkyně uvedla, že se jí podařilo prokázat poskytování obchodního zastoupení, které s ohledem na zakázky v hodnotě desítek miliónů korun vykazovaly potenciál získat novou zakázku, která by jeho náklady plně saturovala. Tento aspekt obchodního zastoupení žalovaný neoprávněně nezohlednil.
22. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně uznával, že mezi žalobkyní a společností ČKD Praha DIZ, a.s. probíhala obchodní spolupráce a že považuje za prokázané, že „společnost ČKD Praha DIZ „zastupovala“ při obchodních jednáních odvolatele v Moskvě“. Žalovaný dále uvedl, že bylo potvrzeno, že „společnost ČKD Praha DIZ, a. s. převzala funkci obchodního zastoupení v Moskvě nejen pro daňový subjekt, ale pro celou skupinu ČKD GROUP. Pro žalobkyni je pak závažnější, že žalovaný uzavřel, že nebyl prokázán předmět plnění poskytovaného společností ČKD Praha DIZ, a. s. Žalobkyně pak ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a v odpovědích na výzvu správce daně rozsáhle pojednala o podrobnostech předmětu a rozsahu plnění a tím je vzhledem k okolnostem a povaze obchodního zastoupení prokázala dostatečně určitě.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

23. Oproti tomu správce daně i žalovaný vysvětlení kontextu k předloženým důkazům nijak nerefletovali a důkazy hodnotili zcela mimo účel jejich poskytnutí. Žalobkyně v tomto odkázala na judikaturu Ústavního soudu, podlé něhož *„žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“* (nálezn sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Stejně tak dovozovala, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu *„není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, tak aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů.... a účelem podnikání jistě není ničím neobhraničené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu.“* I v tomto ohledu má žalobkyně za to, že v rámci její činnosti uchovala takové dokumenty, které jí umožňují prokázat poskytnuté plnění.
24. Žalobkyně namítala, že se jí s ohledem na vše uvedené podařilo prokázat poskytování obchodního zastoupení. Znakem obchodního zastoupení není, že by zastoupený neustále uzavíral smlouvy zprostředkované zástupcem např. na týdenní či měsíční bázi. Ekonomický smysl má obchodní zastoupení samozřejmě i v případě, kdy je zprostředkována zakázka např. 1x za rok či dva. S ohledem na zakázky, které žalobce v Ruské federaci realizoval a jejichž hodnota byla v desítkách milionů korun, tak obchodní zastoupení vždy vykazovalo potenciál získat žalobci novou zakázku, která by jeho náklady plně saturovala. O znalosti místního prostředí a zvyků v Ruské federaci nemluvě. Obchodní zastoupení bylo proto hrazeno důvodně, navíc díky společnému zastoupení společností ze skupiny ČKD i výhodně. Žalovaný pak zcela tento aspekt obchodního zastoupení neoprávněně nezohlednil. S ohledem na vše shora uvedené má žalobkyně za to, že žalovaný i v tomto případě nehodnotil důkazy v souladu s ust. § 8. odst. 1 daňového řádu a jeho závěry neodpovídají obecně přijímaným a judikaturou uznaným nárokům na míru dokazování a jeho průběh.
25. I v případě plnění poskytovaných společností **ČKD Group, a.s.** žalobkyně namítala, že kromě Mandátní smlouvy ze dne 29. 7. 2010 včetně jejích dodatků uzavřené se společností ČKD Group, a.s. ohledně propagace a osvětové činnosti předložila v rámci daňové kontroly celou řadu důkazních prostředků a v odvolání rozsáhle pojednala o souvislostech mezi těmito důkazy a uplatněním nároku na odečet daňových nákladů. V žalobě poukázala na jednotlivé e-maily vedení dodavatele společnosti ČKD Group, a.s. ve spojení s dalšími zprávami dle žalobkyně prokazující, že skutečně docházelo k vykonávání propagační a osvětové činnosti a rozsah těchto činností byl značně široký. Upozornila na to, že tyto důkazní prostředky bylo nutné hodnotit ve vzájemném souhrnu, k čemuž nedošlo a bylo účelově odkázáno na rozsudek Nejvyššího správního soudu, kterým se žalovaný snažil odůvodnit, proč se jednotlivými důkazními prostředky nezabýval, a byť podle tohoto rozsudku není nutné hodnotit každou jednotlivou listinu, je důležitá úvaha, která správce daně vedle k dodatečnému vyměření daně a tato úvaha musí být srozumitelná a odůvodněná. Žalobkyně pak s odkazem na zápisy z řídicího výboru představenstva žalobkyně v souvislosti s příručkou integrovaného systému dokládala, že z těchto zápisů je zřejmý jasný obraz o předmětu a rozsahu činností poskytovaných společností ČKD Group, a. s. žalobkyni v rámci sjednaných schůzek, a poukázala na velký rozsah poskytovaných služeb, propagace a osvěty a širokou oblast této činnosti, která neumožňuje upřesnění a mandátní smlouvy uzavřené se společností ČKD Group, a.s. Žalovaný se však souhrnem vysvětlení a důkazu nezabýval z hlediska účelu jejich předložení. Správce daně pochybil, pokud nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo při správě daní a dostatečně nedbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Z doložené

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

komunikace mezi žalobkyní a zástupci společnosti ČKD Group, a.s. vyplývá rozšíření předmětu smlouvy o manažerské řízení a související činnosti, což žalobkyně dokládá odkazem na e-mail pan H. ze dne 2. 8. 2013 a čestné prohlášení Ing. V. Žalovaný tak nereflektoval důkazy prokazující rozšíření předmětu smlouvy uzavřené se společností ČKD Group, a.s. Bylo tak bezpečně prokázáno, že skutečně docházelo k poskytování služeb propagace a osvěty a nadto i manažerského řízení, přičemž platné právo rozšíření smluvních ujednání nikterak nevylučuje. Žalovaný tak množství navržených důkazů nehodnotil vůbec či zcela nedostatečně a pokud ano, zcela mimo kontext jejich předložení.

26. Žalobkyně uvedla jednotlivé e- mailové zprávy vedení společnosti ČKD Group, a.s., které podle žalobkyně společně s dalšími zprávami a příručkou integrovaného systému řízení prokázaly, že ze strany společnosti ČKD Group, a.s. skutečně docházelo k vykonávání propagační a osvětové činnosti, přičemž rozsah uvedených činností je s ohledem na velký rozsah způsobů vnitřní a vnější propagace a osvěty značně široký. E-maily je však nutné hodnotit v souhrnu, s ohledem na jejich obsah a v souvislosti s dalšími důkazy. K ničemu takovému však ze strany správce daně ani žalovaného nedošlo. Žalovaný celý objem předložených emailů shrnul tak, že ada důkazních prostředků má pouze obecný či informativní charakter. Obecné vymezení smlouvy uzavřené se společností ČKD Group, a.s. přitom z hlediska velkého rozsahu poskytovaných služeb není nedostatkem, nýbrž podmínkou k obsáhnutí celého spektra prováděných činností. Žalobkyně pro úplnost dodala, že propagace a osvěta je ze své podstaty tak široká oblast činností, že jakékoli upřesňování smlouvy uzavřené se společností ČKD Group, a.s. by tuto limitovalo ve způsobech jejich provádění. Žalovaný však ani přes uvedená vysvětlení a poskytnuté důkazy tyto důkazy nehodnotil v souhrnu a ve své vzájemné souvislosti a pokud k hodnocení přistoupil, nezabýval se jimi s ohledem na účel jejich předložení.
27. Žalobkyně má za bezpečně prokázané, že skutečně docházelo k poskytování služeb souvisejících s propagací a osvětou, ale že součástí smluvního vztahu žalobce a společnosti ČKD Group bylo i manažerské řízení.
28. V závěru žaloby žalobkyně shrnula, že během řízení o daňové kontrole a navazujícího řízení došlo k řadě závažných pochybení, které ve svém důsledku vedly k nezákonnému vydání dodatečných platebních výměrů, které žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí aproboval. Žalobkyně má za to, že uvedená pochybení svým rozsahem zakládají nezákonnost napadeného i prvostupňového rozhodnutí. Z uvedených důvodů navrhla, aby soud napadené rozhodnutí jakož i dodatečné platební výměry zrušil.

### III. Vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ve vztahu k dodavatelským společnostem a jejich plnění zopakoval a vyzvihl zásadní skutečnosti, které vedly k neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně, jimiž byly široce a obecně formulovaný předmět plnění uzavřených smluv, pouhé odkazy daňových dokladů na tyto smlouvy, absence výstupů prokazujících existenci konkrétních plnění, odměny dodavatelů stanovené vždy paušální částkou bez cenové kalkulace, případně neprokázaná souvislost služby s předmětem fakturace a další okolnosti, které zapříčinily vznik pochybností správce daně. Žalobkyně k těmto pochybnostem však žádnými relevantními důkazy neprokázala konkrétní služby v rámci předmětu plnění a jejich rozsah.

### IV. Posouzení věci městským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

30. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř. s.) v mezích žaloních bodů a podle skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).
31. Žaloba není důvodná.
32. Soud předně neseznal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v tom, že by se žalovaný nevypořádal se všemi navrženými důkazy.
33. Podle ustálené judikatury správních soudů nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí, mimo jiné, způsobuje, že správní orgán neuvede důvody, proč nepovažuje argumentaci účastníka řízení za důvodnou a jeho námitky za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005). Nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů pak může být rozhodnutí zatížené vadami skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec byly nějaké důkazy provedeny.
34. Takové důvody nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí soud ve věci žalobkyně neshledal.
35. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně a zejména systematicky ve vztahu ke každému žalobkyni poskytnutému plnění od jejích dodavatelů zabýval jednak důvodností pochybností správce daně, jednak i tím, jak se k těmto pochybnostem vyjadřovala žalobkyně a jaké důkazy v daňovém řízení předložila. Přitom tyto důkazy správně zhodnotil ve vztahu ke každému z plnění, nikoliv jen z hlediska účelu tak, jak sloužily v rámci celé skupiny ČKD, neboť podstatná pro odpočet daně byla vždy hodnota jednotlivých plnění a jejich rozsah. Systematicky a v souladu s judikaturou správních soudů pak žalovaný podrobil dokazování v daňovém řízení principu rozložení důkazního břemene mezi správce daně a žalobkyni. Následně pak ve sledu právního rámce a skutkových zjištění vypořádal odvolací argumentaci žalobkyně ve vztahu ke skutkové podstatě plnění od deklarovaných dodavatelů v té části napadeného rozhodnutí, týkající se odvolacích námitek žalobkyně. Žalobkyně v podané žalobě na toto vypořádání reagovala, hodnocení důkazů oponovala, z čehož je zřejmé, že porozuměla tomu, z jakých důvodů a na základě jakých právních norem správce daně i žalovaný dospěli ke svým závěrům.
36. Další tvrzení o nesprávném hodnocení důkazů žalovaným v rozporu s ust. § 8 daňového řádu a ustálenou judikaturou, a to neúplně, bez ohledu na kontext případu, nikoli ve vzájemné souvislosti a bez ohledu na účel jejich předložení a nerespektování práv a právem chráněných zájmů žalobkyně, souvisí se stěžejními námitkami, majícími vliv na věcné závěry správních orgánů o neprokázání nároku na odpočet daně žalobkyní... Tyto námitky prostupují všemi posuzovanými případy, týkají se vždy neunesení důkazního břemene správcem daně, nepřihlídnutí k významu a účelu přijatých plnění a soud je vypořádává níže.
37. Žalobkyně v daňových přiznáních za posuzovaná zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu za přijatá zdanitelná plnění spočívající v různých zprostředkovatelských, obstaravatelských, poradenských, propagačních službách a službách obchodního zastoupení od jednotlivých dodavatelů zainteresovaných na koordinaci společností patřících do skupiny ČKD.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

38. Uplatňuje-li daňový subjekt odpočet daně na vstupu, musí k tomu být splněny jak formální, tak hmotněprávní podmínky. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet obsahuje § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“); nárok vzniká plátcí, který zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce DPH použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet je potom především existence daňového dokladu vystaveného plátcem dle § 73 odst. 1 zákona o DPH.
39. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu aplikaci důkazního břemene v daňovém řízení judikovaly již v řadě svých rozhodnutí. Vyložily, že prokázání daňových tvrzení (zde nárok žalobkyně na odpočet DPH) je předně na daňovém subjektu. Plátce je povinen podat daňové přiznání a prokázat nárok na odpočet DPH příslušným daňovým dokladem. Tím je zahájeno řízení vyměřovací, v němž je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je za tímto účelem oprávněn ověřovat přiznanou daňovou povinnost, její správnost a reálnou podloženost v rámci údajů uvedených v daňovém přiznání, za jejichž správnost ovšem v daňovém řízení nese odpovědnost daňový subjekt. Správce daně v případě, kdy nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání, vyměří daň podle údajů daňového přiznání, aniž by se musel obracet na daňový subjekt s výzvou k prokázání údajů v daňovém přiznání, nebo užít jiných prostředků ověřování daňové povinnosti daňového subjektu. V takovém případě mu postačují listinné podklady (daňové tvrzení, daňové doklady, případně jiné doklady k němu připojené). Nicméně v případech, kdy správci daně vzniknou pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání, jako tomu bylo v tomto případě, je oprávněn i povinen ověřovat správnost přiznané daňové povinnosti, přičemž tak činí prostředky a postupy, které mu zákon stanoví, tj. zejména výzvami v rámci postupu k odstranění pochybností, místním šetřením či daňovou kontrolou. Tak se tomu v dané věci stalo a pro vypořádání stěžejní námitky žalobkyně ohledně aplikace zásad dokazování je třeba skutečně vycházet z právního rámce rozložení, resp. přenosu důkazního břemene tak, jak jej správně žalovaný vymezil v napadeném rozhodnutí.
40. Žalobkyně v podané žalobě ani žalovaný ve svém vyjádření totiž nezpochybňují, jakými důkazními prostředky byl skutkový stav prokazován žalobkyní a zjišťován žalovaným ani to, co bylo obsahem provedených důkazů. V podkladech daňového řízení má oporu tvrzení žalobkyně, že svůj nárok na odpočet daně prokazovala řadou důkazních prostředků a vysvětlením jejich účelu. Sporné mezi účastníky řízení však bylo vyhodnocení žalobkyní předložených důkazů ve srovnání s pochybnostmi správce daně dle právního rámce vymezeného žalovaným a v souladu se zásadou rozložení důkazního břemene.
41. Ve vztahu k plněním od dodavatelů žalobkyně se soud ztotožnil se žalovaným v tom, že řada důkazních prostředků, které žalobkyně předložila, zejména smlouvy, faktury a další listinné důkazy o podnikání žalobkyně a začlenění do skupiny ČKD a způsob paušálních plateb vztahující se k předmětným plněním dokumentují pouze obecný a široce pojatý předmět plnění typu zprostředkování či zajištění činnosti, propagace, obstarání apod., které svou povahou nemají hmatatelný výstup. O to více bylo na žalobkyni, aby vždy prokázala konkrétní předmět jednotlivých přijatých plnění a jejich rozsah, např. i doklady o jejich průběhu a výstupu, aby bylo ověřitelné, zda fakturované částky byly vynaloženy na konkrétní služby v hodnotě tvořící základ nároku na odpočet daně. Žalobkyně fakturované částky nepropojila s konkrétními činnostmi a také ani v rámci daňové kontroly neprokázala,

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

jakým způsobem byla kalkulována cena plnění. Důkazní předložené k výzvě správce daně v rámci daňové kontroly (výzva ze dne 20. 5. 2019) a dále v odvolacím řízení správce daně předložil důkazní prostředky, které prokazovaly jen sjednání služeb a mnohé z těchto důkazů toliko interakci mezi podniky ve skupině ČKD, kterou manažersky řídila společnost ČKD GROUP, a.s., a to, že v rámci této skupiny probíhala komunikace, kooperace a případně i přerozdělení podílu na nákladech za služby.

42. Žalobkyně deklarovala přijetí sporných plnění a k prokázání této skutečnosti předložila daňové doklady a smlouvy, na jejichž základě mělo dojít k poskytnutí plnění; z těch však nebylo možné určit rozsah ani předmět deklarovaných plnění. Tyto skutečnosti tak vedly k pochybnostem správce daně a prošetřování obsahu a rozsahu plnění, včetně toho, že žalobkyně je po celé daňové řízení nekonkretizovala a prokázat je nebyly způsobilé ani listiny o koordinaci a předložené e-maily mezi společnostmi ve skupině ČKD, provedené výpovědi svědků a čestné prohlášení. Žalobkyně nedoložila žádné výstupy vytvořené při poskytování předmětných služeb, jejich rozsah v konkrétních vztazích uzavřených dle předložených smluv a ani neoznačila průkazné skutečnosti, které by pro účely své činnosti získala jako přínos z poskytnutých služeb.
43. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybnil, že žalobkyně předložila formální doklady o sporných zdanitelných plněních, že přijímala určité služby od svých dodavatelů pro účely své činnosti, avšak jen obecný obsah těchto dokladů byl správcem daně opodstatněně zpochybněn. Stručně lze shrnout, že se vzniklé pochybnosti opíraly o neurčitost smluv uzavřených s dodavateli, neúplnost daňových dokladů, ale také o některé okolnosti fungování dodavatelských společností vzájemně propojených podnikatelskými úkoly ve skupině ČKD, u nichž nebylo možné rozklíčovat, jak který z těchto podniků a jaké služby skutečně přijal služby ve fakturovaném rozsahu.
44. V případě dodavatelských společností **SPC Consult, s. r. o., Realtors, s. r. o. a Kolbenka. a.s.** ze Zprávy o kontrole ze dne 13. 7. 2021 vyplynuly souhrnné znaky pochybností správce daně, které vyvěraly z nemožnosti správce daně zjistit, co bylo fakticky předmětem plnění z důvodu obecné formulace předmětu služeb dle Smlouvy o zajištění některých činností ze dne 2. 1. 2014 (SPC Consult, s.r.o.) Smlouvy o zajištění některých činností ze dne 29. 8. 2014, a vystavených faktur 9-11/2014 (dodavatel Realtors, s.r.o.) a Smlouvy o ekonomickém poradenství ze dne 22.12.2012 (dodavatel Kolbenka, a.s.).
45. Nárok na odpočet daně z plnění dle uvedených smluv nebyl ze strany žalobkyně prokázán ani v odvolacím řízení tak, aby byl prokázán konkrétní výstup plnění, neboť šlo vesměs o zprostředkovatelské a poradenské služby, avšak bez důkazních prostředků k přijetí faktických služeb v monitoringu příležitostí od dodavatele Kolbenka, a.s. a jejích pokračovatelů (společnosti SPC Consult, s.r.o. a Realtors, s.r.o.), a to nad rámec těch důkazních prostředků, které dokládaly aktivitu dalších společností skupiny (ČKD DIZ, INCO). Kromě toho z daňové kontroly vyplynulo, že společnost Kolbenka, a.s. neměla v r. 2013 žádné zaměstnance, a bylo tedy pochybné, kdo ze skupiny ČKD zajišťoval služby tohoto dodavatele a v jakém konkrétním obsahu a rozsahu, paralelně vedle aktivit společností ČKD v oblasti obchodního zastupování, zaměřeného rovněž na vyhledávání příležitostí, konkrétně ve vztahu k žalobkyní získané zakázce na projektech Volgocemmaš, INCO v rámci ČKD Group, a.s. ( viz kontrolní zjištění a odpověď žalobkyně na výzvu správce daně). Společnost Realtors, s.r.o. na výzvu správce daně ohledně vystavených faktur pro žalobkyni nereagovala. Žalobkyně pouze tvrdila a nedoložila, že tato společnost měla zajistit vyhledávání investičních aktivit v rámci Eurozóny a v oblasti Blízkého východu a

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

zajistila kontakty žalobkyni do projektů LUKOIL a INCO, aniž by žalobkyně kromě smluv a faktur doložila důkazní prostředky o faktickém přijetí služeb a jejich konkrétním rozsahu. Míněno o provedeném monitoringu, neboť jej někdoněkjakým způsobem musel provádět, když toliko úmysl žalobkyně zdůrazňovaný v podané žalobě, nemůže jako nedoložitelná veličina z hlediska odpočtu DPH jako důkaz obstát. Uvedené stejně platí pro dodavatele SPC Consult, s.r.o. který toliko vystavil přijaté faktury bez konkrétních výstupů a rozsahu plnění a na výzvu správce daně k ověření plnění nereagoval. Uvedené případy nákladů na sjednaná plnění, týkající se poradenství v oblasti sledování investičních aktivit na evropském trhu a ve třetích zemích, byly žalobkyní obhajovány tvrzením, o přínosu informací o schopnostech a saturaci trhu a orientace na klienty. Bylo třeba, aby žalobkyně konkrétně uvedla a prokázala, co pro ni v rámci těchto smluv dodavatelské společnosti vykonaly. To se však v průběhu daňového řízení a ani v žalobě nestalo, neboť žalobkyně netvrdí, v čem konkrétně služby dodavatelských společností spočívaly. Pokud však žalobkyně skutečnou existenci deklarovaných zdanitelných plnění neprokázala, nesplnila svou důkazní povinnost, a nárok na odpočet daně na vstupu jí proto z důvodu nejasnosti obsahu a rozsahu plnění nemohl být přiznán.

46. Žalobkyně k uvedeným plněním v podané žalobě pak s odkazem na toliko neunesení důkazního břemene, bez konkrétních námitek k jasně deklarovaným okolnostem, které utvářely pochybnosti správce daně, nenamítala žádné skutečnosti prokazující rozsah a konkrétní výstup zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů, obecně poukazovala toliko na to, že ze strany správce daně došlo ke zjevně nesprávným skutkovým zjištěním, přičemž ve svých námítkách sama uváděla, že přijatá plnění spočívající v monitoringové činnosti, vyhledávání investičních příležitostí nemohou mít hmatatelný výstup, který správce daně požadoval prokázat. Poukazovala na to, že tato plnění jen mohla vést k zajištění výkonu povinností a předmětu činností žalobkyně. Takovéto vysvětlování jako důkaz neobstojí a mohlo by tak znamenat uplatňování nároku na odpočet v jakékoliv výši bez potřeby a nároku na dokazování, což z hlediska povinnosti daňového subjektu dle daňového řádu neobstojí. Veškeré její výtky se v žalobě v tomto směru soustřeďují na nepochopení povahy objednaných a poskytnutých plnění, ze strany správce daně a žalovaného, když předměty uzavřených smluv měly být posuzovány z hlediska *úmyslu a záměrů* jednajících, nikoliv z pohledu toho, co bylo přijatými plněními hmotně projeveno. Žalobkyně se od průkazu přijatých plnění nepřípadně odklonila k námítkám prokazování úmyslu jednajících s tím, že tento úmysl byl prokázán, oběma stranami znám a pro účely daňové kontroly byl dostatečně objasněn ve vysvětlení a v odpovědi na výzvu správce daně.
47. Z hlediska nároku na odpočet DPH přitom nemohlo jít jen o hodnocení *ekonomické perspektivy* žalobkyní přijatých plnění, ale o jejich hodnotu a rozsah, tedy o veličiny determinující výši nároku na odpočet daně, jehož základem je hodnota přijatého plnění adekvátní poskytnuté službě a podložená faktickým výstupem. Ten by měl být seznatelný např. z obdržení informací a orientace na konkrétní klienty v rámci eurozóny i trhy třetích zemí, přičemž dle tvrzení žalobkyně mělo také dojít k získání konkrétní zakázky (viz výše). Žalobkyně takové služby nekonkretizovala a nedoložila, alespoň rámcově, přesvědčivé výstupní údaje poskytnutého plnění, např. časy, zprávy, místa monitoringu, jednání apod...), které by i pro ni samotnou byly kontrolou jí vynaložených nákladů. Nejvyšší správní soud ostatně ve svém rozsudku č.j. 5 Afs 103/2022-43, týkajícím se nároku právě žalobkyně na odpočet DPH za zdaňovací období měsíců r. 2011, na adresu žalobkyně vyložil, že i v případě paušálních odměn za připravenost dodavatelů plnění poskytnout, nelze resignovat na povinnost daňového subjektu tvrdit a prokázat alespoň některými

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

okolnostmi, že dodavatel byl připraven tyto služby plnit a konkrétními vstupy a výstupy, že tyto služby plnil.

48. V případě společnosti **Investmet Consulting Limited, Ltd, s.r.o. (dále také jen „ICL“)**, byly pochybnosti správce daně obdobně dány velmi obecně a široce uvedeným předmětem Mandátní smlouvy ze dne 19. 12. 2007 a Příkazní smlouvy ze dne 2. 1. 2014, bez upřesnění předmětu fakturace na vystavených fakturách, takže nebylo bez dalšího zjiitelné faktické konkrétní plnění ze strany mandatáře, kterým měla být společnost ICL, a jeho rozsah. Správce daně i potažmo žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě odůvodnili pochybnosti o tom, kdo obecně sjednané služby nejen právního, ale i širokého vnitropodnikového finančního a ekonomického poradenství dle předmětu mandátní smlouvy zajišťoval. Bylo jedine zjištěno a je nesporné, že žalobkyně byla při odebrání některých právních služeb daňového poradenství zastupována advokátem JUDr. Kačírkem, který měl poskytovat služby i společnosti ICL, tedy věc se jevila jako poskytování služeb jmenovaným advokátem jako zprostředkovatelem služeb sjednaných se společností ICL. Náklady na poradenské služby od této osoby v deklarovaném rozsahu však narušovalo zjištění z účetnictví žalobkyně, že právní služby také fakturoval žalobkyni i jiný advokát. Přitom žalobkyně žádným důkazním prostředkem nedoložila, v jakém rozsahu daňového poradenství přijala služby od JUDr. Kačírka, případně od dodavatele ICL, s.r.o nebo jiné osoby, jiného subjektu a také další služby v rozsahu, který žalobkyně k výzvě správce daně prezentovala jako široký výčet činností společnosti ICL, a to *v předmětných zdaňovacích obdobích*. Ve vztahu k r. 2014 jen obecně zdůvodňovala navýšení odměny za poradenství z důvodu ekonomického zdraví a upevnění smluvních záležitostí. Správce daně tedy ani žalovaný tak nemohli rozklíčovat předmět a rozsah služeb JUDr. Kačírka, předmět a rozsah služeb ICL, případně jejich poskytnutí od jiného plátce daně. Soud přitom ze Zprávy o daňové kontrole za uvedená zdaňovací období ani z podání žalobkyně k tomuto obchodnímu případu k výzvě správce daně ani z příloh neseznal, že by žalobkyně vedla evidenci daňových služeb a dalších služeb společnosti ICL pro žalobkyni, aby bylo možné tyto služby zahrnout do paušální odměny dle sjednaných smluv za veškeré činnosti, které žalobkyně tvrdila ve svém vyjádření k výsledku daňové kontroly ze dne 24. 2.2021.
49. Žalobkyně pak v podané žalobě s odkazem na důkaz charakteru e- mailu z r. 2016 a na spis k daňové kontrole za rok 2011 (aktivity jmenovaného advokáta) obhajovala stálé přijímání služeb od advokáta JUDr. Kačírka ve spojitosti s poradenskou činností společnosti ICL již v r. 2016 s tím, že lze důvodně předpokládat, že cena za služby tohoto advokáta nezahrnovala jen daňové poradenství, ale i řadu doprovodných služeb a rozsah nákladů je upraven v závazkových vztazích s ICL.
50. K tomu nelze než podotknout to, co již bylo výše vyloženo, a sice že nárok na odpočet daně za určité zdaňovací období nelze, bez dalšího, odvozovat toliko od ustálené situace a chodu již zaběhlých smluvních vztahů, nýbrž skutečným obsahem a rozsahem konkrétních poskytnutých služeb a vyšší hodnoty přijatého plnění za konkrétní služby.
51. Soud tak přisvědčil tomu, že provedené dokazování, zejména nedostatek důkazních prostředků k prokázání rozsahu plnění od dodavatele ICL, případně i od JUDr. Kačírka dle předložených faktur a smluv nesevěčilo o konkrétním obsahu a rozsahu přijatých plnění od společnosti ICL v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, ale spíše o již zjištěné propojenosti a spolupráci osob a společností ve skupině ČKD, aniž by bylo možné rozklíčovat hodnotu jejich účasti na plněních, z nichž je žalobkyni nárokován odpočet DPH. Žalobkyně ostatně tuto rovinu nedostatečného průkazu ceny za služby od ICL pro

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

žalobkyni potvrzuje námitkou, že rozsah nákladů za tyto služby, spočívající nejen v daňovém poradenství za rok 2011, ale i za řadu doprovodných služeb, které však nespecifikuje, je upraven v rámci závazkových vztahů mezi JUDr. Kačírkem a společností ICL a žalobkyně nemá povinnost toto prokazovat. Uvedená žalobní argumentace se zcela míjí se skutečnostmi rozhodnými pro nárok na odpočet daně jednak za předmětná zdaňovací období měsíců r. 2013 a 2014 a jednak se vztahem zdanitelného plnění od společnosti ICL. V dané věci tak správce daně unesl důkazní břemeno prokázání pochybností o výši uplatněného nároku na odpočet DPH, žalobkyně však tyto pochybnosti nevyvrátila, když neprokázala, v jakém rozsahu přijala služby dle mandátní a příkazní smlouvy uzavřených se společností ICL právě v předmětných zdaňovacích obdobích. Nadto z argumentace žalobkyně jak v daňovém řízení, tak i v žalobě o spojitosti jmenovaného advokáta se společností ICL, nevzešly ani jiné, další indicie, že by tyto služby dle uvedených smluv poskytoval jiný subjekt v postavení plátce DPH, případně v jakém rozsahu a dle jakého vyúčtování. I v tomto případě platí závěry Nejvyššího správního soudu apelující na schopnost a zároveň opatrnost žalobkyně prokázat konkrétní individualizované služby hrazené měsíčně paušální částkou (rozsudek č.j. 5 Afs103/2022-43).

52. Obdobné pochybnosti správce daně byly založeny i ve vztahu k plnění od dodavatelské společnosti **ČKD Praha DIZ, a.s.** (služby obchodního zastoupení žalobkyně v Rusku), rovněž s ohledem na fungování žalobkyně v rámci skupiny ČKD. Prioritní pochybnosti vyvolal nedostatek konkrétních důkazních prostředků o provedení služeb obchodního zastoupení pro žalobkyni, který vedl správce daně i žalovaného ke stejnému hodnocení o neprokázání obsahu a rozsahu plnění. Ze Zprávy o daňové kontrole a z podkladů řízení vyplývá, že žalobkyně přijetí služeb obchodního zastoupení dokládala cestovními příkazy svých zaměstnanců a k přijetí a úhradě služeb navrhla výslechy svědků, kteří měli zajišťovat obchodní zastoupení v Rusku v kontaktu s potencionálními zákazníky. Soud shledal, že z provedených výslechů svědků Ing. B. S. (zaměstnanec společnosti ČKD Group) ze dne 13. 10. 2021 a Ing. J. M. (dřívějšího ředitele zastoupení ČKD Group, a.s.) ze dne 13. 10. 2021 vyplynulo to, co vedlo k pochybnostem správce, a sice propojenost společností ve skupině ČKD, a to i v oblasti obchodního zastupování pro získání zakázek společností ve skupině (viz odpovědi na otázky č. 7 a 10 výslechu svědka Ing. S.). Podstatným pro hodnocení těchto důkazů bylo zjištění z výpovědi svědků, že tito se sice vyjadřovali k financování nákladů zastoupení podle klíče, který určoval ředitel ČKD Group a.s., avšak svědci neuvedli a nepotvrdili žádnou konkrétní smlouvu a fakturaci, které by dokumentovaly věcně i časově určitý obsah a rozsah obchodního zastoupení a účast konkrétních dodavatelů na těchto obchodních službách, vyjma obecného zjištění, že jiná společnost - ČKD Kompresory a.s. měla zastupovat zájmy skupiny do května 2013 a ČKD Praha DIZ, a.s. od tohoto data do konce r. 2014. Z výpovědi svědků tak žalovaný k činnosti obchodního zastoupení oprávněně dovodil toliko spolupráci mezi podniky ve skupině a převzetí fakturace společností ČKD Praha DIZ, a.s. v r. 2013 i pro rok 2014, nicméně nebyl prokázán skutečný obsah a rozsah služeb poskytovaných oběma dodavateli jak časově, tak věcně, např. s odkazem na zprávy o výsledcích služebních cest, úspěšnosti či neúspěšnosti zastoupení v případě konkrétních zakázek či záměrů, případně alespoň rámcově příklady vyhledaných či vyhledávaných kontaktů pro výrobní podniky ve skupině. Výpověď svědků a předložení článku magazínu ČKD Group, a. s. žalobkyni se navíc týkaly především znalostí svědků a skutečností převážně z let 2008–2013 před předmětnými zdaňovacími obdobími. Dle soudu není zářející, jak namítala žalobkyně v žalobě, že žalovaný na jedné straně uznal že mezi žalobkyní a ČKD Praha DIZ, a. s. probíhala obchodní spolupráce, avšak na druhé straně

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

žalovaný uzavřel, že nebyl prokázán předmět plnění poskytovaného ČKD Praha DIZ, a. s. To proto, že fakt obchodní spolupráce musí mít jistě svůj vnější projev a odraz v konkrétním aktu, jednání, dohodě, v místě a čase, které, pokud jsou zaznamenány dle přesvědčivých, byť rámcových situací, vytvářejí nikoliv nemožný a nadměrný, ale rozumně nastavený standard dokazování, který by plátce daně neměl mít problém splnit. To zvláště, nejde-li v dané věci uvažovat o tom, že by o uzavřeném obchodním vztahu mezi žalobkyní a ČKD Praha DIZ, a.s a s ním spojenými náklady (odměnou) za poskytnuté služby nebylo možné pořídit specifikované důkazní prostředky. Minimálně jimi musí být faktury s předmětem a rozsahem plnění specifikovaných věcně, časově a místně, případně doprovobených vnitropodnikovou dokumentací o konkrétní náplni poskytnuté služby minimálně pro kontrolu efektivity, výše vynaložených nákladů a pro účely dalšího pokračování obchodní spolupráce či jejího vyústění v možnost určité činnosti. Na požadavky správce daně ve vztahu k tomuto plnění tedy nemohou dopadat citace žalobkyně z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu ohledně nepřiměřeného nadměrného dokazování. Pouhá tvrzení a dokazování služebních cest a skutečností, že se uskutečňovaly obchodní schůzky v průběhu času a že tyto měly prospívat celé skupině ČKD k získání zakázek samo o sobě neumožňuje ověřit výši nároku na odpočet daně ve zdanitelných obdobích a uznat nárok na odpočet daně jen pro to, že obchodní spolupráce je součástí podnikatelské činnosti žalobkyně.

53. Z uvedených důvodů nelze vejít na žalobní námitky, že výpovědi svědků bezpečně prokazují předmět a rozsah plnění, když žalobkyně vzápětí z těchto výsledků vyvozovala jen obecnou náplň obchodního zastoupení, asice služební cesty, hledání obchodních příležitostí, vytváření zázemí pro zákazníky, servis pro cestující zaměstnance, a to bez odkazu např. na konkrétní zprávy o výsledcích jednání, doklady o zajištění zázemí a servisu pro pracovníky ani na konkrétní dohodu o podílech na obchodní zastoupení. Žalobkyně tak obhajovala svou reakci ze dne 1. 7. 2019 na výzvu správce daně, která již byla vyhodnocena v daňovém řízení, s tím, že v této reakci rozsáhle pojednala o předmětu a rozsahu zastoupení, nicméně toto pojednání se vztahovalo k fungování skupiny ČKD. Pokud v žalobě namítala, že z předmětného obchodního zastoupení těžila, neměl žalovaný ani soud podmínky pro to, aby toto tvrzení přesvědčivě přijali právě pro nekonkrétnost důkazů o jednáních a vyhledávání konkrétních zakázek pro výrobní portfolio žalobkyně, a to v příčinné souvislosti s realizací obchodního zastoupení v letech 2013 a 2014. Žalobkyně se následně snažila zvrátit závěr žalovaného o neunesení jejího důkazního břemene k prokázání konkrétních služeb obchodního zastoupení poukazem na neoprávněné vyžadování nadměrného důkazního standardu žalovaným, a to v důsledku její nesprávné domněnky, že pro prokázání uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu u předmětných zdanitelných období postačuje vysvětlení a vůbec kontext fungování skupiny ČKD v letech minulých i kontrolovaných, tedy samotný fakt, že obchodní zastoupení bylo pro účely skupiny poskytováno (i žalobkyní) a předmět a rozsah obchodního zastoupení tak byl vzhledem k „jeho okolnostem a povaze“ prokázán dostatečně určitě. S takovým náhledem soud nemůže souhlasit jako s důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, které i v tomto případě sledovalo určitý skutkový a závazkový stav, respektovalo rozložení důkazního břemene a vyhodnotilo kontrolní zjištění a žalobkyní předložené důkazy v duchu hmotněprávní i procesní úpravy dané zákonem o DPH a daňovým řádem.
54. Na uvedeném nemůže nic změnit ani výhrada žalobkyně vůči neprovedení důkazu výsledkem svědka V. S. Předně žalovaný v napadeném rozhodnutí přesvědčivě vyložil, z jakých důvodů nebyl tento svědek zjištělný a dosažitelný za účelem svědecké výpovědi, Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

a v druhé řadě soud nemá za to, že by jeho výpověď byla takovým důkazem, který by nahradil nedostatek informací o předmětu a rozsahu přijatých plnění z doby jeho komunikace s klienty z Ruska, jak zmiňuje žalobkyně. Nedoložila-li žalobkyně např. žádné záznamy o aktivitě a komunikaci této osoby v rámci obchodního zastoupení s obchodními zástupci ruské strany, ač mohlo jít o důležitou dokumentaci pro její činnost, pak neprovedení výsledku jmenovaného z důvodu okolností, kterým žalobkyně svým kontaktem nenapomohla a které neschválily o svévoli správce daně, nemohlo přispět k vyvrácení pochybností správce daně.

55. U posuzovaných plnění služeb od dodavatele, jímž byla společnost **ČKD Group, a.s.** založila pochybnosti správce daně obecná formulace Mandátní smlouvy, jejímž předmětem bylo zajišťování osvětové činnosti a propagace se stanovením paušální měsíční odměny, s postupnými dodatky o zvyšování odměny dodavatele K tomu přistoupilo znění faktur, které odkazovaly jen na Mandátní smlouvu a neuváděly ani rámcovou náplň služeb poskytovaných měsíčně za paušální odměnu, nadto za cenu, jejíž kalkulace z předložených dokladů nevyplývá. Kromě uvedeného k pochybnostem správce daně, resp. k nezbytnosti prověřovat výdaje dle Mandátní smlouvy vedla i pozice dodavatele a náplň jeho činnosti, kterou ostatně sama žalobkyně výslovně uvedla v zásadním podání – reakci ze dne 1. 7. 2019 na výzvu správce daně, kdy uvedla manažerskou činnost dodavatele pro ostatní výrobní podniky ve skupině ČKD, včetně žalobkyně. Touto pozicí a dalšími důkazními prostředky o činnosti dodavatele – tiskovinami, propagačními materiály, zajišťováním webových stránek pro žalobkyni i ostatní podniky ve skupině... atd a rovněž e-mailovou komunikací, vnitropodnikovými zápisy z jednání řídicího výboru, které ostatně uvádí i v podané žalobě, žalobkyně obhajovala přijetí služeb od ČKD Group, a.s., aniž by v daňovém řízení doložila konkrétní náplň poskytnutých služeb alespoň rámcově v konkrétních měsících či dokonce obdobích r. 2013 a 2014, aby věrohodnost výše nákladů podle paušální měsíční odměny a jejího zvýšení smluvními dodatky logicky obhájila. Správce daně a potažmo žalovaný proto zcela opodstatněně a podrobně z předložených důkazů vyvodili, že jejich obsah sice prokazuje komunikaci, kooperaci a činnosti ČKD Group, a.s. pro podniky ve skupině ČKD, přičemž žalobkyně neprokázala, jaké konkrétní služby, kdy a kde jí byly poskytnuty. Dle náhledu soudu především, zda šlo o určitý rozsah služeb výlučně či určitým podílem, a jakým, pro činnost žalobkyně. Uvedené není bez významu, neboť nebyl-li ve vztahu k žalobkyni jako k propojené osobě prokázán charakter a konkrétní předmět a rozsah plnění dle Mandátní smlouvy či dokonce případné faktické rozšíření smlouvy na služby manažerského řízení nad rámec této Mandátní smlouvy, když faktury na faktické rozšíření předmětu plnění neodkazují, nedošlo ze strany žalobkyně k vyvrácení pochybností správce daně. Nebylo totiž možné dojít k úvaze, v jakém poměru „ostatních služeb, propagace“ či dokonce „manažerského řízení“ byly v rámci skupiny společností ČKD dodavatelem poskytnuty služby právě žalobkyni. Nebylo doloženo, zda šlo či nešlo případně o přeúčtované náklady na každou z řízených společností, a případně v jakém podílu, a proto nebylo možné žalobkyni uplatňované výdaje považovat za přesvědčivou výši výdajů bez dalšího a bylo nezbytné je prokázat jednotlivě.
56. Žalobkyně v řízení neunesla své důkazní břemeno ani návrhem na výslech svědkyně Ing. S. V. (finanční ředitelka ČKD Group, a.s. v kontrolovaných letech) a jejím čestným prohlášením, kterýžto návrh nejprve nebyl úspěšný z důvodu neochoty svědkyně vypovídat, posléze z důvodu netrvání žalobkyně na jejím výsledku a v konečné fázi při přeci jen provedeném výsledku výpověď jmenované i její čestné prohlášení nepřineslo žádné

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

konkrétní poznatky o tom, jaké služby a v jakém rozsahu byly žalobkyni na základě mandátní smlouvy poskytnuty.

57. Pokud žalobkyně v žalobě příkladmo poukazovala na některé e-mailové zprávy, pak ani z těchto zpráv nelze dovodit uskutečnění konkrétní osvětové a propagační činnosti v určité náplni, místě a čase, neboť akce a činnosti, které tyto emailové zprávy zmiňují, byly buď projednávány ve stadiu přípravy (bod 57 a. a b. žaloby) nebo se týkaly propagace skupiny z hlediska jednotného marketingu s tím, že se na zásadní části relevantních zakázek podílí více společností ze skupiny ČKD (bod 57 c. žaloby).
58. Zápisy řídicího výboru představenstva žalobkyně citované v žalobě v bodu 63 žaloby nedávají ani v souhrnu s ostatními důkazy „jasný obraz o předmětu a rozsahu činnosti“ poskytovaných ČKD Group, a.s. pro žalobkyni, jak žalobkyně tvrdí v žalobě. Ve smyslu zákonem a judikaturou požadované průkaznosti pro daňové účely jsou tyto zápisy vágní a nezmiňují realizaci konkrétní marketingové akce, pouze jejich aktualizaci či *přípravu na schůzkách*. Dle samotné žalobkyně mají dokládat organizovanou a soustavnou činnost, která souvisí s činností ČKD Group, a.s. a týkaly se vnitřní i vnější propagace skupiny ČKD (tím pádem i žalobkyně). Zápisy jsou zjevně pořízeny žalobkyní. Nelze tak přisvědčit žalobkyni v tom, že tyto důkazy včetně příruček integrovaného systému řízení podávají v souhrnu s ostatními důkazy jasný obraz o předmětu a rozsahu činnosti poskytovaných ČKD Group a.s. žalobkyni, zvláště jestliže žalobkyně poukazuje na to, že jde o tak širokou oblast činností, že jakékoliv upřesňování smlouvy by dodavatele limitovalo ve způsobech jejího provádění.
59. Posledně uvedené v žalobě tak svědčí o nepochopení toho, co je nezbytné prokázat pro účely nároku na odpočet DPH. Právě prokázané limity hodnoty plnění ve smyslu určitosti a rozsahu poskytovaných služeb, pokud jsou prokázány, jsou způsobilé být uznány jako základ pro výpočet DPH. Pouhá vysvětlování a dokládání souvislostí mezi činnostmi společností ve skupině ČKD, jejich organizovanost, řízení, záměry, plány, příprava akcí apod. (tvrzený kontext případu) a dovolávání se obecného náhledu na význam a účel těchto činností a jejich prospěchu pro skupinu, nejsou rozhodnými skutečnostmi, které by v souhrnu důkazů, které jediné tyto obecné skutečnosti nesou, zakládaly důkazní hodnotu předmětu a rozsahu poskytovaného plnění pro účely nároku na odpočet daně .
60. Soud jen dodává, že i v případě plnění za paušální měsíční odměnu, nota bene právě v případě plnění za paušální odměnu by měl být daňový subjekt (zde žalobkyně) schopen tvrdit a prokázat konkrétní okolnosti smluvního vztahu, včetně podmínek a kalkulace ceny a následně konkrétní obsah a výstupy těchto služeb, evidovaných oběma stranami smlouvy.
61. Žalobkyni tedy nelze přisvědčit v tom, že se žalovaný dopustil nesprávné interpretace předložených důkazů bez ohledu na kontext případu a účel jejich předložení a že správce daně i žalovaný neunesli důkazní břemeno prokázání pochybností o důkazech žalobkyně dle § 95 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný posuzoval důkazní prostředky právě v kontextu pozice dodavatele a plnění pro skupinu ČKD a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsáhle vyložil pravidla dokazování v daňovém řízení, povinnost daňového subjektu a povinnost správce daně. Ze zprávy o daňové kontrole a dalších podkladů je zřejmé, že v duchu těchto pravidel pak správce daně i žalovaný vedli dokazování a vyhodnotili žalobkyní předložené důkazy.
62. Námitky nesprávného vyhodnocení důkazů a současně i námitka nerespektování zákona a ustálené judikatury správních soudů a nešetření práva žalobkyně nemá v tomto případě své místo a nejsou důvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.

63. Městský soud se v této věci neodchýlí od závěrů, které učinil ke stejným plněním od uvedených 6 dodavatelů žalobkyně také ve svém rozsudku pod sp. zn. 9Af 23/2022, byť v té věci posuzoval náklady žalobkyně na poskytnutá plnění z hlediska § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů právnických osob. Ačkoliv podmínky daňově uznatelných výdajů z hlediska daně z příjmů a nároku na odpočet DPH se řídí jinými hledisky, v dané věci se tato hlediska sjednotila ve stěžejních důvodech neprokázání předmětu a rozsahu plnění. Proto i v otázce žalobkyni uplatněného nároku na odpočet daně žalobkyni nesvědčily důvody pro vyhovění žalobě.
64. Na základě všech shora uvedených skutečností Městský soud v Praze podanou žalobu podle § 78 odst. 7 jako nedůvodnou zamítl.
65. Soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s ust. § 51 s.ř.s., neboť účastníci řízení k výzvě soudu ve smyslu uvedeného zákonného ustanovení nepožadovali projednání žaloby při ústním jednání.
66. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady v souvislosti se soudním řízením nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku 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.

Praha 31. března 2025

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.  
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. N.