



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců
Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **E. s. r. o., IČO X**
sídlem U V., B. n J.
zastoupena advokátem JUDr. Miroslavem Zamiškou
sídlem Na Příkopě 957/23, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29788/16/5300-22441-701848,

takto:

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

Odůvodnění:

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.“), odeslanou dne 26. 8. 2016, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 12. 1. 2015:
 - č. j. 294287/15/2115-50522-201242, jímž byl žalobkyni za zdaňovací období leden 2013 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 2 283 Kč,
 - č. j. 295300/15/2115-50522-201242, jímž byl žalobkyni za zdaňovací období únor 2013 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 1 433 Kč, a

- č. j. 295465/15/2115-50522-201242, jímž byl žalobkyni za zdaňovací období březen 2013 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 1 167 Kč.
- 2. Žalobkyně nejprve rekapituluje, že v řádných daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období leden až březen 2013 vykázala nadměrný odpočet v řádech desetitisíců korun českých. Podstatná část nadměrných odpočtů vznikla z plnění přijatých na základě daňových dokladů, které vystavila společnost M. i. s. r. o. (dále jen „společnost M.“). Konkrétně šlo o daňové doklady ze dnů 31. 1. 2013, 28. 2. 2013 a 31. 3. 2013, v nichž byl základ daně vždy shodně vyčíslen částkou 230 000 Kč a DPH činila 48 300 Kč. Předmětem daně ve všech případech byla fakturace služeb na základě Smlouvy o dílo č. 1/2013 ze dne 6. 1. 2013, která byla uzavřena mezi žalobkyní a společností M. a podle níž se společnost M. jako zhotovitel díla zavázala k průzkumu trhu ve vybraných regionech a lokalitách Ruské federace a k návrhu spolupráce s jednotlivými společnostmi v oblasti vybraných ekonomických činností týkajících se odpadu. Na základě smlouvy o dílo vypracovala společnost M. tzv. byznys plán a dva dokumenty v ruském jazyce. Žalobkyně pak na základě byznys plánu vypracovala studie a předala je společnosti M. jako vzorové dokumenty. Správci daně přesto vznikly pochybnosti ohledně správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v daňových přiznáních žalobkyně, a tak zahájil postup k odstranění pochybností a později daňovou kontrolu, na základě které navzdory předloženým dokumentům dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala naplnění smlouvy o dílo a uskutečnění zdanitelného plnění s nárokem na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH proto správce daně žalobkyni z velké části neuznal.
- 3. Žalobkyně žalovanému vytýká, že neměl dostatek důvodů k zamítnutí jejích odvolání proti platebním výměrům správce daně, že své rozhodnutí vydal na základě nedostatečně prokázaného skutkového stavu věci, že nesprávně vyhodnotil předložené důkazy a že při jejich hodnocení postupoval svévolně. Žalobkyně tvrdí, že judikatura, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval, na souzenou věc nepřiléhá, neboť se týká jiných skutkových okolností. Dále s žalovaným nesouhlasí v otázce nesplnění formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně a nedostatků předložené dokumentace. Na rozdíl od žalovaného má žalobkyně za to, že doba plnění ze smlouvy v délce roku 2013 je dostatečně určitá s přihlédnutím k vymezenému smluvnímu plnění. Cena za dílo sice byla placena v rámci záloh, ale všechny relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění byly v okamžiku placení zálohy dostatečně vymezeny, a tak byly splněny podmínky pro vznik nároku žalobkyně na odpočet daně. Žalobkyně je přesvědčena o tom, že splnila i hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku, neboť prokázala existenci zdanitelného plnění. Pokud žalovaný považoval za problematické to, že společnost V. GSM s. r. o. (dále jen „společnost V.“; pozn. soudu: dnes již neexistující subjekt), která byla dodavatelem společnosti M., byla nekontaktní a její předmět činnosti se neshodoval s činností, kterou měla vykonávat pro společnost M., pak žalobkyně upozorňuje na to, že jí existence subdodavatele společnosti M. nebyla známa.
- 4. Žalovaný měl dle mínění žalobkyně pochybit také tím, že výpověď svědka Ing. K. hodnotil jako nekonkrétní a nedůvěryhodnou. V situaci, kdy existovalo více samostatných přímých důkazů osvědčujících tvrzené skutečnosti a proti nim stálo několik vysvětlitelných nepřesností, měl žalovaný rozpory odstranit (provedením nového výsledku) nebo jednoznačně vyložit, proč považuje svědecké výpovědi za nekonkrétní a nedůvěryhodné. Vedle toho žalobkyně tvrdí, že žalovaný v jiném rozhodnutí týkajícím se zdaňovacího období listopad a prosinec 2012 z výpovědi Ing. K. vycházel a považoval ji za

vyhovující. Žalobkyně se tak nemůže ubránit dojmu, že žalovaný hodnotil výpověď svědka svévolně, účelově a tak, aby důkaz zapadl do vykonstruovaných závěrů. K argumentaci žalovaného, že na základě smlouvy o dílo č. 1/2013 dosud nedošlo k uzavření jakékoli zakázky, žalobkyně uvádí, že důvodem je vnitropolitická situace v cílených regionech a žalobkyní špatně prognózovaná ekonomická situace. Při plnění předmětu smlouvy o dílo bylo zjištěno, že není možné navázat v cílené zeměpisné oblasti spolupráci s jednotlivými společnostmi ohledně ekologických činností. Tuto okolnost však žalobkyně nemohla ovlivnit. Předmětem smlouvy o dílo ovšem byla i realizace projektů a předání know-how.

5. V neposlední řadě žalobkyně namítá, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s jejími námitkami. Žalobkyně tvrdila, že se správce daně na straně 11 zprávy o daňové kontrole až přehnaně zaobíral obsahem dokumentů, které žalobkyně a jednatel společnosti M. předložili k prokázání zdanitelných plnění. Správce daně zkoumal věcný obsah dokumentů, analyzoval použité údaje a zpochybňoval zdroje citací, ač to pro věc nebylo relevantní. Tento postup správce daně žalovaný přesto kvitoval. Rozhodné však mělo být, že společnost M. žalobkyni skutečně předala byznys plán a dva dokumenty v ruském jazyce, na základě kterých žalobkyně vypracovala studie, jež vedly k dalšímu postupu v souladu se smlouvou o dílo. To, jaké použily strany při vypracování studií zdroje, je irrelevantní.
6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nesouhlasí s tím, že jím citovaná judikatura nedopadala na věc žalobkyně. Dále vyslovuje názor, že předmět a rozsah plnění nebyl na daňových dokladech specifikován dostatečně. Smluvená cena díla totiž měla charakter zálohových plateb na dílo, které mělo být teprve vytvořeno. Doba plnění byla stanovena na rok 2013 bez uvedení měsíce a dne. Předmět a rozsah plnění byl na daňových dokladech vymezen natolik obecným způsobem, že nebylo seznatelné, co bylo předmětem plnění a v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto. Žalobkyně proto měla prokázat předmět a rozsah uskutečněného plnění, této povinnosti však nedostála. Zda žalobkyně věděla, že společnost M. neprováděla činnost, k níž se na základě smlouvy o dílo zavázala, sama, ale s pomocí společnosti V., pak nemá vliv na skutečnost, zda tomu tak bylo či nikoli. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že výpověď Ing. K. hodnotil svévolně. K neuzavřeným zakázkám v Ruské federaci žalovaný poznamenává, že žalobkyně neprokázala, že by nabídky potenciálním zákazníkům byly alespoň učiněny v souladu s tím, co bylo ujednáno ve smlouvě o dílo. Pokud žalobkyně prokazovala svá tvrzení o přijetí zdanitelných plnění listinnými důkazními prostředky, bylo povinností daňových orgánů zabývat se obsahem těchto listin. Žalovaný tedy rozporuje názor, že podstatné bylo jen to, že předmětné listiny byly předány druhé smluvní straně. Protože žalovaný považuje žalobní argumentaci za nedůvodnou, navrhuje, aby soud žalobu zamítl.
7. V replice žalobkyně opakuje svá žalobní tvrzení. Nad rámec toho, co uvedla v žalobě, dodává, že žalovaný ve dvou odvolacích řízeních hodnotil stejný důkaz – výpověď Ing. K. ze dnů 6. 1. 2014 a 21. 2. 2014 – rozdílně. Z obou výpovědí svědka přitom jednoznačně plyne, že neměl o subdodavatelských společnostech M. tušení.
8. Prostřednictvím podání ze dne 25. 5. 2017 žalobkyně předkládá soudu vyjádření Krajského ředitelství policie Středočeského kraje a usnesení téhož orgánu ze dne 31. 3. 2016, z nichž má plynout, že trestní řízení ve věci podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby vedené se zástupcem žalobkyně, Ing. M. K., bylo policií odloženo, neboť nebylo prokázáno, že by zdanitelné plnění skutečně neproběhlo a

že by v jednání Ing. K. nebo jiné osoby jednající za žalobkyni bylo možné spatřovat naplnění skutkové podstaty trestného činu dle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník“).

II. Obsah správního spisu

9. Výzvami ze dnů 15. 1. 2013 a 11. 2. 2013 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností ohledně zdaňovacích období leden až březen 2013, neboť mu vznikly pochybnosti ohledně správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v přiznáních žalobkyně k DPH za tato zdaňovací období. Postup k odstranění pochybností byl ukončen 25. 9. 2013 a současně byla téhož dne zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem bylo DPH za zdaňovací období listopad 2012 až březen 2013 (zjištění správce daně týkající se zdaňovacích období listopad a prosinec 2012 však nejsou předmětem tohoto soudního řízení, a proto se jimi soud v tomto rozsudku nezabývá).
10. Správce daně shledal, že největší část uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu ve zdaňovacích obdobích leden až březen 2013 tvořily daňové doklady od společnosti M., která vystavila v každém z těchto zdaňovacích období jeden daňový doklad znějící vždy na částku 230 000 Kč plus DPH ve výši 48 300 Kč, v němž v části nazvané „označení dodávky“ uvedla: *„Fakturujeme Vám na základě uzavřené SOD č. 01/2013, dohodnutou částku“*.
11. Podle smlouvy o dílo č. 01/2013 ze dne 6. 1. 2013 uzavřené mezi žalobkyní jako objednatelem a společností M. jako zhotovitelem se naposledy zmíněná společnost zavázala provést *„průzkum trhu ve vybraných regionech a lokalitách Ruské federace, návrh spolupráce s jednotlivými firmami v oblasti ekologických činností – zejména komunální odpad/sběr, třídění, likvidace, recyklace, projekty, know how, případně dodávky/, čistírny průmyslových a odpadních vod/ projekty, know how, dodávky technologií/*. Součástí návrhu se předpokládá kvalitní místní průzkum, příprava jednání s místními orgány a představiteli možných kooperujících podniků, otázky případných možných podpůrných programů a možnost financování z veřejných prostředků. (...) Předmětem zájmu jsou lokality, kde má zhotovitel své místně příslušné vztahy, zkušenosti a kde jsou podmínky pro tyto činnosti předmětem aktuálních společenských požadavků a akutních zájmů. Jedná se zejména o následující oblasti: východní část evropské části Ruské federace a západní část asijské části Ruské federace“ (viz čl. I smlouvy o dílo – Předmět smlouvy). Podle čl. II citované smlouvy o dílo se společnost M. zavázala zajistit domluvené podklady a v koordinaci s objednatelem vytvořit algoritmus plánovaného průzkumu a jednotlivých jednání za účelem ekonomického využití fakturovaných finančních prostředků v souladu se zadáním s tím, že doba plnění byla prozatím stanovena na rok 2013 (po vzájemném jednání lze v případě pozitivních výsledků prodloužit). V čl. III smlouvy se strany dohodly na tom, že smluvní cena bude rozložena do měsíčních splátek, které budou pokrývat *„veškeré náklady zhotovitele pro zajištění za zhotovené dílo specifikované v části I. této smlouvy“*, a to tak, že splátky za leden až březen činí 230 000 Kč a za duben až červen 195 000 Kč. Platební podmínky byly ujednány v čl. IV. smlouvy, podle něhož měla být úhrada ceny díla prováděna na základě faktur vystavovaných zhotovitelem, a to vždy k 30. dni měsíce se splatností k 15. dni následujícího měsíce. Podle dodatku č. 1 k citované smlouvě proběhlo dne 8. 4. 2013 jednání obou společností, na němž byl kladně hodnocen předaný materiál *„Byznys plán na výstavbu závodu na zpracování a využití TKO“* pro město Argun, byly projednány výsledky jednání s místními zástupci státní správy a možnost využití dotací pro realizaci,

jakož i akviziční aktivita v dalších oblastech. V dodatku je dále uvedeno, že další podklady budou dodány v červenci 2013 a pro další jednání se zástupci města Argun připraví žalobkyně pracovní podklady, které předá společnosti M. Dodatkem bylo také stanoveno, že měsíční platby za duben a květen 2013 budou sníženy na 50 000 Kč.

12. Žalobkyně správci daně v daňovém řízení předložila dokument nazvaný „*byznys – plán pro výstavbu závodu na příjem, zpracování a zužitkování a skladování tuhého komunálního odpadu*“ a dva dokumenty v ruském jazyce, a to „*úroveň cen zařízení skládky*“ a „*popis výkresové dokumentace*“, které měla obdržet od společnosti M. Dále předložila studii, kterou dle svého tvrzení vypracovala sama žalobkyně na základě byznys plánu, dokument „*rozšíření skládky odpadů Rokycany – Němčičky, 1. etapa*“ a studii „*krajský systém nakládání s komunálními odpady ve vazbě na rokycanský region*“, jež byly předány společnosti M. a měly sloužit jako nabídka a vzorové dokumenty při získávání potenciálních zákazníků v Rusku. Žalobkyně správci daně sdělila, že na základě provedených nabídek nebyla uzavřena žádná smlouva.
13. Správce daně během daňové kontroly zjistil, že společnost M. sice vystavila pro žalobkyni daňové doklady a ty zahrnula do svého účetnictví, samotnou realizaci zakázky však měla provést společnost V. Zdanitelná plnění měla být předávána poštou, jednatel společnosti M. však nesdělil, o jaká konkrétní zdanitelná plnění se jednalo a nepředložil žádnou projektovou dokumentaci k průzkumu trhu, pouze výše zmiňovaný byznys plán a dále čtyřstránkový dokument nazvaný „*integrováný systém odpadového zajištění města Argun – iniciační studie, progresivní varianty řešení*“. Správce daně si povšiml, že byznys plán sice obsahuje spoustu údajů a výpočtů, ale není zřejmé, z jakých zdrojů autor vycházel, nebo že autor použil 13 let staré údaje o ceně a že je celý dokument neobvykle číslován, neboť za úvodní podkapitolou 2.2.2 následuje velká kapitola 3. Ani z druhého z předložených dokumentů není patrné, o jaké zdroje se autor opíral. K nekontaktní společnosti V. správce daně zjistil, že se zadanými projekty běžně nezabývala a nedisponovala zaměstnanci, kteří je mohli realizovat.
14. Ve zprávě o daňové kontrole, která byla sepsána dne 15. 12. 2014 a projednána s žalobkyní dne 6. 1. 2015, správce daně konstatoval, že není zřejmé, zda byla deklarovaná zdanitelná plnění provedena a kým, neboť společnost M. zadala jejich realizaci společnosti V., která nedisponovala kvalifikovanými zaměstnanci. Dokumenty, které měla společnost M. předat žalobkyni, nesly známky účelového zkopírování či přepracování nějakého staršího dokumentu. Dokument „*popis výkresové dokumentace*“ sice byl vypracován v azbuce, ale některá slova v něm do azbuky převedena nebyla, a tak byl i tento dokument zřejmě účelově vytvořen pro správce daně. Vzhledem k tomu, že jednatel společnosti M. nepředložil žádnou dokumentaci k průzkumu trhu ani nekonkretizoval, jaká zdanitelná plnění měla být předávána poštou, a že žalobkyně nedoložila, že byly potenciálním zákazníkům v Rusku učiněny nabídky, uzavřel správce daně, že se nepodařilo osvědčit, že byl skutečně proveden průzkum trhu a naplněn předmět smlouvy o dílo. Proto správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně dle faktur vystavených společností M. a vydal platební výměry ze dne 12. 1. 2015, jimiž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet.
15. Žalobkyně proti platebním výměrům podala odvolání, v nichž namítala, že se správce daně až přehnaně zabíral obsahem předložených dokumentů, přestože podstatné bylo to, že společnost M. žalobkyni dokumenty předala a že žalobkyně na jejich základě dále postupovala. Žalobkyně také tvrdila, že jí nebyla známa existence společnosti V. ani jiných subdodavatelů společnosti M. K uzavření zakázek v Rusku nedošlo z důvodu

vnitropolitické a ekonomické situace v cílové zemi, což však žalobkyně nemohla ovlivnit. Závěry správce daně považovala za účelové a nedostatečně odůvodněné.

16. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejprve zabýval splněním formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, přičemž shledal, že na daňových dokladech vystavených společností M. není dostatečně specifikován předmět a rozsah plnění, neboť daňové doklady odkazují na smlouvu o dílo, v níž byla cena smluvena tak, že má charakter zálohových plateb na dílo, které má být teprve vytvořeno, přičemž doba plnění smlouvy byla stanovena na rok 2013 bez uvedení přesného dne a měsíce. Protože nárok na odpočet daně lze při absenci předepsaných formálních náležitostí prokázat i jinak, konstatoval žalovaný, že splnění formálních podmínek je závislé na výsledku dokazování vedeného správcem daně.
17. K hmotněprávním podmínkám pro přiznání nároku na odpočet DPH žalovaný uvedl, že mezi ně patří fakticita plnění, tj. zda skutečně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaného daňovým dokladem, i použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností daňového subjektu pro účely uskutečňování plnění na výstupu uvedených v § 72 odst. 1 písm. a) až e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (viz čl. II bod 1 zákona č. 502/2012 Sb.; dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti M., deklarovaného daňovými doklady, neboť předložené listiny nevypovídaly o konkrétním uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo ujednáno ve smlouvě o dílo, podle níž měl být předmětem plnění průzkum trhu, návrh spolupráce s jednotlivými společnostmi v oblasti ekologické činnosti, místní průzkum v Rusku aj. Své tvrzení, že prostřednictvím společnosti M. byla studie ve třech různých verzích nabídnuta do Ruska, přitom zástupce žalobkyně, Ing. M. K., nedoložil. I kdyby žalobkyně prokázala faktické přijetí zdanitelného plnění, z provedeného dokazování nevyplynulo, že žalobkyně realizovala nebo se pokusila realizovat plnění na výstupu, ke kterým by využila jí deklarované přijaté plnění od společnosti M. Žalobkyně tedy dle mínění žalovaného nesplnila hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně a současně formální podmínky, neboť v návaznosti na neprokázání přijetí zdanitelného plnění nebyl prokázán rozsah a předmět plnění jako nezbytné náležitosti daňového dokladu.
18. Žalovaný následně poznamenal, že jediné, co má ve vztahu k daňovým dokladům za prokázané, je uhrazení plateb po 278 300 Kč měsíčně na účet společnosti M. Protože smluvené platby měly charakter zálohových plateb, posuzoval žalovaný, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet daně z titulu zaplacení zálohy. Z judikatury Soudního dvora žalovaný dovodil, že existenční podmínkou vzniku nároku na odpočet daně v případě zaplacení zálohy je faktické přijetí zdanitelného plnění. Proto žalobkyni nevznikl nárok na odpočet daně ani na základě uhrazených záloh dle daňových dokladů od společnosti M. Závěrem se žalovaný věnoval jednotlivým odvolacím námitkám, které neshledal důvodnými.

III. Posouzení žaloby krajským soudem

19. Soud nejprve ověřil, že žaloba byla podána včas (napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobkyně doručeno dne 30. 6. 2016) a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Protože se jedná o žalobu projednatelnou, přezkoumal soud napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu

v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

20. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci vyjádřili s takovým postupem v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlas. Soud nepovažoval za potřebné provádět v tomto soudním řízení dokazování sdělením Krajského ředitelství policie Středočeského kraje a usnesením téhož orgánu ze dne 31. 3. 2016 o odložení trestní věci týkající se podezření ze spáchání přečinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Je tomu tak proto, že závěr orgánu činného v trestním řízení o nedostatku důvodů pro zahájení trestního stíhání fyzické osoby (v tomto případě Ing. M. K.) nezavazuje správce daně ve zjišťování skutkového stavu potřebného pro jeho vlastní právní závěr o oprávněnosti nároku právnické osoby (žalobkyně) na odpočet DPH na vstupu. Závěr orgánu činného v trestním řízení se jednak týká osoby odlišné od žalobkyně a jednak se odvíjí od zcela rozdílné právní úpravy. Zatímco orgány činné v trestním řízení rozhodovaly o tom, zda se fyzická osoba úmyslným jednáním dopustila trestného činu podle § 240 trestního zákoníku, daňové orgány posuzovaly, zda právnická osoba splnila předpoklady pro uplatnění nároku na odpočet daně.
21. Soud vyšel z následujících zákonných a judikatorních východisek:
22. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných pod písm. a) až e) téhož ustanovení. Daní na vstupu u přijatého plnění se podle § 72 odst. 2 zákona o DPH rozumí daň uplatněná podle zákona o DPH mimo jiné na službu, která byla nebo má být daňovému subjektu poskytnuta. V souladu s § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, povinen mít daňový doklad. Podle § 73 odst. 5 téhož zákona, neobsahuje-li doklad pro prokázání nároku na odpočet daně všechny předepsané náležitosti daňového dokladu, lze nárok prokázat jiným způsobem. Mezi náležitosti daňového dokladu přitom patří i rozsah a předmět plnění [viz § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH].
23. Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 18. 9. 2016 (tj. znění rozhodném pro souzenou věc; dále jen „daňový řád“) „*správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“. Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (odstavec 3). „*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*“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [odstavec 5, písm. c)].
24. Ustálenou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání či jiných podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně

věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

25. K prokazování nároku na odpočet daně Nejvyšší správní soud judikuje, že se sice prvotně jedná o záležitost dokladovou, ale současně je 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, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat“* (např. rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet daně tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale také stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je daňovým subjektem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
26. Tento názor zastává též Soudní dvůr, který v řadě svých rozhodnutí vymezil podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a hmotněprávní (věcné). Zásada daňové neutrality, na které je DPH vystavěna, pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (srov. rozsudky ze dne 8. 5. 2008, spojené věci C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade*, nebo ze dne 9. 7. 2015, věc C-183/14, *Salomie a Oltean*). Například v rozsudku ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-518/14, *Senatex*, Soudní dvůr vymezil, že formální podmínkou je držení faktury vystavené v souladu s čl. 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), zatímco hmotněprávními podmínkami nezbytnými k tomu, aby dotčená osoba mohla využít nárok na odpočet DPH je jednak to, aby *„byla osobou povinnou k dani a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani“*. Jednou z obligatorních náležitostí faktury je dle čl. 226 odst. 6 směrnice o DPH [obdobně jako dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH] údaj o rozsahu a druhu poskytnuté služby.

27. Je také třeba zdůraznit, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, a tak správce daně nemá povinnost nahrazovat aktivitu daňového subjektu. Procesní odpovědnost za prokázání pravdivosti jím tvrzených skutečností spočívá na daňovém subjektu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Nerozptýlí-li daňový subjekt pochybnosti správce daně stran souladu skutečného stavu se stavem formálně právním, není úkolem správce daně, aby za daňový subjekt domýšlel další tvrzení a vyhledával důkazy na jejich podporu.
28. Na podkladě těchto východisek soud posoudil důvodnost žaloby. Soud předně dává žalovanému za pravdu v tom, že v daňových dokladech vystavených společností M. ve dnech 31. 1. 2013, 28. 2. 2013 a 31. 3. 2013 není dostatečně specifikován rozsah a předmět plnění, který je povinnou náležitostí daňového dokladu dle § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. Daňové doklady totiž předmět a rozsah plnění, za něž byla v měsících leden až březen 2013 fakturována částka ve výši 278 300 Kč (tj. v souhrnu 834 900 Kč za tyto tři měsíce) vůbec nevymezují, neboť pouze odkazují na smlouvu o dílo č. 01/2013 a zde dohodnutou částku. Ani z předmětné smlouvy o dílo však není zjistitelné, jaká konkrétní zdanitelná plnění měla být žalobkyni v měsících leden, únor a březen 2013 poskytnuta ze strany zhotovitele, společnosti M. Smluvní strany sice ve smlouvě na straně jedné ujednaly, že cena za dílo bude placena v měsíčních splátkách na základě faktur vystavovaných společností M. vždy k 30. dni měsíce se splatností k 15. dni následujícího měsíce, ale současně na straně druhé nedohodly, že dílo bude žalobkyni předáváno postupně (dílčími plněními), a tedy ani nespecifikovaly, jaká plnění a v jakých termínech je zhotovitel povinen objednateli poskytnout. Ujednání ve smlouvě o dílo jsou tedy velmi nejasná a nelze z nich dovozovat, jakou – ve vztahu k ujednanému předmětu smlouvy patrně dílčí – službu (eventuálně zboží) měla společnost M. žalobkyni v kontrolovaných zdanitelných obdobích poskytnout.
29. Nebylo-li v daňových dokladech vymezeno, co přesně bylo předmětem plnění, resp. v jakém rozsahu bylo na základě smlouvy o dílo v tom kterém měsíci plněno, pak je třeba konstatovat, že žalobkyně nesplnila formální předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, neboť předložené daňové doklady nebyly (pro absenci rozsahu a předmětu plnění) vystavené v souladu se zákonem. V důsledku toho z nich nebylo vůbec seznatelné, jaká zdanitelná plnění se měla v jednotlivých zdaňovacích obdobích uskutečnit.
30. Žalobkyně v reakci na tvrzení žalovaného o nesplněních formálních předpokladech pro přiznání nároku na odpočet daně tvrdí, že doba plnění vymezená ve smlouvě jako rok 2013 byla určitá, předmět plnění byl v době placení splátek určen dostatečně konkrétně a dílo bylo placeno zálohově. Dožaduje se proto aplikace závěrů vyslovených Soudním dvorem v rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-419/02, *BUPA Hospitals Ltd* (dále jen „věc *BUPA Hospitals*“). Závěry tohoto rozsudku však na právě posuzovanou věc nepřiléhají.
31. Ve věci *BUPA Hospitals* se Soudní dvůr zabýval aplikací čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce dnes již neúčinné směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (tzv. šestá směrnice o DPH; dále jen „směrnice 77/388/EHS“), jemuž formulačně i věcně odpovídá čl. 65 směrnice o DPH. Toto ustanovení zavádí výjimku z obecně platného pravidla, podle něhož se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost k DPH vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby, neboť odchylně stanoví, že v případě zaplacení záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby vzniká daňová povinnost k DPH převzetím platby až do výše přijaté částky. Čl. 65 směrnice o

DPH tedy upravuje situaci, kdy je ještě před uskutečněním zdanitelného plnění přijata záloha. Samotné převzetí zálohy pak má za následek vznik daňové povinnosti, neboť smluvní strany tím vyjadřují svůj záměr vyvodit předem veškeré finanční důsledky spojené s budoucím uskutečněním zdanitelného plnění. Aby v souvislosti se zálohou mohla vzniknout daňová povinnost k DPH a s tím spojený vznik nároku na odpočet, „je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy především (...), aby v okamžiku zaplacení zálohy byly zboží či služby přesně vymezeny“ (viz rozsudek ve věci *BUPA Hospitals*, a dále také rozsudek Soudního dvora ze dne 31. 5. 2018 ve spojených věcech C-660/16 a C-661/16, *Kollroß a Wirtl*).

32. Obdobně podle zákona o DPH platí, že jde-li o službu, pak k uskutečnění zdanitelného plnění dochází dnem jejího poskytnutí, popř. dnem vystavení daňového dokladu, a to tím dnem, který nastal dříve, a k tomuto dni je plátce povinen přiznat daň [§ 21 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 21 odst. 1 zákona o DPH], přičemž se však za vystavení daňového dokladu ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o DPH nepovažuje vystavení daňového dokladu na přijatou úplatu, resp. zálohu [§ 21 odst. 4 písm. a) téhož zákona]. Výjimečně je plátce povinen přiznat daň i tehdy, pokud k uskutečnění zdanitelného plnění ještě nedošlo, přijal-li předem úplatu, tj. zálohu na budoucí plnění (srov. § 21 odst. 1 zákona o DPH). V takovém případě je plátce povinen vystavit do 15 dnů od přijetí úplaty daňový doklad na přijatou úplatu [§ 28 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 28 odst. 3 zákona o DPH]. Povinnost přiznat daň z úplaty (zálohy) přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění a související nárok na odpočet daně, však v souladu se shora citovanou judikaturou Soudního dvora vznikne pouze tehdy, pokud jsou v okamžiku přijetí platby známy veškeré relevantní znaky budoucího plnění (s účinností od 1. 7. 2017 je naposledy zmíněné pravidlo výslovně zakotveno v § 20a odst. 2 a 3 zákona o DPH).
33. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že platby sjednané a hrazené podle smlouvy o dílo měly charakter zálohových plateb na dílo, které mělo teprve vzniknout, což zřejmě dovodil z toho, že platby měly dle čl. III smlouvy pokrývat veškeré náklady společnosti M. na zhotovení díla. S tímto závěrem žalovaného se však soud neztotožňuje. Smlouva o dílo č. 01/2013 je formulována nejasně a skutečně vyvolává dojem, že žalobkyně měla na jejím základě hradit společnosti M. v jednotlivých měsících zálohy na budoucí plnění, které mělo vzniknout v blíže neurčené době během roku 2013. Skutečnosti plynoucí ze správního spisu a tvrzení žalobkyně uplatněné v daňovém i soudním řízení však ve prospěch takového závěru nesvědčí. V první řadě je nutno podotknout, že daňové doklady vystavené společností M. ve dnech 31. 1. 2013, 28. 2. 2016 a 31. 3. 2016 nejsou daňovými doklady k přijaté platbě, ale jedná se o standardní daňové doklady vystavené v den uskutečnění zdanitelného plnění s tím, že datum splatnosti úhrady je v nich vždy stanoveno na 14. den po dni vystavení daňového dokladu. Podstatné je však především to, že žalobkyně podle výpisů z účtu uhradila cenu za plnění na účet společnosti M. vždy až po vystavení daňových dokladů – konkrétně ve dnech 13. 2. 2013, 15. 3. 2013 a 15. 4. 2013. Je tedy patrné, že v souzené věci nešlo o situace, v nichž měla žalobkyně předem platit zálohu na budoucí plnění, nýbrž o situace, kdy prováděla platbu v reakci na to, že obdržela daňový doklad, podle něhož došlo (k neurčitě vymezenému) zdanitelnému plnění.
34. Pro závěr o tom, že žalobkyně neprováděla zálohové platby před uskutečněním zdanitelného plnění, je pak naprosto klíčové, že sama žalobkyně, jež nesla břemeno tvrzení

i břemeno důkazní ve vztahu ke skutečnostem uplatněným v přiznáních k DPH, nezaložila svou argumentaci na tom, že platby na základě faktur byly platbami zálohovými prováděnými před uskutečněním zdanitelného plnění, nýbrž opírala svůj nárok o skutečnost, že na základě smlouvy o dílo bylo plněno a za toto plnění žalobkyně zaplatila fakturované částky. Tento názor žalobkyně zastávala během odvolacího řízení, jakož i během soudního řízení, v němž se snaží soud přesvědčit, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ohledně něhož společnost M. vystavila daňové doklady.

35. S ohledem na shora uvedené nelze nárok na odpočet daně dovozovat z toho, že žalobkyně uhradila ještě před uskutečněním zdanitelného plnění úhradu tzv. zálohy, a proto jsou závěry vyslovené v rozsudku ve věci *BUPA Hospitals* pro tuto věc irelevantní a ztrácí smysl posuzovat, zda obě smluvní strany znaly v době úhrady všechny relevantní znaky budoucího zdanitelného plnění. Úvahu žalovaného ohledně nároku žalobkyně na odpočet daně z titulu zaplacení zálohy (odst. [36] napadeného rozhodnutí) je pak třeba hodnotit jako nepřipadnou a nadbytečnou. Na zákonnost napadeného rozhodnutí však tato úvaha vliv nemá, jelikož byla uvedena zjevně nad rámec nezbytného odůvodnění, v němž jsou závěry o nesplnění formálních i hmotněprávních podmínkách pro přiznání nároku na odpočet srozumitelně a správně odůvodněny (k hmotněprávním podmínkám viz dále).
36. Protože splnění formálních podmínek není pro uznání nároku na odpočet DPH rozhodující, zabýval se žalovaný také splněním hmotněprávních podmínek, načež shledal, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelného plnění od společnosti M.
37. Vzhledem k tomu, že pro absenci vymezení rozsahu a předmětu plnění fakturovaného daňovými doklady z ledna až března 2013 není zřejmé, jaká konkrétní (zřejmě dílčí) část služby měla být žalobkyni poskytnuta, a sama žalobkyně tvrdila a tvrdí, že bylo plněno v souladu s předmětem smlouvy o dílo, postupoval žalovaný správně, když posuzoval, zda dokumenty předložené žalobkyní a společností M. vypovídají o tom, že byl předmět smlouvy naplněn. Žalovaný dospěl k závěru, že tomu tak nebylo, což žalobkyně konkrétními žalobními výtkami nezpochybňuje a pouze konstatuje, že předložené dokumenty plnění předmětu smlouvy dokládají, přičemž také argumentuje tím, že podstatné je, že určité dokumenty byly mezi smluvními stranami předány. S tímto názorem žalobkyně soud nesouhlasí, neboť žalobkyně neměla v daňovém řízení prokázat pouze to, že si strany předaly nějaké dokumenty, nýbrž že plnění, které společnost M. poskytla žalobkyni, bylo právě tím plněním, k němuž se zavázala podle smlouvy o dílo, na jejímž základě byly dle tvrzení žalobkyně vystaveny daňové doklady.
38. Aby mohlo být konstatováno splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet, musela by žalobkyně prokázat, že společnost M. v souladu se smlouvou o dílo prováděla průzkum trhu v Ruské federaci a navrhovala žalobkyni spolupráci s jednotlivými společnostmi v oblasti ekologických činností, v souvislosti s čímž měla navíc provádět „*kvalitní místní průzkum, přípravu jednání s místními orgány a představiteli možných kooperujících podniků, otázky případných možných podpůrných programů a možnost financování z veřejných projektů*“ (článek I smlouvy), nebo že pro žalobkyni vytvořila či alespoň vytvářela „*algoritmus plánovaného průzkumu a jednotlivých jednání*“ (článek II smlouvy). Soud dává žalovanému za pravdu, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla. Předložený byznys plán popisuje jakousi plánovanou výstavbu závodu na příjem, zpracování, využití a skládání tuhého komunálního odpadu v městě Argun, ale nelze z něj dovodit, že jeho vyhotovení předcházelo průzkumu trhu, jednání s místními orgány či diskutování možnosti financovat výstavbu z veřejných projektů. To, že je

v dokumentu konstatováno, že chybí údaje o podílu obyvatel a množství, plochách a obsazenosti veřejných a kulturních objektů, a tak je vycházeno z údajů pro městský okruh Kamyšlov, naopak nasvědčuje tomu, že žádný kvalitní místní průzkum neproběhl. Předložený byznys plán nelze považovat za důkaz o plnění smlouvy o dílo také proto, že se společnost M. dle textu smlouvy o dílo vůbec nezavázala k vypracování projektu výstavby.

39. Soud taktéž neshledává, že by zpracování popisu výkresové dokumentace (která předložena nebyla) nebo zjišťování úrovně cen zařízení skládky spadalo mezi činnosti, které měla společnost M. dle smlouvy o dílo zajišťovat. Ani dokumenty, které byly sepsány v azbuce, proto nelze považovat za důkaz o plnění smlouvy. Soud navíc souhlasí se správcem daně, že přinejmenším nezvyklá struktura byznys plánu, který začíná podkapitolou 2.2.2, po níž následuje kapitola 3, a nepřeložená zkomolená česká slova v popisu výkresové dokumentace (např. SKL8DKOVÁNÍ a POPTRUBÍ) působí nevěrohodně a nasvědčují tomu, že dokumenty byly vytvořeny narychlo a účelově pro správce daně (např. strojovým překladem). Pokud žalobkyně tvrdí, že studie, kterou sama vyhotovila na základě byznys plánu, a další dva dokumenty, jež předala společnosti M., měly sloužit jako vzorové dokumenty při získávání potenciálních zákazníků v Rusku, nijak tím neprokazuje, že společnost M. jako zhotovitel a vystavitel daňových dokladů skutečně oslovila potenciální zákazníky a pokusila se, aby navázali spolupráci s žalobkyní. Při absenci dokumentů, které by osvědčovaly, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, ohledně nichž byly vystaveny daňové doklady, nemůže jako spolehlivý důkaz sloužit ani osamoceně stojící dodatek č. 1 ke smlouvě o dílo, v němž smluvní strany deklarovaly, že společnost M. realizovala některé z činností, k nimž se smluvně zavázala, neboť pravdivost tohoto dodatku doloženého až v pozdní fázi daňové kontroly nebyla nijak podložena a je sporná.
40. V souvislosti se shora uvedeným soud konstatuje, že se žalovaný dostatečně zabýval odvolací námitkou, v níž žalobkyně správci daně vytýkala, že se až přehnaně zaobíral obsahem předložených dokumentů a nebral v potaz, že podstatné je, že nějaké dokumenty byly mezi smluvními stranami předány. Žalovaný tuto námitku výslovně vypořádal v odst. 38 napadeného rozhodnutí. S názorem zde uvedeným soud souhlasí a dodává, že v situaci, kdy správce daně posuzoval, zda mezi žalobkyní a společností M. proběhlo zdanitelné plnění způsobem deklarovaným daňovými doklady (resp. způsobem tvrzeným žalobkyní), bylo jeho povinností zkoumat obsah předložených dokumentů, porovnávat jej s předmětem smlouvy a hodnotit, zda jsou předložené dokumenty věrohodné.
41. Pro posouzení splnění hmotněprávních předpokladů je podstatné také zjištění správce daně, že společnost M. spolupracovala se společností V. (nekontaktní od února 2014), jež byla jejím subdodavatelem a měla zajišťovat místní šetření, jednání s místními úřady a politickými orgány, studium dostupných statistických údajů a jejich konzultaci na místě s pověřenými osobami. Spolupráce mezi společnostmi M. a V. však nebyla ve vztahu k činnostem, které měla společnost M. zajišťovat pro žalobkyni, prokázána, neboť jednatel společnosti M. předložil v daňovém řízení pouze byznys plán, jehož důkazní hodnotou se soud zabýval výše, a dokument s názvem „*Integrovaný systém odpadového zajištění města Argun – iniciační studie, progresivní varianty řešení*“, který však o zdanitelných plněních uskutečněných v lednu až březnu 2013 ničemho nevypovídá, neboť podle datace pochází až z dubna 2013. Nepodařilo se tedy ověřit, že společnost V. poskytla v rozhodných zdaňovacích obdobích společnosti M. takové plnění, které by spadalo pod předmět

smlouvy o dílo uzavřené žalobkyní a které by společnost M. mohla žalobkyni přefakturovat daňovými doklady z ledna až března 2013. Způsobnost společnosti V. poskytnout společnosti M. plnění spadající do předmětu smlouvy o dílo vyvrací také zjištění správce daně, že se společnost V. běžně zabývala úklidovými a pomocnými stavebními pracemi, na něž najímala další společnosti, a že nedisponovala žádnými vlastními zaměstnanci. Ani skutečnosti vztahující se ke spolupráci mezi společnostmi V. a M. tedy nesvědčí o tom, že společnost M. poskytla žalobkyni zdanitelné plnění, o něž v tomto soudním řízení jde.

42. Argumentace žalobkyně, že o spolupráci mezi společnostmi V. a M. na této zakázce nevěděla a že její vědomost neprokázaly ani daňové orgány, se pak zcela míjí s rozhodovacími důvody daňových orgánů. Závěry daňových orgánů byly založeny na tom, že žalobkyně nesplnila předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně. Až kdyby bylo konstatováno, že žalobkyně předpoklady splnila, a daňové orgány by přesto měly za to, že jí nárok nelze přiznat, neboť se žalobkyně účastnila daňového podvodu, by mělo smysl zkoumat, zda žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se svým jednáním účastní řetězové transakce zasažené podvodným jednáním.
43. Výpovědi Ing. M. K., zaměstnance žalobkyně, hodnotil žalovaný ve vztahu ke smlouvě o dílo č. 01/2013 jako nevěrohodné a nekonkrétní. Nevěrohodná měla být výpověď, kterou svědek podal dne 6. 1. 2014 při místním šetření, kdy uvedl, že společnost M. podle smlouvy o dílo plnila a že si smluvní strany navzájem předávaly dokumenty. Soud na rozdíl od žalovaného nepovažuje tuto svědeckou výpověď nutně za nevěrohodnou, neboť svědek mohl mít za to, že společnost M. vypracovala byznys plán a ten spadl pod předmět smlouvy o dílo (jedná se o subjektivní hodnocení skutečností svědkem). To, že žalovaný mylně označil svědeckou výpověď za nevěrohodnou, zatímco v jiném odvolacím řízení vedeném v související věci týkající se zdaňovacích období listopad a prosinec 2012 (ohledně nichž je před Krajským soudem v Praze vedeno řízení pod sp. zn. 46 Af 25/2016) z téže výpovědi vycházel a měl ji za věrohodnou, soud považuje za chybné. Toto pochybení však nemohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pravdivost tvrzení svědka byla vyvrácena zjištěním, že byznys plán o plnění smlouvy o dílo nesvědčí. Pokud jde o výpověď Ing. K. ze dne 21. 2. 2014, ta skutečně je ve vztahu ke smlouvě o dílo č. 01/2013 nekonkrétní, neboť svědek byl uvedeného dne vyslýchán zejména ve vztahu k jiné zakázce, kterou společnost M. realizovala pro žalobkyni (a která je řešena zdejším soudem pod sp. zn. 46 Af 25/2016). Vzhledem k tomu, že svědek byl ke smlouvě o dílo č. 01/2013 vyslechnut již v lednu 2014 a že ostatní zjištěné skutečnosti nevzbuzují pochyby o správnosti závěrů daňových orgánů, nesdílí soud přesvědčení žalobkyně, že měl být svědek vyslechnut znovu.
44. K argumentaci, že žalobkyně nemohla ovlivnit špatnou vnitropolitickou a ekonomickou situaci, v důsledku které nedošlo k uzavření zakázek s ruskými společnostmi, soud uvádí, že žalobkyni není dáváno k tíži nenavázání spolupráce s ruskými společnostmi, nýbrž neprokázání skutečnosti, že společnost M. učinila konkrétní kroky ke zprostředkování spolupráce (resp. vypracování návrhu spolupráce a algoritmu jednání), jak se zavázala ve smlouvě o dílo.
45. Na základě shora uvedeného lze uzavřít, že bylo na žalobkyni, aby v rámci minimalizace podnikatelského rizika pamatovala na povinnost náležitě prokázat svá daňově relevantní tvrzení a aby upravila způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje tak, aby byla schopna unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu k nároku na

odpočet daně. Rovněž měla myslet na to, že při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění bude záležet na obsahu smlouvy, která měla transparentně vymezit předmět plnění, způsob jeho provedení a vzájemné povinnosti smluvních stran. Žalobkyně však těmto požadavkům nevyhověla a neunesla břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Protože vedle nesplněných formálních předpokladů neprokázala ani materiální předpoklady, nemohl jí být nárok na odpočet daně uznán.

46. Pro úplnost soud podotýká, že odkaz žalovaného na závěry Ústavního soudu ohledně simulace plnění prostřednictvím daňového dokladu považuje za přílehlavý, neboť v případě žalobkyně skutečně nebylo prokázáno, že se uskutečnila zdanitelná plnění, jichž se daňové doklady vystavené společností M. v lednu až březnu 2013 týkaly. Odkazy na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014-32, v němž se soud zabýval situací, kdy daňový doklad nebyl vystaven plátcem, který na něm byl uveden jako vystavitel, a na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2013, č. j. 31 Af 89/2012-44, ve kterém soud řešil případ, kdy jednatelka odběratelské společnosti a prokurista dodavatelské společnosti zpochybňovali podepsání předávacích protokolů a vystavení faktur, naopak na souzenou věc opravdu nepřiléhají. To, že žalovaný v úvodu napadeného rozhodnutí citoval i takové judikatorní závěry, které pro věc nebyly podstatné a které na zjištěný skutkový stav nakonec neaplikoval, však nemohlo mít na zákonnost rozhodnutí žádný vliv.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. S ohledem na shora uvedené soud žalobu zamítl pro její nedůvodnost (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
48. O náhradě nákladů řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil ani ze soudního spisu neplyne, že by mu vznikly nějaké náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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). Případně-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 8. října 2018

Olga Stránská, v. r.
předsedkyně senátu