



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Bc. Kryštofa Horna ve věci

žalobkyně: **AXA, s. r. o.**
sídlem Starokolínská 174, Kolín
zastoupena advokátkou JUDr. Janou Jiříkovou
sídlem Fišerova 3326/2, Praha 4

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 4. 3. 2021, č. j. 8004/21/5300-22444-713021,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“).
2. Dodatečnými platebními výměry ze dne 26. 3. 2019, č. j. 1404878/19/2111-50523-202376, č. j. 1405602/19/2111-50523-202376, č. j. 1406060/19/2111-50523-202376

Shodu s prvopisem potvrzuje: L. K. U.

a č. j. 1406367/19/2111-50523-202376, správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2016 až leden 2017 v celkové výši 164 235 Kč a stanovil penále v celkové výši 32 846 Kč.

3. Ve všech případech správce daně neuznal nárok žalobkyně na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“). Podle zprávy o daňové kontrole totiž žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění uvedená na dokladech vystavených společností Codo International s. r. o. (dále jen „Codo“), která se měla týkat „pronájmu obchodních zástupců“, byla skutečně provedena a dodána žalobkyni tak, jak je uvedeno v daňových dokladech (*pozn. soudu*: pro úplnost soud dodává, že daňovou kontrolu provedl Finanční úřad pro Kraj Vysočina, územní pracoviště v Třebíči, v rámci vybrané působnosti, pro stručnost soud dále i tento finanční úřad označuje jako „správce daně“).
4. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměřům odvolání. Vzhledem k odvolacím námitkám žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování, a to provést výslech Petry Suchánkové (jednatelky společnosti Codo) a vyzvat společnost Codo a její tvrzené dodavatele Lacor s. r. o. (dále jen „Lacor“) a Wiscon Trade s. r. o. (dále jen „Wiscon“) k doložení všech dokumentů, které se vztahují k šetřeným plněním. Následně bylo se žalovaným dohodnuto, že namísto výzvy společnosti Codo správce daně zařadí do spisu částečně anonymizovanou zprávu o daňové kontrole, která proběhla u společnosti Codo a která se týkala i nyní posuzovaných plnění.
5. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Ztotožnil se se závěrem správce daně, podle kterého žalobkyně neprokázala splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet, neboť neprokázala, že přijatá plnění byla skutečně provedena a dodána tak, jak je uvedeno na fakturách vystavených společností Codo.
6. Žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno předložením daňových dokladů, nárok na odpočet DPH však není založen jen na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na souladu faktického stavu se stavem formálním. Správce daně své pochybnosti žalobkyni sdělil prostřednictvím výzvy, v níž poukázal zejm. na to, že v předložených daňových dokladech nebyl konkretizován předmět ani rozsah plnění a že tyto doklady měl vystavit Otakar Rákosník, který nebyl v rozhodném období jednatelem deklarovaného dodavatele Codo, a dále na informace o společnosti Codo, podle nichž mimo jiné nemá žádné zaměstnance, není registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani k dani vybírané srážkou, vlastní sice dvě vozidla, ale není registrována k silniční dani a od svého vzniku nezveřejňuje účetní závěrky ani výroční zprávy. Na základě těchto skutečností vznikly pochybnosti o tom, zda daňové doklady vystavila oprávněná osoba a zda společnost Codo disponovala dostatečnými personálními, technickými a logistickými kapacitami k tomu, aby mohla žalobkyni pronajímat obchodní zástupce. Tím došlo podle žalovaného k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Ta jej však neunesla.
7. Dále žalovaný konstatoval, že žalobkyní předložená smlouva vymezuje předmět spolupráce pouze obecně (pronájem obchodních zástupců výslovně nezmiňuje) a představuje pouze doklad o uzavření formální dohody, nemůže proto bez dalšího prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Za důkaz o uskutečnění deklarovaných plnění nelze považovat ani výpisy z bankovního účtu žalobkyně, neboť dokládají pouze přesun

peněžních prostředků od jednoho subjektu k druhému, ale neprokazují, že za tuto platbu bylo poskytnuto protiplnění spočívající v tvrzeném pronájmu obchodních zástupců.

8. Z předložených vyúčtování projektu podle žalovaného nevyplývají žádné informace, které správce daně požadoval k prokázání skutkového stavu věci. Žalobkyně neprokázala, jakým způsobem probíhal pronájem obchodních zástupců, nedoložila jména a adresy pronajímaných osob s uvedením konkrétní činnosti, kterou prováděly. Dopis žalobkyně adresovaný společnosti Codo svědčí o tom, že žalobkyně vyvinula určitou aktivitu ke zjištění požadovaných informací, ale vzhledem k tomu, že tato aktivita zůstala bez odpovědi, samotný přípis nic neprokazuje.
9. Výslech O. Rákosníka, jednatele společností Lacor a Wiscon, potvrdil občasnou komunikaci se žalobkyní. Svědek uvedl, že společnosti Lacor a Wiscon dodaly společnosti Codo služby subdodavately. Popsal činnost obchodních zástupců, ale konkrétní obchodní zástupce neznal, nepřišel s nimi do kontaktu a nezajímal ho jejich pracovněprávní vztah. Jednatelce Codo P. Suchánkové předával elektronickou formou v excelových souborech výstupy z práce obchodních zástupců. P. Suchánková je podle něj s největší pravděpodobností předávala žalobkyni. Podle žalovaného O. Rákosník odpovídal pouze obecně a v podrobnostech odkazoval na jiné subjekty (Codo či další subdodavatele), jeho výslech proto nebyl způsobilý prokázat, že služby fakturované společností Codo byly žalobkyni skutečně dodány tak, jak je uvedeno na daňových dokladech.
10. Pochybnosti nerozptýlilo ani doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení. Správce daně se na základě pokynu žalovaného pokusil provést výslech P. Suchánkové. Dvakrát ji předvolal, ale bez omluvy se nedostavila. Nepodařilo se ji předvést k výsledku ani za asistence Policie ČR. Správce daně dále do spisu založil zprávu o daňové kontrole u společnosti Codo, která se týkala i nyní posuzovaných plnění. Ani z této zprávy však nevyplýval přesný rozsah a předmět plnění. Společnost Codo neprokázala, že přijala plnění od společností Lacor a Wiscon tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, a nebyl jí proto uznán nárok na odpočet z plnění od zmíněných společností. Ze zprávy také vyplynulo, že společnost Codo neměla vlastní zaměstnance, ale svou obchodní činnost provozovala prostřednictvím outsourcingu. Tuto spolupráci ale neprokázala. Zpráva tedy podle žalovaného prohloubila pochybnosti o fakticitě plnění mezi společností Codo a žalobkyní.
11. Společnosti Lacor a Wiscon na výzvy správce daně v rámci doplnění dokazování nereagovaly, nepodařilo se tedy ověřit, zda skutečně deklarovaná plnění společnosti Codo dodaly. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, podle něhož nelze klást daňovému subjektu k tíži nesoučinnost třetích osob, není podle žalovaného zcela přílehavý, neboť se týkal situace, kdy daňový subjekt již důkazně podložil svá tvrzení a správce daně to nerozporoval. V nyní posuzované věci je situace ale zcela odlišná, neboť žalobkyně oprávněnost nároku na odpočet neprokázala. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyni neklade nekontaktnost společností Lacor a Wiscon k tíži. Je však třeba připomenout, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Je proto na uvážení daňového subjektu, jaké důkazy předloží.
12. Žalovaný shrnul, že ze zprávy o daňové kontrole u společnosti Codo vyplynulo, že neprokázala přijetí plnění od společností Codo a Wiscon tak, jak je deklarovala. Společnosti Codo a Wiscon jsou nekontaktní. Není přitom zřejmé, jak mohla Codo pro žalobkyni uskutečnit deklarovaná plnění, protože nedisponovala vlastními zaměstnanci. Ani na

základě doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení tak nebylo prokázáno, že společnost Codo skutečně dodala žalobkyni plnění spočívající v pronájmu obchodních zástupců.

II. Obsah žaloby

13. Žalobkyně nesouhlasí s tím, jak žalovaný vyhodnotil důkazy. Hodnotil je totiž výlučně jednotlivě a z každého vyvodil závěr o jeho nedostatečnosti. Měl je však hodnotit ve vzájemných souvislostech, neboť všechny důkazy v souhrnu představují komplexní obraz o plnění poskytnutém žalobkyni společností Codo. Postupem žalovaného tak došlo k porušení § 8 dost. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle tohoto ustanovení, je správce daně povinen hodnocení důkazů přesvědčivě a přezkoumatelně odůvodnit a jasně také vymezit, které skutečnosti považuje za prokazané, a které nikoliv. Nestačí pouze konstatovat, že daňový subjekt neprokázal nebo že neodstranil pochybnosti. Správce daně je povinen odůvodnit vše, co vyšlo při správě daní najevo, tzn. jak se vypořádal se všemi důkazními prostředky bez ohledu na to, zda svědčí ve prospěch nebo neprospěch daňového subjektu. Žádné důkazy nesmí opomenout nebo vědomě zatajit. Pokud takto správce daně nepostupuje, je konečné rozhodnutí zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.
14. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný shora zmíněné zásady hodnocení důkazů porušil, protože k některým důkazům víceméně nepřihlédl a souhrnné hodnocení všech předložených důkazů neprovedl vůbec. Žalobkyně k důkazu předložila daňové doklady vystavené společností Codo, listiny označené jako „Vyúčtování projektu“ a sestavy s názvem „Budování kontaktní databáze“. K posledně uvedenému důkazu žalovaný uvedl, že se jedná pouze o tabulky s výčtem firem včetně několika doplňujících informací (název firmy, příslušné období, region/město, obor/zaměření dané firmy, telefonní kontakt, zájem, zda ano či ne, typ akce, den kontaktu, ujeté km/den). Dodal, že z vyúčtování projektu ani z tabulek nevyplývají žádné informace, které správce daně po žalobkyni požadoval. Žalobkyně tak podle žalovaného neprokázala, jakým způsobem probíhal pronájem obchodních zástupců, ani nedoložila jména a adresy pronajímaných osob s uvedením konkrétní činnosti, kterou prováděly, přestože k tomu byla vyzvána.
15. S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí. Jasně totiž doložila, za jakou činnost najatých obchodních zástupců zaplatila, tj. která společnost byla obchodními zástupci kontaktována, s jakým výsledkem, zda ji obchodní zástupce kontaktoval osobně nebo telefonicky apod. Skutečnost, že žalobkyně nezná konkrétní obchodní zástupce subdodavatele, jí nemůže jít k tíži, neboť pro její činnost byl významný výsledek marketingového kontaktu. Žalobkyně předložila dostatečné podklady k tomu, aby si žalovaný mohl ověřit u kontaktované společnosti, že činnost obchodního zástupce skutečně proběhla. To žalovaný neučinil a označil žalobkyni předložený důkaz za nedostatečný.
16. Žalobkyně nesouhlasí ani se závěrem, podle kterého neprokázala, jak probíhal pronájem obchodních zástupců. Předložila totiž smlouvu o spolupráci, ze které vyplývá, že jí společnost Codo zajišťovala pronájem obchodních zástupců. O. Rákosník potvrdil, že společnosti Lacor a Wiscon dodávaly obchodní zástupce společnosti Codo a že opakovaně jednal s jednatelem žalobkyně. Na základě komplexního vyhodnocení těchto důkazů je třeba dospět k závěru, že probíhala obchodní spolupráce mezi obchodními zástupci zaměstnanými u společností Lacor Wiscon a žalobkyní, a to prostřednictvím společnosti Codo. Z napadeného rozhodnutí není zcela zřejmé, z jakého důvodu žalovaný dospěl k opačnému závěru. Pokud měl žalovaný pochybnosti konkrétně o způsobu, jakým byli

obchodní zástupci najímání, měl na to žalobkyni upozornit předem v souladu s § 115 daňového řádu.

17. V rozporu s § 115 daňového řádu je také skutečnost, že žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 15. 1. 2021 nezmínil, že pokládá výslech O. Rákosníka za obecný a nezpůsobilý prokázat, že služby fakturované společností Codo byly žalobkyni skutečně dodány. O. Rákosník jako jednatel společností Lacor a Wiscon podle žalobkyně skutečně nemusel mít přehled o jménech jednotlivých obchodních zástupců ani o způsobu jejich konkrétního výkonu ve prospěch žalobkyně. Žalovaný se ovšem mohl nepochybně O. Rákosníka dotázat, která konkrétní osoba měla tyto záležitosti v uvedených společnostech na starosti, příp. která osoba mohla poskytnout doplňující informace. To však žalovaný neučinil a žalobkyně to nemohla navrhnout, neboť o skutečnosti, že žalovaný nepovažuje informace poskytnuté O. Rákosníkem za dostatečné, se dozvěděla až v napadeném rozhodnutí.
18. Žalobkyně dále předložila smlouvu o spolupráci se společností Codo, podle které dodavatel žalobkyni poskytuje služby obchodní, marketingové a doprovodné související s prodejem zboží a služeb. Specifikovány jsou personální a field-marketingové služby dlouhodobého i krátkodobého charakteru, zejména pak pronájem pracovníků, IT servis, online-marketingový servis a produkční služby. Žalovaný ke smlouvě uvedl, že představuje pouze doklad o uzavření formální dohody, ale nedokládá faktické uskutečnění zdanitelných plnění. S tímto závěrem by bylo možné podle žalobkyně souhlasit pouze v případě, že by žalobkyně ke smlouvě nedoložila faktury, výše zmíněné výkazy (vyúčtování projektu a budování kontaktní databáze) a výpisy o provedených platbách a že by spolupráce nebyla potvrzena O. Rákosníkem a zprávou o daňové kontrole u společnosti Codo. Žalobkyně je přesvědčena, že zmíněná smlouva ve vzájemné souvislosti s dalšími uvedenými důkazy uskutečněné plnění nepochybně prokazuje.
19. V posledním okruhu námitek žalobkyně poukázala na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Žalovaný pouze konstatoval, že z předložených daňových dokladů a dalších listin nebyl správcem daně zřejmý způsob (obsah) a rozsah předmětu plnění ani kde a kým bylo plnění prováděno. Na základě pochybností správce daně žalobkyně předložila smlouvu o spolupráci se společností Codo, vyúčtování projektu v obdobích říjen 2016 až leden 2017 a výpisy ze svého bankovního účtu. Následně navrhla, aby si správce daně vyžádal požadované informace u společností Codo, Lacor a Wiscon a aby vyslechl O. Rákosníka. Je proto přesvědčena, že předložila dostatek důkazů k vyvrácení pochybností správce daně.
20. V této souvislosti žalobkyně poukázala na komentář k § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého „[p]ředloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků“ (Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, str. 369). Správce daně ani žalovaný však po předložení nových důkazů neuvedli žádné skutečnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost důkazních prostředků, pouze neustále opakovali, že tyto důkazy nejsou dostatečné. Žalobkyně proto opakuje, že důkazy možná nejsou dostatečné každý zvlášť, ale ve svém souhrnu poskytují jasný obraz uskutečněného plnění. Tento obraz by byl ještě více zřejmý, pokud by žalovaný správně provedl důkaz listinami „Vyúčtování

projektu“ a „Budování kontaktní databáze“ a zejména ověřil údaje týkající se příjemců plnění, které jsou v nich uvedeny.

III. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením, podle něhož hodnotil důkazní prostředky v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Naopak hodnotil všechny žalobkyní předložené důkazní prostředky jak samostatně, tak i v jejich souvislostech. Vyhodnocení všech důkazních prostředků v jejich vzájemné souvislosti však nevypovídalo nic o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění, neboť osvětlovaly pouze formální aspekt věci a výslech O. Rákoslíka pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění nerozptýlil. V rámci odvolacího řízení pak byly tyto pochybnosti ještě prohloubeny. Žalobkyně ani neupřesnila, jak měla z jí předložených důkazních prostředků faktická stránka věci vyplynout, ale setrvala v rovině obecných tvrzení.
22. Odkazuje-li žalobkyně na smlouvu a daňové doklady, přehlíží, že spornou zůstala právě otázka souladu faktického stavu s vystavenými doklady. Žalovaný setrval i na hodnocení listin nazvaných „Budování kontaktní databáze“. Ani ty fakticitu plnění neprokazují. K námitce, že žalobkyni nemůže být kladena k tíži neznalost konkrétních obchodních zástupců, žalovaný zdůraznil, že je jí kladeno k tíži pouze to, že u deklarovaných plnění panují pochybnosti o fakticitě plnění. Požadované informace o konkrétních obchodních zástupcích mohly vést právě k objasnění faktické stránky věci.
23. Podle žalovaného se nelze ztotožnit s tvrzením žalobkyně, podle kterého byla prokázána její obchodní spolupráce s obchodními zástupci společností Lacor a Wiscon prostřednictvím společnosti Codo. Takový závěr z provedených důkazů nevyplývá. Ze zprávy o daňové kontrole provedené u společnosti Codo naopak vyplývá, že neprokázala faktické přijetí plnění od svých dodavatelů Lacor a Wiscon tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Stále proto není zřejmé, jak mohla dodat posuzovaná plnění žalobkyni. Krom toho, faktury předložené společností Codo vystavené jejími dodavateli nesplňovaly náležitosti daňových dokladů, protože nebyl přesně specifikován rozsah a předmět plnění. Na tyto pochybnosti byla žalobkyně jednoznačně upozorněna.
24. Důvodná není ani námitka, že měl být svědek O. Rákoslík dotázán, která osoba by mohla poskytnout informace o konkrétním průběhu deklarovaných plnění. Svědecké výpovědi se účastnil i zástupce žalobkyně, který mohl klást svědkovi otázky. V daňovém řízení se přitom neuplatní zásada vyšetřovací. Nedůvodná je také námitka, podle které mělo být hodnocení uvedené svědecké výpovědi obsaženo v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 15. 1. 2021. Výslech O. Rákoslíka nebyl proveden v rámci doplnění dokazování v odvolacím řízení. Hodnocení jeho svědecké výpovědi je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole a žalobkyně na něj reagovala v odvolání. Se skutečnostmi doplněnými v rámci odvolacího řízení byla žalobkyně bezesbytku seznámena, a proto na ně mohla reagovat. To však neučinila.
25. K námitce týkající se § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalovaný uvedl, že žalobkyně mylně dovozuje, že bylo povinností správce daně vyvracet i důkazní prostředky, které předložila v reakci na výzvu k prokázání skutečností. Byla to naopak žalobkyně, kdo byl povinen předložit takové důkazní prostředky, které pochybnosti správce daně vyvrátí. K tomu ovšem nedošlo. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na

daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí.

IV. Posouzení žaloby soudem

26. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo doručeno tehdejšímu zástupci žalobkyně dne 4. 3. 2021, žaloba byla odeslána dne 3. 5. 2021), osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rozsahu a mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky stanovené v § 51 odst. 1 s. ř. s.
27. Žaloba není důvodná.
28. V posuzované věci je mezi účastníky řízení sporné, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání jí uplatňovaného nároku na odpočet DPH vztahujícího se k plněním od společnosti Codo, která měla spočívat v „pronájmu obchodních zástupců“.

Obecná východiska

29. Soud úvodem připomíná, že podle ustálené rozhodovací praxe NSS i Soudního dvora EU týkající se vzniku a uplatňování nároku na odpočet DPH je nutné nejprve ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl (viz např. rozsudky NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31, či ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, a judikaturu Soudního dvora tam citovanou). Soudní dvůr v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Tyto podmínky v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále to, že příslušná faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“; viz např. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, a další judikatura citovaná v usnesení NSS ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35).
30. Hmotněprávní podmínky jsou stanoveny v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH následovně: a) daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet musí být osobou povinnou k dani; b) použil zboží nebo služby, s jejichž pořízením je spojován nárok na odpočet, pro účely zdanitelných plnění na výstupu; c) daň je splatná nebo je odvedena za služby nebo zboží, které byly nebo budou dodány; d) plnění bylo na vstupu poskytnuto jinou osobou povinnou k dani. Pro uplatnění nároku na odpočet je třeba podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH předložit fakturu, jejíž obsah je definován v čl. 226 téže směrnice (formální podmínka).
31. V českém právu pak uvedeným podmínkám odpovídají § 72 a § 73 zákona DPH. Z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH plyne, že plátce daně má nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 zákona o DPH plyne, že pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad. Náležitosti daňového dokladu pak stanoví § 29 zákona o DPH. Nesplní-li daňový subjekt zákonné podmínky pro přiznání odpočtu podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nárok na odpočet daně mu vůbec nevznikne (viz např. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31).

32. Soudní dvůr připustil, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (viz např. rozsudky SDEU ze dne 8. 5. 2008, *Ecotrade*, spojené věci C-95/07 a C-96/07, bod 63, ze dne 30. 9. 2010, *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39, nebo ze dne 9. 7. 2015, *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59). Jak bude dále podrobněji vysvětleno, napadené rozhodnutí je založeno na závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky hmotněprávní.
33. Zároveň Soudní dvůr v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater*, C-154/20, připustil, že i nesprávné uvedení osoby dodavatele na daňovém dokladu, nemusí vždy automaticky vést k odepření nároku na odpočet. Byť je postavení dodavatele jako osoby povinné k dani jednou z hmotněprávních podmínek, Soudní dvůr připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně (viz též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS, navazující na rozsudek Soudního dvora *Kemwater*).
34. Optikou judikatorního obratu, jenž nastal po vydání zmíněných rozsudků ve věci *Kemwater*, však soud věc neposuzoval, neboť tato judikatura cílí na situace, kdy je sporná pouze osoba dodavatele, aniž by byly zpochybněny ostatní hmotněprávní podmínky (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2023, č. j. 7 Afs 245/2021-48, bod 19). Naopak ohledně otázky prokazování rozsahu a předmětu plnění, které jsou sporné v nyní posuzované věci, nadále platí, že rozsah a předmět skutečně přijatého plnění musí odpovídat předmětu a rozsahu uvedenému na daňových dokladech, o které daňový subjekt nárok na odpočet opírá, popř. jeho změněným tvrzením.
35. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení lze obecně konstatovat, že daňový subjekt v řízení prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
36. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
37. Přestože daňový subjekt předloží i formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo

jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

38. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
39. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
40. Pokud pak jde konkrétně o prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH, obsah důkazního břemene vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, tedy z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož má plátce daně nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1 téhož zákona, podle kterého pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen mít daňový doklad (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31). Podle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat též údaj o rozsahu a předmětu zdanitelného plnění (viz i čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH). Uvedené formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet je nutno vykládat v souladu s judikaturou tak, že *„prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno“* (rozsudek NSS ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).
41. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i konkrétní rozsah přijetí zdanitelného plnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015-42, ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, ze dne 11. 6. 2021, č. j. 4 Afs 402/2020-63, bod 32, a ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020-31, bod 15). Neprokázání rozsahu přijatého plnění přitom samo o sobě postačuje k neuznání nároku na odpočet daně (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 176/2022-50).
42. Také Soudní dvůr opakovaně konstatoval, že nárok na odpočet naúčtované DPH je obecně spojen s uskutečněním zdanitelného plnění (viz rozsudek ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, bod 30 a judikaturu tam citovanou), a tedy rovněž podmíněn předložením důkazu o uskutečnění plnění (srov. rozsudek ze dne 25. 5. 2023, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie*, C-114/22, bod 31 a judikaturu tam citovanou). Pokud tedy nedošlo ke skutečnému dodání zboží nebo poskytnutí služeb, respektive pokud uskutečnění těchto zdanitelných plnění nebylo prokázáno, nemůže vzniknout nárok na odpočet (tamtéž, body 33 a 34). Soudní dvůr také konstantně judikuje, že důkazní břemeno v tomto směru nese osoba povinná k dani, která je povinna předložit objektivní důkazy, že zboží nebo služby jí

byly skutečně dodány nebo poskytnuty na vstupu jinou osobou povinnou k dani pro účely jejich plnění podléhajících DPH, z nichž skutečně odvedla DPH (rozsudky ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, či ze dne 16. 2. 2023, *DGRFP Cluj*, C-519/21, bod 100).

43. Dále soud zdůrazňuje, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu (není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti). Žalobní bod je proto způsobilý projednání v té míře obecnosti, v níž je formulován. Míra precizace žalobních bodů pak do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, body 31 a 32).
44. Je třeba také připomenout, že krajský soud je oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení ve smyslu § 76 s. ř. s., které nebyly žalobcem výslovně namítány, pouze pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost či jiné vady, které by bránily přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, soud neshledal.

Deklarovaná plnění od společnosti Codo

45. Žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH na základě 4 daňových dokladů vystavených společnostmi Codo. Plnění mělo spočívat v „*pronájmu obchodních zástupců*“ v období říjen 2016 až leden 2017.
46. Správce daně vyjádřil pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 5. 2018. Zdůraznil především pochybnost o tom, zda předložené daňové doklady vystavila oprávněná osoba (podpis totiž odpovídal podpisu O. Rákosníka, který v rozhodném období nebyl jednatelem společnosti Codo) a zda měla společnost Codo dostatečné personální a logistické kapacity k dodání deklarovaných plnění (neměla zaměstnance a nebyla registrována k silniční dani). Dále správce daně poukázal na to, že v předložených daňových dokladech nebyl upřesněn předmět plnění, a proto nebyl zřejmý rozsah plnění, ani kde a kým bylo plnění provedeno. Vyzval proto žalobkyni, aby doložila, jakým způsobem probíhal pronájem obchodních zástupců, zejm. aby doložila jména a adresy pronajímaných osob s uvedením konkrétní činnosti, kterou prováděly, a kdo je zaměstnával.
47. Soud souhlasí s finančními orgány, že pochybnosti popsané správcem daně ve výzvě ve svém souhrnu poskytovaly dostatečný podklad pro závěr o existenci důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a tedy přenesení důkazního břemene zpět na žalobkyni (srov. výše bod 38). Proti tomuto závěru žalobkyně nevznesla v žalobě žádné konkrétní námitky, žalobní argumentace brojí spíše proti celkovému vyhodnocení všech důkazů.
48. Žalobkyně předně namítá, že všechny důkazy ve svém souhrnu představují komplexní obraz o plnění, které jí poskytla společnost Codo, a že tento obraz by byl ještě více zřejmý, pokud

by finanční orgány správně vyhodnotily listiny nazvané „Vyúčtování projektu“ a „Budování kontaktní databáze“. Těmto námitkám soud nepřisvědčil.

49. Žalobkyně předložené daňové doklady, smlouvy s deklarovaným dodavatelem a výpisy z bankovního účtu totiž dokládají pouze formální stránku deklarovaného plnění a provedení úhrad, přičemž další důkazy, které by potenciálně byly způsobilé přispět k objasnění fakticity plnění, jeho konkrétního obsahu a rozsahu (výslech O. Rákosníka, tabulky, které měly zachycovat činnost obchodních zástupců, vyúčtování projektu ani zpráva o daňové kontrole u společnosti Codo), neprokázaly, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno.
50. Předně je třeba zdůraznit, že smlouva vyjadřuje pouze závazek do budoucna, ale sama o sobě neprokazuje, že bylo sjednané plnění realizováno, ani že bylo případně realizováno ve sjednaném rozsahu (k některým relevantním ustanovením smlouvy viz dále body 54 a násl.).
51. Ani uhrazení plnění samo o sobě uskutečnění plnění prokázat nemůže. Lze si totiž v praxi představit i takové situace, kdy daňové subjekty spolupracují při zkrácení daně tak, že jeden druhému vystaví daňový doklad, na základě něž si druhý sníží svou daňovou povinnost, aniž by proběhlo jakékoliv věcné plnění (aniž by existovaly fakturované služby či zboží), příp. plnění proběhne v menším než deklarovaném rozsahu, druhý prvnímu uhradí fakturovanou částku, kterou si následně mezi sebe „mimouúčtně“ rozdělí. Tím soud netvrdí, že k takové nezákonné „spolupráci“ jednoznačně došlo i v posuzovaném případě, ale pouze vysvětluje důvody, pro které nelze považovat platbu samu o sobě za důkaz o uskutečnění plnění. Soud proto souhlasí se žalovaným, že výpisy z bankovního účtu žalobkyně prokazují pouze to, že došlo k určité platební transakci, nelze z nich ale bez dalšího dovozovat, že společnost Codo fakticky poskytla žalobkyni deklarovaná plnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, bod 44).
52. K uznání nároku na odpočet nemusí postačovat ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak daňový subjekt tvrdí (viz výše bod 40). Jak již soud také zmínil, podstatným parametrem je také prokázání rozsahu přijatého plnění (viz výše bod 41). Tento požadavek přitom nelze eliminovat či obejít tím, že je na daňovém dokladu uveden předmět plnění pouze velmi vágně a nevyplývá z něj konkrétní předmět a rozsah plnění. V opačném případě by totiž byl smysl prokazování hmotněprávních podmínek nároku na odpočet zcela vyprázdněn. Byl-li tedy na daňových dokladech uveden předmět plnění neurčitě pouze jako „pronájem obchodních zástupců“, bylo legitimní, požadoval-li správce daně prokázat, v čem konkrétně toto plnění spočívalo a jaký byl jeho rozsah. S ohledem na takto vymezený předmět plnění nebylo přitom excesivní, pokud správce daně žalobkyni vyzval také k doložení toho, kdo konkrétně byli obchodní zástupci, kteří měli plnění uskutečňovat. Případný výslech takových osob by mohl uskutečnění deklarovaného plnění objasnit. Zároveň správce daně ani žalovaný neformulovali požadavek na sdělení konkrétních osob tak, že by se jednalo o jediný myslitelný důkaz, bez něhož nelze nárok na odpočet uznat. Volba, jaké důkazy navrhne či předloží, byla na žalobkyni.
53. Pro úplnost lze dodat, že na výše uvedeném dílčím závěru nic nemění ani námitka žalobkyně uplatňovaná v průběhu daňového řízení, že „pronájem obchodních zástupců“ na fakturách je nepřesné vyjádření společnosti Codo, která je vystavila, a že skutečným předmětem služeb byla činnost obchodních zástupců, jejich nábor dodavatelem, úkolování dodavatelem, kontrolování oprávněnosti nákladů obchodních zástupců dodavatelem a dodavatelem

zajištěné pokrytí zadaných regionů obchodními zástupci (viz vyjádření žalobkyně ze dne 22. 6. 2018 a ze dne 20. 7. 2018). Žalobkyně faktury s předmětem plnění „*pronájem obchodních zástupců*“ opakovaně (po dobu několika měsíců) přijímala, aniž by vznesla vůči vystaviteli faktury výhrady (přínejmenším nic takového netvrdí ani nedokládá). Krom toho, i pokud by byl předmět plnění definován tak, jak žalobkyně uvedla ve svých vyjádřeních, ani uskutečnění takového plnění a jeho případný rozsah neprokázala, jak bude dále vysvětleno.

54. Ještě více vágně je přitom vymezen předmět plnění ve smlouvách, které žalobkyně uzavřela se společností Codo. Článek I definuje předmět smlouvy jako „*služby dle této smlouvy dle sjednaných podmínek, zadavatel se zavazuje dodavateli za jeho služby uhradit dohodnutou odměnu a dodržovat postupy a sjednané podmínky dle této smlouvy*“. Úvodní ustanovení smlouvy přitom definují činnosti dodavatele velmi široce: „*Dodavatel je společností, která poskytuje služby obchodní, marketingové a doprovodné související s prodejem zboží a služeb, a to na území České republiky; a to na všech distribučních kanálech, specificky na moderním trhu nadnárodních řetězců i na lokálních nezávislých trzích. Dodavatel rovněž poskytuje personální a field-marketingové služby dlouhodobého i krátkodobého charakteru, zejména pak pronájem pracovníků, IT servis, online-marketingový servis a produkční služby*“ a k žalobkyni uvádí, že „*[z]adavatel je společností, která má zájem využívat služeb Dodavatele za účelem podpory a zvýšení prodeje svých produktů a služeb v České republice na svých distribučních kanálech, jmenovitě na lokálních nezávislých trzích*“.
55. Určité upřesnění pak lze nalézt v čl. II smlouvy, který stanoví povinnosti smluvních stran. Podle tohoto článku dodavatel zabezpečí provoz a související administrativu obchodních zástupců a zároveň nábor vhodných obchodních zástupců pro zadavatelův obor a konkrétní regiony. V plném rozsahu zabezpečí obsazení míst presellerů – obchodních zástupců podle parametrů zadavatele. Dále bude dodavatel pravidelně úkolovat a kontrolovat práci týmu presellerů – obchodních zástupců, vést příslušný reporting a bude kontrolovat oprávněnost nákladů vykazovaných obchodními zástupci. Dodavatel se také zavazuje ke 100% pokrytí zadaných regionů a k plnění kvalitativních ukazatelů – počet návštěv, úspěšnost návštěvy z hlediska zájmu a zprostředkování kontaktu, monitoring aktivit při návštěvě (získání kontaktu, prezentace, předání POSM, re-callingová/re-mailingová příležitost, zápis do potenciální databáze), a to vše vyjádřené v souhrnném výkazu za kalendářní měsíc – počet návštěv, počet kontaktů s potenciálním zájmem o individuální nabídku, konverzní poměr, které jsou zároveň kvalitativními ukazateli pro práci najímaných obchodních reprezentantů, tvorba coverage a plán návštěv jsou součástí administrativní práce obchodních zástupců.
56. Podle smlouvy byla tedy společnost Codo povinna mimo jiné zabezpečit obsazení míst obchodních zástupců *podle parametrů žalobkyně*. Ze zprávy o daňové kontrole u společnosti Codo pak vyplývá, že podle jednatelky Suchánkové byly obecné parametry spolupráce s jejími obchodními partnery definovány rámcovými smlouvami, přičemž klíčovým zadávacím dokumentem byla kalkulace reflektující *konkrétní zadání od primárních zadavatelů*. Žalobkyně však nepředložila žádný doklad o tom, že předala společnosti Codo zadání, v němž by mimo jiné stanovila parametry pro obsazení míst obchodních zástupců.
57. Podle výše uvedeného článku II smlouvy měla společnost Codo pravidelně úkolovat a kontrolovat práci týmu obchodních zástupců. Podle téhož článku byla také žalobkyně oprávněna provádět telefonickou kontrolu vykazovaných navštívených míst a výsledky těchto kontrol sdělit zodpovědné osobě jako součást hodnocení prováděných služeb. Svědek O. Rákosník, který se měl podílet na realizaci plnění (byl jednatelem společností Lacor a Wiscon, které měly být dodavateli společnosti Codo, a podle vyjádření jednatelky Codo

P. Suchánkové měla být realizace projektů, které Codo zprostředkovala, plně v jeho rukou, viz dále bod 68), vypověděl, že výsledek činnosti primárně kontrolovala žalobkyně. Také jednatel žalobkyně při zahájení daňové kontroly k čl. II smlouvy uvedl, že podle dodaných materiálů telefonicky nebo e-mailem kontaktovali oslovené společnosti, přičemž telefonickou kontrolu mělo provádět více zaměstnanců žalobkyně.

58. Žalobkyně však nedoložila žádný doklad o tom, že prováděla kontrolu uskutečnění kontaktu mezi obchodním zástupcem a oslovenou společností (potenciálním budoucím zákazníkem). V tabulkách nazvaných „Budování kontaktní databáze“ není u žádné položky vyznačeno, že by bylo prověřeno, zda obchodní zástupce danou společnost skutečně kontaktoval. Žalobkyně neupřesnila, kteří její zaměstnanci měli kontrolu provádět, ani nenavrhl jejich výsledek. Bylo přitom na ní, jaké důkazy předloží či navrhne. Jak již soud uvedl výše, daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, žalobkyně proto finančním orgánům v žalobě nedůvodně vytýká, že z vlastní iniciativy neověřovaly údaje uvedené v tabulce „Budování kontaktní databáze“, příp. ve vyúčtování projektu (k vyúčtování viz dále bod 62).
59. Přestože O. Rákosník vypověděl, že výstupy obchodních zástupců předával jednatelce Codo elektronicky ve formě excelových souborů, jeho výpověď jednoznačně nepotvrdila, že se jednalo právě o tabulky „Budování kontaktní databáze“ předložené žalobkyní. Uvedl totiž, že soubory předával společnosti Codo a nemůže se přesně vyjádřit k tomu, kdo a jak předával soubory žalobkyni. Krom toho, soud souhlasí s finančními orgány, že tyto tabulky neprokazují, že činnost v nich zaznamenaná byla provedena obchodními zástupci, k nimž se vztahují sporné faktury. Tabulky totiž nejsou nikým podepsány ani jinak verifikovány. Žalobkyně nepředložila ani např. e-mail či průvodní dopis od společnosti Codo, v němž by jí tato společnost informovala, že jí posílá výkazy činnosti obchodních zástupců. Většinu údajů, které jsou v tabulkách uvedeny (adresy společností, telefonní čísla apod.), přitom mohl zjistit kdokoliv z veřejně dostupných zdrojů. Ani zaškrtnutí položek, zda má daná společnost zájem o spolupráci, a pokud ano, na základě jaké aktivity [kolonky „POSM, RC, PRP, DB“ zřejmě podle čl. II smlouvy znamenají předání POSM (*pozn. soudu*: propagační materiály / *point of sale materials*), re-callingovou/re-mailingovou příležitost, prezentaci a zápis do potenciální databáze], ještě neprokazuje, že daná společnost byla skutečně kontaktována. Jak již soud uvedl výše, žalobkyně nepředložila žádný doklad o tom, že údaje v těchto tabulkách, které měla obdržet od dodavatele, kontrolovala. Právě taková kontrola mohla potvrdit, zda vykazovaná činnost byla skutečně prováděna, nebo byla pouze formálně zaznamenaná do tabulek (třeba i *ex post* jen pro účely daňové kontroly), aniž by k ní reálně došlo. Bylo přitom na žalobkyni, aby zvolila takový způsob dokumentace deklarováných plnění, který jí umožní její tvrzení v daňovém řízení prokázat.
60. Podle zmíněného čl. II smlouvy byla žalobkyně také povinna předat odpovědné osobě dodavatele v čase k tomu určeném kompletní podklady pro práci obchodních zástupců. Podle výpovědi O. Rákosníka měli mít obchodní zástupci kompletní seznam propagovaných výrobků žalobkyně (strojírenského zboží) a další propagační materiály. Také jednatel žalobkyně sice při zahájení daňové kontroly uvedl, že společnosti Codo poskytovali propagační materiály jako letáky či vizitky, toto tvrzení však žalobkyně nijak nedoložila, např. předávacím protokolem či dopisem/e-mailem, které by předání propagačních materiálů potvrdily. Tvrzení O. Rákosníka nelze v tomto případě považovat za dostatečné k doložení toho, že obchodní zástupci skutečně disponovali

propagačními materiály žalobkyně, neboť současně vypověděl, že s obchodními zástupci nepřišel do kontaktu.

61. Svědek Rákosník dále vypověděl, že obchodní zástupci měli právo sepsat objednávky a že kromě fixní složky jejich odměny mohli získat čtyři bonusy, a to např. za úspěšný kontakt nebo za objednávku. Pokud by tedy obchodní zástupci skutečně vykonávali činnost tak, jak O. Rákosník tvrdí, disponovala by žalobkyně s ohledem na množství deklarovaných kontaktů v tabulkách přinejmenším nějakými objednávkami, které sepsal „pronajatý“ obchodní zástupce, a jistě by také po ověření u oslovených společností potvrzovala dodavateli, že vykazovaný úspěšný kontakt skutečně proběhl nebo že byla skutečně učiněna objednávka, mělo-li to mít vliv na odměnu zástupců, a tedy i na cenu plnění (podle předložených vyúčtování měly být jednou z dílčích položek mzdové náklady na obchodní zástupce). Žalobkyně však žádné objednávky sepsané obchodními zástupci nedoložila ani nepředložila žádný doklad o tom, že by odsouhlasila (po ověření) úspěšný kontakt obchodního zástupce s kontaktovanou společností. Podle čl. II již zmíněné smlouvy byla přitom žalobkyně povinna předat korekturu/odsouhlasení vyúčtování služby „preseller – obchodní zástupce“ nejpozději do 5 kalendářních dní po jeho převzetí.
62. Přestože jednatel žalobkyně při zahájení daňové kontroly uvedl, že kalkulace odsouhlasoval, že žalobkyní předloženého vyúčtování (ani jiného dokumentu) nevyplývá, že by vyúčtování odsouhlasila či provedla jejich korekturu. Dokumenty nazvané „vyúčtování projektu“ (které obsahují rozpis na mzdové náklady, cestovné a reporting/komunikace, a to podle jednotlivých regionů) jsou podepsány vždy jen P. Suchánkovou za dodavatele. Podle čl. III výše zmíněné smlouvy přitom měla být připravena měsíční kalkulace sjednané služby, která musela být odsouhlasena odpovědným zástupcem zadavatele (žalobkyně), přičemž dodavatel (Codo) měl vystavit fakturu do 15. dne měsíce následujícího po fakturovaném období podle odsouhlaseného vyúčtování. Z předložených vyúčtování však vyplývá nejen to, že vyúčtování nebyla žalobkyní odsouhlasena, ale také to, že jsou datována až po vystavení faktur (vyúčtování projektu za říjen 2016 je datováno 1. 11. 2016, přičemž faktura za říjen byla vystavena dne 31. 10. 2016; vyúčtování projektu za listopad 2016 je datováno 2. 12. 2016, přičemž faktura byla vystavena dne 30. 11. 2016; vyúčtování projektu za prosinec 2016 je datováno 3. 1. 2017, přičemž faktura byla vystavena dne 31. 12. 2016; vyúčtování projektu za leden 2017 je datováno 2. 2. 2017, přičemž faktura byla vystavena dne 31. 1. 2017; data uskutečnění zdanitelných plnění uvedená na fakturách se shodují s daty vystavení). S ohledem na tyto časové nesrovnalosti mohla být vyúčtování stěží podkladem faktur.
63. Výše uvedené pochopitelně neznamená, že měl být žalobkyni odepřen nárok na odpočet proto, že smluvní strany nedodržovaly všechny dílčí soukromoprávní závazky vyplývající ze smlouvy. Pokud by však právě zmíněná ustanovení smlouvy byla dodržována, mohla by významně přispět k tomu, aby žalobkyně disponovala dostatečným množstvím podkladů pro prokázání nároku na odpočet. Zároveň absence dokladů o plnění těchto dílčí povinností či oprávnění (zejm. nedoložení kontroly, že obchodní zástupci skutečně oslovili společnosti uvedené v tabulkách s propagací žalobkyniných výrobků) vzbuzuje pochybnosti o tom, zda bylo sjednané plnění vůbec realizováno. Pokud tedy žalobkyně nijak neověřovala uskutečnění kontaktů obchodními zástupci, nečinila odsouhlasení či korektury vyúčtování, nevidovala žádné objednávky zprostředkované obchodními zástupci apod., ocitla se vlastní vinou v důkazní nouzi. Totéž platí i pro případ, že takové dokumenty existovaly, ale v daňovém řízení je ke své škodě k důkazu nepředložila, resp. jejich vyžádání nenavrhl.

64. Za výše popsané situace pak nemohla být dostatečným důkazem výpověď O. Rákosníka. Ten vypověděl, že v letech v 2016-2017 neměl se společností Codo nic společného „z hlediska zaměstnaneckého“, ale byl jednatelem společností Lacor a Wiscon, které byly dodavateli společnosti Codo. Dále sice uvedl, že je mu známo, že společnost Codo poskytovala žalobkyni služby, ale o obchodních zástupcích nic konkrétního nevěděl (nepřišel s nimi do kontaktu a nezajímalo ho, v jakém byli pracovněprávním vztahu). Na otázku, kdo uzavíral smlouvy s obchodními zástupci, odpověděl, že asi subdodavatel společností Lacor a Wiscon [subdodavatelem Lacor měla být, „pokud si dobře vzpomíná“, společnost STAVBAG s. r. o. a subdodavatelé Wiscon měly být společnosti EKOTYP system, s. r. o., (*pozn. soudu*: nyní v likvidaci) a Brand Consulting GROUP s. r. o.]. V odpovědi na otázku, jakou konkrétní činnost obchodní zástupci pro žalobkyni vykonávali, odkázal na zadání od společnosti Codo. Z jeho výpovědi naopak nevyplývá, že by měl reálnou zkušenost s jejich činností nebo že by ji kontroloval (na otázku, kdo kontroloval výsledek činnosti, odpověděl, že primárně žalobkyně, srov. výše body 57 a násl.). Není proto ani zřejmé, na základě čeho sestavoval výstupy obchodních zástupců, které měl údajně předávat jednatele Codo elektronicky ve formě excelových souborů (srov. výše bod 59). K žalobkyni dále uvedl, že se zná s jejím jednatelem a má na něj telefonický kontakt pro případ, že bylo potřeba v rámci projektu vyřešit nějaký technický problém, ale nebyl důvod s ním komunikovat často.
65. I pokud by soud připustil, že výpověď svědka Rákosníka potvrdila, že nějaká činnost obchodních zástupců (najatých subdodavatelé, tedy dodavateli společností Lacor a Wiscon) pro žalobkyni probíhala, nelze z ní zjistit nic o rozsahu deklarovaného plnění, jehož prokázání je nezbytnou podmínkou pro přiznání nároku na odpočet (srov. výše bod 41). Výslechu O. Rákosníka byl přitom přítomen tehdejší advokát žalobkyně, který kladl svědkovi otázky, a mohl tak položit veškeré dotazy, které považoval za nezbytné či přínosné. Nedůvodná je proto námitka, podle níž se měl žalovaný (patrně myšleno správce daně) O. Rákosníka dotázat, která konkrétní osoba by mohla poskytnout doplňující informace.
66. V této souvislosti je třeba také dodat, že žalobkyně žalovanému v souvislosti s výsledkem O. Rákosníka nedůvodně vytýká porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je odvolací orgán povinen seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, provádí-li v rámci odvolacího řízení dokazování nebo dospěje-li k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Ani jedna z těchto hypotéz nebyla naplněna.
67. Výslech O. Rákosníka se totiž uskutečnil ještě před doměřením daně, nikoliv až v odvolacím řízení. Hodnocení tohoto výsledku je uvedeno na str. 15 a 16 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvedl, že O. Rákosník sice potvrdil, že občas komunikoval se žalobkyní a že společnosti Lacor a Wiscon dodávaly společnosti Codo služby subdodavately, ale neznal konkrétní obchodní zástupce, kteří měli služby provádět, a jeho výpověď neprokázala, že služby fakturované společností Codo byly žalobkyni skutečně dodány. Žalovaný se od tohoto hodnocení v napadeném rozhodnutí nijak neodchýlil, uvedl-li, že O. Rákosník sice potvrdil občasnou komunikaci se žalobkyní a že společnosti Lacor a Wiscon dodávaly společnosti Codo služby subdodavately, ale jeho výslech byl obecný, neboť v podrobnostech odkazoval na jiné subjekty (např. Codo nebo další subdodavatele), a proto nebyl schopen prokázat, že služby fakturované společností Codo byly žalobkyni dodány

tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Žalovaný proto nebyl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

68. Soud se shoduje se žalovaným také v tom, že pochybnosti o uskutečnění deklarovaných plnění a zejména pochybnosti o obsahu skutečné činnosti obchodních zástupců a rozsahu plnění nerozptýlily ani zjištění ze zprávy o daňové kontrole provedené u společnosti Codo. Vyplývá z ní, že společnost Codo uplatnila nárok na odpočet z plnění, která jí fakturovaly společnosti Lacor a Wiscon. Část těchto plnění měla společnost Codo dále dodat žalobkyni. Z vyjádření jednatelky Codo vyplynulo, že realizaci projektů a jejich řízení měl plně na starosti O. Rákosník, který dodal společnosti Codo „hotový produkt“. Společnost Codo byla pouze zprostředkovatelem, nedisponovala žádným vlastním realizačním týmem, neměla žádné zaměstnance a všechny projektové potřeby pokrývala prostřednictvím stoprocentního outsourcingu. Ze zprávy o daňové kontrole u Codo dále plyne, že na přijatých i vydaných fakturách byl předmět plnění vymezen pouze jako pronájem obchodních zástupců, bez upřesnění činnosti a rozsahu. Podle této zprávy společnost Codo neprokázala faktický průběh deklarovaných plnění a neodstranila pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnila v rozsahu a způsobem deklarovaným na fakturách a že je Codo přijala tak, jak je na fakturách deklarováno. Z těchto důvodů nebyl nárok na odpočet uplatňovaný společností Codo uznán.
69. Doplnění dokazování v odvolacím řízení tedy nijak nepřispělo k objasnění rozhodných otázek, neboť ani v případě plnění, které měla společnost Codo přijmout od společností Lacor a Wiscon, nebyl znám rozsah a způsob (obsah) plnění. K objektivní nemožnosti provést další navrhované důkazy (předložení dokumentů od společností Lacor a Wiscon a výslech jednatelky Codo) žalobkyně v žalobě nic nenamítá. Pro úplnost lze dodat, že výslech jednatelky Codo byl částečně nahrazen zprávou o daňové kontrole provedené u této společnosti (srov. výše bod 68).
70. S ohledem na vše výše uvedené je tvrzení žalobkyně o tom, že všechny důkazy ve svém souhrnu poskytují komplexní obraz o deklarovaných plněních, zcela liché. Soud přitom neshledal, že by správce daně či žalovaný pochybili při hodnocení důkazů, a že by tak porušili § 8 odst. 1 daňového řádu. Hodnocení důkazů obsahuje především zpráva o daňové kontrole. Žalovaný pak tyto závěry shrnul (nebylo přitom jeho povinností vše vyřčené správcem daně opakovat) a přidal hodnocení doplnění dokazování v odvolacím řízení. Ze zprávy o daňové kontrole ani napadeného rozhodnutí neplyne, že by finanční orgány posuzovaly jednotlivé důkazy pouze izolovaně a že by zcela opomněly posoudit, zda alespoň ve svém souhrnu nárok žalobkyně na odpočet neprokazují. Nevyhovění návrhu na provedení některých důkazů (vyžádání informací u společností Codo, Lacor a Wiscon) správcem daně napravil žalovaný a uložil správci daně doplnit dokazování. Skutečnost, že finanční orgány nesdílí názor žalobkyně, že poskytla komplexní obraz o deklarovaných plněních, neznamená, že porušily zásady pro hodnocení důkazů nebo zatížily svá rozhodnutí nepřezkoumatelností. Uvedený názor žalobkyně ostatně nesdílí ani soud, jak bylo podrobně vysvětleno výše.
71. Žalobkyně si rovněž mylně vykládá postup správce daně poté, kdy daňový subjekt k výzvě k prokázání skutečností, předloží či navrhne další důkazy. Správce daně není povinen prokázat, že každý nově předložený důkaz je nevěrohodný. Bude totiž především hodnotit, zda i v souvislosti s dříve předloženými důkazy (čehož se žalobkyně ostatně domáhá) již všechny tyto důkazy dostatečně prokazují všechny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet. I pokud tedy budou nově předložené důkazy věrohodné, ale budou např.

osvědčovat pouze formální stránku, nebudou k unesení důkazního břemene postačovat. Obdobně bude hodnocen např. výslech svědka, který i pokud bude věrohodný, nemusí objasnit faktickou stránku plnění, příp. nikoliv všechny potřebné aspekty, např. rozsah plnění. Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci. V podrobnostech soud odkazuje na výše uvedené odůvodnění.

72. Lze shrnout, že finanční orgány dostatečně vysvětlily, z jakých zjištění pramenily jejich legitimní pochybnosti o souladu předložených daňových dokladů se skutečností a proč i po provedeném dokazování tyto pochybnosti přetrvaly. Ve světle shromážděných důkazů (i těch, které byly provedeny na návrh žalobkyně) předložené daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu k uplatnění nároku na odpočet. I pokud by bylo akceptováno, že nějaká činnost obchodních zástupců (pravděpodobně najatých dodavatelů subdodavatelů Lacor a Wiscon) probíhala (soud má nicméně za to, že i tento případný dílčí závěr zůstal pouze v rovině určité pravděpodobnosti a nebyl jednoznačně prokázán), žalobkyni se nepodařilo prokázat především rozsah deklarovaných plnění. Povinností daňového subjektu je přitom prokázat přijetí plnění v celém rozsahu, jak je deklarováno na daňových dokladech, z nichž je uplatňován plný nárok na odpočet, resp. jež je tvrzeno. Na tuto skutečnost byla žalobkyně správcem daně nepochybně upozorněna. Ve všech posuzovaných případech tak nebyly naplněny základní hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet.
73. Finanční orgány přitom nekladly na žalobkyni objektivně nesplnitelné požadavky, požadovaly-li, aby předložila skutečnou, spolehlivou a věrohodnou dokumentaci sporných služeb. Soud nemá pochybnosti o tom, že takové skutečnosti by žalobkyně, za předpokladu souladu skutečného stavu obchodních případů se stavem deklarovaným, byla schopna prokázat standardními důkazními prostředky shromažďovanými v průběhu rozumně nastaveného podnikání (např. uchováním komunikace s dodavatelem, dokumentací ověřování, zda se kontakt obchodního zástupce s potenciálním zákazníkem uskutečnil, apod.). Je přitom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání (srov. např. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2013, č. j. 3 Afs 257/2022-42, bod 42, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, nebo ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019-42).
74. S ohledem na vše výše uvedené soud uzavřel, že rozhodnutí žalovaného je z hlediska rozhodných otázek dostatečně odůvodněno a je plně přezkoumatelné. Zákonnost napadeného rozhodnutí nebyla žalobními námitkami účinně zpochybněna.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

75. Soud neshledal žalobu důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
76. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 11. března 2024

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu