ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyní Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobkyně: **S com s.r.o.,** IČO: 256 68 901
sídlem Františka Diviše 1534/5, Praha 10 - Uhříněves
zastoupena daňovým poradcem Bc. Tomášem Krůlem
sídlem Kaštanová 679, Jirny

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2020, č. j. 34494/20/5300-22441-711776

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu a dosavadní průběh řízení

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 22. 10. 2019, č. j. 8096435/19/2010-52522-111084 (dále též jen „dodatečný platební výměr), a to tak, že dodatečný platební výměr byl částečně změněn. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2017 ve výši 5 454 181 Kč a zároveň deklarována povinnost uhradit vzniklé penále ve výši 109 036 Kč.

Napadeným rozhodnutím byla výše doměřené daně změněna na částku 3 343 959 Kč a výše penále na částku 68 791 Kč.

2. Z obsahu spisového materiálu a odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně na základě provedené daňové kontroly týkající se DPH za předmětné zdaňovací období dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností:

   a) Axabet s.r.o., IČ: 034 80 348, se sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha (dále jen „Axabet"), které byly předmětem těchto daňových dokladů:
      – č. 17010012 s předmětem plnění: *„zpracování technologického procesu těžby – ID 3950 na zakázce 17010033 – 5. etapa"*, datum uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP") dne 1. 2. 2017; základ daně 594 200 Kč a DPH ve výši 124 782 Kč (dále jen „daňový doklad č. 17010012),
      – č. 17010013 s předmětem plnění: *„zpracování technologického procesu těžby – ID 3950 na zakázce 17010033 – 6. etapa"*, DUZP dne 2. 2. 2017; základ daně 682 700 Kč a DPH ve výši 143 367 Kč (dále jen „daňový doklad č. 17010013),
      – č. 17010015 s předmětem plnění: *„poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu – na zakázce 17030026 – 2. etapa"*, DUZP dne 28. 2. 2017; základ daně 472 500 Kč a DPH ve výši 99 225 Kč (dále jen „daňový doklad č. 17010015),

   b) Axatech s.r.o., IČ: 021 89 780, se sídlem Rybná 716/24, 110 00 Praha (dále jen „Axatech"), které byly předmětem těchto daňových dokladů:
      – č. 1701015 s předmětem plnění: *„pomocné projekční práce na zakázce 16120062"*, DUZP dne 2. 2. 2017; základ daně 361 000 Kč a DPH ve výši 75 810 Kč (dále jen „daňový doklad č. 1701015),
      – č. 1701016 s předmětem plnění: *„zemní práce na zakázce 15090016"*, DUZP dne 3. 2. 2017; základ daně 571 530 Kč a DPH ve výši 120 021,30 Kč (dále jen „daňový doklad č. 1701016),
      – č. 1701019 s předmětem plnění: *„poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu – na zakázce 17030026 – 1. etapa"*, DUZP dne 20. 2. 2017; základ daně 485 700Kč a DPH ve výši 101 997 Kč (dále jen „daňový doklad č. 1701019).

3. Žalobkyně podle správce daně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 28. 2. 2017 (dále jen „zákon o DPH"), neboť v rámci provedené daňové kontroly neprokázala, že fakticky přijala zdanitelná plnění, jejichž poskytnutí bylo deklarováno spornými daňovými doklady. Z toho důvodu vydal správce daně dodatečný platební výměr, ve kterém byla žalobkyni z moci úřední doměřena DPH ve výši 5 454 181 Kč a současně deklarováno, že žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně, tj. v částce 109 036 Kč. Dodatečný platební výměr napadla žalobkyně včas podaným odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, jak bylo uvedeno shora.

4. Žalovaný nejdříve v napadeném rozhodnutí uvážil o závěru správce daně, podle kterého neměly všechny shora uvedené daňové doklady splňovat náležitosti daňového dokladu ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH. S tímto však žalovaný nesouhlasil. Dle jeho názoru žalobkyně předložila daňové doklady se všemi náležitostmi, čímž unesla své primární důkazní břemeno. Pro to, aby daňovému dokladu mohla být přisouzena

důkazní hodnota ve smyslu ustanovení § 73 odst. 1 zákona o DPH, však daňový doklad musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění tak, jak je v něm deklarováno. Předmětně daňové doklady obsahují pouze obecný popis předmětu a rozsahu a není z nich zřejmé, jaké konkrétní poradenské služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období byly poskytnuty, ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb.

5. Žalovaný nejdříve v napadeném rozhodnutí konkrétně uvážil o dokladech č. 17010012, č. 17010013 a č. 17010015 společnosti Axabet a o daňovém dokladu č. 1701019 společnosti Axatech.

6. Ze strany žalobkyně byly k těmto dokladům předloženy objednávky a předávací protokoly, které obsahují termín poskytnutí poradenských služeb. Ani z těchto důkazních prostředků však nebyla podle žalovaného zřejmá bližší specifikace předmětu a rozsahu plnění. Objednávky předložené k daňovým dokladům č. 17010013 a 17010012 odkazovaly na Smlouvu o spolupráci č. SOS 150402 ze dne 02. 04. 2015, která nebyla žalobkyní předložena. Dále byl žalobkyní předložen komentář k zakázkám č. 17010033 a č. 17030026, ke kterým se vztahují služby přijaté od společností Axabet a Axatech. Z tohoto komentáře je zřejmé, že se v daných případech jednalo o poskytnutí poradenských služeb odběrateli žalobkyně, a to společnosti Grant Thornton Advisory s.r.o., IČ: 083 58 991, sídlem Jindřišská 937/16, 110 00 Praha (dále jen „GTA“), která byla dne 1. 1. 2021 vymazána z obchodního rejstříku (pozn. soudu), které byly poskytnuty prostřednictvím společností Axabet a Axatech jakožto subdodavatelů. Konkrétní předmět a rozsah poradenských služeb však ze žalobkyní předloženého komentáře k zakázkám č. 17010033 a č. 17030026 nijak nevyplýval. Dále byly žalobkyní předloženy rámcové smlouvy o spolupráci č. SoS č. 150403 a č. 140407 uzavřené dne 3. 4. 2015 a dne 7. 4. 2015 s společností Axatech. Předmětem plnění těchto smluv bylo zhotovení díla v oblasti provedení přípravných a pomocných prací, měření, diagnostiky, projekčních prací, servisu a ostatních služeb zhotovitele souvisejících s provedením díla pro zákazníky žalobkyně v České republice. Rozsah díla měl být specifikován v objednávce akceptované zhotovitelem. V objednávkách předložených žalobkyní však nebylo dílo nijak blíže specifikováno. Žalovaný tak uzavřel, že z žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, jaké konkrétní poradenské služby a v jakém rozsahu měly být žalobkyni společnostmi Axabet a Axatech poskytnuty.

7. Žalovaný uvedl, že předložením formálně správných daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 17010015 a č. 1701019 přijatých od společností Axabet a Axatech žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků však vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností Axabet a Axatech na základě daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013 a č. 17010015 a č. 1701019 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a 73 zákona o DPH, tj. zda tato plnění fakticky přijala. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno zpět na žalobkyni a tyto daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu. Provedenými svědeckými výpověďmi Ing. J. Z. Zajíčka (dále jen „J. Z.) a T. K. (dále jen „T. K.“) bylo sice prokázáno, že žalobkyně poskytovala společnosti GTA poradenské služby, které jí poskytly společnosti Axabet a Axatech, nicméně z těchto výpovědí nevyplynulo časové období poskytnutí těchto služeb. V případě služby poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu deklarované na daňových dokladech č. 17010015 a č. 1701019 bylo žalobkyní předložením ručně psaných

poznámek T. K. a akceptačních protokolů uzavřených se společností GTA dne 19. 4. 2017 v návaznosti na provedené svědecké výpovědi doloženo, že od společností Axabet a Axatech fakticky přijala službu poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu, jejíž provedení bylo těmito daňovými doklady deklarováno. Na základě provedených svědeckých výpovědí J. Z. a T. K. a žalobkyní předložených ručně psaných poznámek T. K. a akceptačních protokolů uzavřených se společností GTA dospěl žalovaný k závěru, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala faktické přijetí služby poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu deklarované na daňových dokladech č. 17010015 a č. 1701019 přijatých od společností Axabet a Axatech. Žalobkyni proto byl přiznán nárok na odpočet daně v úhrnné výši 201 222 Kč ze základu daně v úhrnné výši 958 200 Kč. V případě služby zpracování technologického procesu těžby v 5. a 6. etapě, jejíž provedení bylo deklarováno daňovými doklady č. 17010013 a č. 17010012, nebylo žalobkyní předloženými akceptačními protokoly ani ručně psanými poznámkami T. K. prokázáno, že k jejímu poskytnutí došlo v deklarovaném v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 1. 2. 2017, resp. v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2017. Přestože svědecké výpovědi J. Z. a T. K. v obecné rovině potvrdily, že žalobkyně přijala od společnosti Axabet poradenské služby, nebylo v případě daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013 prokázáno jejich uskutečnění v deklarovaných termínech. Po zhodnocení všech výše uvedených skutečností žalovaný konstatoval, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axabet na základě daňových dokladů č. 17010012 a 17010013 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákonem o DPH.

8. Žalovaný shrnul, že žalobkyně k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axabet předložila formálně správné daňové doklady č. 17010012 a 17010013, které obsahují pouze obecný popis předmětu a rozsahu, a není tak zřejmé, jaké konkrétní poradenské služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období byly poskytnuty, ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb. Objednávky předložené k daňovým dokladům č. 17010012 a 17010013 odkazují na Smlouvu o spolupráci č. SOS 150402 ze dne 2. 4. 2015, která nebyla žalobkyní předložena. Ani z těchto objednávek tak nebyla zřejmá bližší specifikace poskytnutých služeb. Současně není bližší specifikace poskytnutých služeb zřejmá ani ze žalobkyní předloženého komentáře k zakázkám č. 17010033 a č. 17030026. Žalobkyně si tak nezajistila auditní stopu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axabet na základě daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010016, neboť nedbala na přesnou specifikaci poskytnutých služeb a nezajistila si důkazní prostředky, ze kterých by tato specifikace byla zřejmá.

9. V rámci daňové kontroly na DPH za předmětné zdaňovací období žalobkyně předložila k daňovým dokladům č. 17010012 a 17010013 dokumenty označené jako *Investment decision making and Finance Management in Mining sector* a *Project Management Excellence* vyhotovené společností GTA v anglickém jazyce. Ačkoli služby přijaté žalobkyní od společnosti Axabet na základě daňových dokladů a následně přefakturované společnosti GTA měly dle žalobkyně sloužit ke zpracování zmíněných dokumentů, tyto dokumenty byly vytvořeny dříve, než mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění. Dále žalobkyně předložila objednávky přijaté od společnosti GTA a akceptační protokoly uzavřené se společností GTA dne 19. 4. 2017. Dle těchto objednávek měla žalobkyně poskytnout společnosti GTA zpracování popisu technologického procesu přípravy těžby v termínu do

31. 12. 2016, tj. dříve, než došlo k uskutečnění zdanitelného plnění na základě daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013. Z akceptačních protokolů pak vyplývá, že v lednu až březnu roku 2017 žalobkyně poskytla společnosti GTA pouze službu připomínkování a úpravy finančního modelu těžby a nikoli službu zpracování technologického procesu těžby, kterou měla přijmout od společnosti Axabet jakožto svého subdodavatele v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2017. Přestože žalobkyně měla od společnosti Axabet dne 1. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010012), resp. dne 2. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010013) přijmout službu zpracování technologického procesu těžby, dle důkazních prostředků předložených společností GTA i žalobkyní mělo v roce 2017 dojít pouze k poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu. Výše uvedené skutečnosti musely být podle žalovaného žalobkyni z jí dostupných důkazních prostředků známy. Žalobkyně tak nemohla být v dobré víře v to, že se zdanitelná plnění (zpracování technologického procesu těžby) uskutečnila v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2017, jak je deklarováno daňovými doklady č. 17010012 a č. 17010013 a souvisejícími dokumenty. Tato skutečnost měla žalobkyni vést k tomu, aby si zajistila další důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.

10. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí uvážil o daňovém dokladu č. 1701015 přijatém od společnosti Axatech, ke kterému žalobkyně předložila objednávku a předávací protokol, které sice obsahují termín poskytnutí projekčních prací, avšak není z nich zřejmá bližší specifikace předmětu a rozsahu plnění. Dále byl žalobkyní předložen komentář k zakázce č. 16120062, ke které se měly vztahovat služby přijaté od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701015. Z tohoto komentáře je zřejmé, že se jednalo o poskytnutí projektových prací, přípravných projektových a průzkumných prací v nesnadno přístupných místech (kolektory, podzemní prostory, kanály apod.) odběrateli žalobkyně, a to společnosti LK Union s.r.o., IČ: 279 09 719, sídlem Krohova 2264/1, 160 00 Praha (dále jen „LK Union“), které měly být poskytnuty prostřednictvím společnosti Axatech jakožto subdodavatele. Konkrétní rozsah projekčních prací však ze žalobkyní předloženého komentáře k zakázce č. 16120062 nevyplýval. Dále byly žalobkyní předloženy rámcové smlouvy o spolupráci č. SoS č. 150403 a č. 140407 uzavřené dne 3. 4. 2015 a dne 7. 4. 2015 se společností Axatech. Předmětem plnění těchto smluv bylo zhotovení díla v oblasti provedení přípravných a pomocných prací, měření, diagnostiky, projekčních prací, servisu a ostatních služeb zhotovitele souvisejících s provedením díla pro zákazníky žalobkyně v České republice. Rozsah díla měl být specifikován v objednávce akceptované zhotovitelem. V objednávce předložené žalobkyní však nebylo dílo nijak blíže specifikováno. Žalovaný tak uzavřel, že ze žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, jaké konkrétní pomocné projekční práce a v jakém rozsahu měly být společností Axatech provedeny.

11. Žalovaný konstatoval, že předložením formálně správného daňového dokladu č. 1701015 přijatého od společnosti Axatech žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků však vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701015 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a 73 zákona o DPH, tj. zda toto plnění fakticky přijala. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno zpět na žalobkyni a tento daňový doklad ztratil svoji důkazní hodnotu. Provedenými svědeckými výpověďmi Ing. B. K. (dále jen „B. K.“) a T. K. nebylo prokázáno, že žalobkyně od společnosti Axatech fakticky přijala projektové práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701015. Tato skutečnost

nebyla prokázána ani žalobkyní předloženými stavebními deníky. Od společnosti Axatech se rovněž nepodařilo obstarat důkazní prostředky k uskutečnění projekčních prací deklarovaných na daňovém dokladu č. 1701015. V rámci odvolacího řízení již žalobkyně nepředložila žádné další důkazní prostředky a ani nenavrhla jejich provedení. Po zhodnocení všech výše uvedených skutečností žalovaný konstatoval, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701015 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH.

12. Žalovaný shrnul, že žalobkyně k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech předložila formálně správný daňový doklad č. 1701015, který obsahuje pouze obecný popis předmětu a rozsahu, a není tak zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období byly poskytnuty, ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb. Bližší specifikace poskytnutých služeb není zřejmá ani z objednávky a předávacího protokolu předloženého žalobkyní k daňovému dokladu č. 1701015. Žalobkyně si tak nezajistila auditní stopu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701015, neboť nedbala na přesnou specifikaci poskytnutých služeb a nezajistila si důkazní prostředky, ze kterých by tato specifikace byla zřejmá.

13. V rámci daňové kontroly na DPH za předmětné zdaňovací období žalobkyně k daňovému dokladu č. 1701015 předložila daňový doklad č. 416160008, kterým měly být projektové práce přijaté od společnosti Axatech přefakturovány společnosti LK Union. Dle žalobkyní předloženého daňového dokladu č. 416160008 mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění pro společnost LK Union dne 31. 12. 2016. Tyto práce měly být provedeny ke dni 31. 12. 2016 rovněž dle žalobkyní předložené objednávky přijaté od společnosti LK Union a dle předávacího protokolu vystaveného touto společností dne 31. 12. 2016. Tato skutečnost byla potvrzena rovněž v rámci svědecké výpovědi B. K. Od společnosti Axatech však žalobkyně měla přijmout pomocné projekční práce až dne 2. 2. 2017, tj. až měsíc poté, co je poskytla společnosti LK Union. Dále žalobkyně v rámci daňové kontroly na DPH za předmětné zdaňovací období předložila stavební deník k zakázce č. 16120062, dle kterého měla společnost Axatech provádět projekční práce ve dnech 21. 10. 2016 až 27. 1. 2017. Tato skutečnost však nekoresponduje s dalšími důkazními prostředky, které sama žalobkyně předložila správci daně. Dle žalobkyní předloženého komentáře k zakázce č. 16120062 měla žalobkyně přijmout od společnosti Axatech přípravné projektové a průzkumné práce v nesnadno přístupných místech, tj. kolektory, podzemní prostory, kanály apod., zatímco společnosti LK Union poskytla vnitřní i venkovní práce ve velkých rozvodnách elektrické energie. Přestože žalobkyně měla od společnosti Axatech dne 2. 2. 2017 přijmout pomocné projekční práce prováděné v nesnadno přístupných místech, které měly být následně poskytnuty společnosti LK Union, dle žalobkyní předložených důkazních prostředků došlo k uskutečnění zdanitelného plnění pro společnost LK Union o měsíc dříve, než mělo dojít k poskytnutí pomocných projekčních prací na základě daňového dokladu č. 1701015 a navíc se jednalo o odlišný druh prací. Uvedené skutečnosti musely být podle žalovaného žalobkyni z jí dostupných důkazních prostředků a spolupráce se společností LK Union známy. Žalobkyně tak nemohla být v dobré víře v to, že se zdanitelné plnění (poskytnutí pomocných projekčních prací prováděných v nesnadno přístupných místech) uskutečnilo ve dnech 21. 10. 2016 až 2. 2. 2017, jak je deklarováno daňovým dokladem č. 1701015 a souvisejícími dokumenty. Tato skutečnost měla vést

žalobkyni k tomu, aby si zajistila další důkazní prostředky k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně.

14. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí uvážil o daňovém dokladu č. 1701016 přijatém od společnosti Axatech, ke kterému žalobkyně předložila objednávku a předávací protokol, které sice obsahují termín poskytnutí projekčních prací, avšak není z nich zřejmá bližší specifikace předmětu a rozsahu plnění. Dále byl žalobkyní předložen komentář k zakázce č. 15090016, ke které se měly vztahovat služby přijaté od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701016. Z tohoto komentáře je zřejmé, že se jednalo o poskytnutí zemních prací v souvislosti s rekonstrukcí železniční trati Kolín – Kralupy nad Vltavou odběrateli žalobkyně, a to společnosti AŽD Praha s.r.o., IČ: 480 29 483 sídlem Žirovnická 3146/2, Záběhlice, 106 00 Praha 10 (dále jen „AŽD Praha“), které měly být poskytnuty prostřednictvím společnosti Axatech jakožto subdodavatele. Konkrétní předmět a rozsah zemních prací však ze žalobkyní předloženého komentáře k zakázce č. 1701016 nijak nevyplývá. Dále byly žalobkyní předloženy rámcové smlouvy o spolupráci č. SoS č. 150403 a č. 140407 uzavřené dne 3. 4. 2015 a dne 7. 4. 2015 se společností Axatech. Předmětem plnění těchto smluv bylo zhotovení díla v oblasti provedení přípravných a pomocných prací, měření, diagnostiky, projekčních prací, servisu a ostatních služeb zhotovitele souvisejících s provedením díla pro zákazníky žalobkyně v České republice. Rozsah díla měl být specifikován v objednávce akceptované zhotovitelem. V objednávce předložené žalobkyní však nebylo dílo nijak blíže specifikováno. Žalovaný tak uzavřel, že ze žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, jaké konkrétní zemní práce a v jakém rozsahu měly být společností Axatech provedeny.

15. Žalovaný uvedl, že předložením formálně správného daňového dokladu č. 1701016 žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno. Na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701016 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a 73 zákona o DPH, tj. zda toto plnění fakticky přijala. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno zpět na žalobkyni a tento daňový doklad ztratil svoji důkazní hodnotu. Ani předložením dalších důkazních prostředků však nebylo dostatečným způsobem prokázáno, zda od společnosti Axatech fakticky přijala zemní práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701016. Provedenými svědeckými výpověďmi L. K. (dále jen „L. K.“), T. K. a V. N. rovněž nebylo prokázáno, že žalobkyně od společnosti Axatech fakticky přijala zemní práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701016. Tato skutečnost nebyla prokázána ani stavebními deníky, které si správce daně obstaral od společností AŽD Praha a Správa železnic. Od společnosti Axatech se rovněž nepodařilo obstarat důkazní prostředky k uskutečnění zemních prací deklarovaných na daňovém dokladu č. 1701016. V rámci odvolacího řízení žalobkyně již nepředložila žádné další důkazní prostředky a ani nenavrhla jejich provedení. Po zhodnocení všech výše uvedených skutečností žalovaný konstatoval, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701016 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákonem o DPH.

16. Žalovaný shrnul, že žalobkyně k prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech předložila formálně správný daňový doklad č. 1701016, který obsahuje pouze obecný popis předmětu a rozsahu, a není tak zřejmé, jaké konkrétní služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém

období byly poskytnuty, ani jakákoli další bližší specifikace poskytnutých služeb. Bližší specifikace poskytnutých služeb není zřejmá ani z objednávky, předávacího protokolu a komentáře k zakázce č. 15090016 předloženého žalobkyní k daňovému dokladu č. 1701016. Žalobkyně si tak nezajistila auditní stopu k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně uplatněného z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701016, neboť nedbala na přesnou specifikaci poskytnutých služeb a nezajistila si důkazní prostředky, ze kterých by tato byla zřejmá. Současně si žalobkyně nezajistila žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo zřejmé uskutečnění zemních prací deklarovaných na daňovém dokladu č. 1701016.

17. Na základě shora uvedeného žalovaný konstatoval, že žalobkyně si nad rámec svých běžných potřeb a vlastně ani v jejich rámci neopatřila dostatek důkazních prostředků, kterými by v daňovém řízení mohla prokázat svou dobrou víru v to, že se zdanitelná plnění (zpracování technologického procesu těžby) uskutečnila v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2017, jak je deklarováno daňovými doklady č. 17010012 a 17010013 a souvisejícími dokumenty, že se zdanitelné plnění (poskytnutí pomocných projekčních prací prováděných v nesnadno přístupných místech) uskutečnilo ve dnech 21. 10. 2016 až 2. 2. 2017, jak je deklarováno daňovým dokladem č. 1701015 a souvisejícími dokumenty, ani že se zdanitelné plnění (poskytnutí zemních prací) uskutečnilo v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 3. 2. 2017, jak je deklarováno daňovým dokladem č. 1701016 a souvisejícími dokumenty. Správce daně požadoval po žalobkyni prokázání okolností zdanitelného plnění, o kterých žalobkyně tvrdila, že jej fakticky přijala tak, jak je deklarováno na předmětných daňových dokladech. Bylo věcí žalobkyně, aby si pro případy pochybností o faktickém průběhu těchto obchodního případu opatřila dostatek důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení.

18. Žalovaný uzavřel, že správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně prokázal existenci důvodných pochybností stran tvrzení žalobkyně, čímž na ni přenesl důkazní břemeno. Bylo pak na žalobkyni, aby vedle své zákonné povinnosti předložit daňové doklady tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala oprávněnost jí uplatněného nároku na odpočet daně. Vlivem absence relevantních důkazních prostředků však žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti Axabet na základě daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013 a společnosti Axatech na základě daňových dokladů č. 1701015 č. 1701016 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH. Rovněž žalobkyně nebyla v dobré víře v to, že se zdanitelná plnění (zpracování technologického procesu těžby) uskutečnila v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2017, jak je deklarováno daňovými doklady č. 17010012 a 17010013 a souvisejícími dokumenty, nebyla v dobré víře v to, že se zdanitelné plnění (poskytnutí pomocných projekčních prací prováděných v nesnadno přístupných místech) uskutečnilo ve dnech 21. 10. 2016 až 2. 2. 2017, jak je deklarováno daňovým dokladem č. 1701015 a souvisejícími dokumenty, a ani nebyla v dobré víře v to, že se zdanitelné plnění (poskytnutí zemních prací) uskutečnilo v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 3. 2. 2017, jak je deklarováno daňovým dokladem č. 1701016 a souvisejícími dokumenty. Správce daně postupoval v souladu s právními předpisy, jestliže nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelných plnění od společnosti Axabet uplatněný žalobkyní na základě daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013 a od společnosti Axatech uplatněný žalobkyní na základě daňových dokladu č. 1701015 a č. 1701016 vyloučil.

19. Dále se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil k jednotlivým námitkám žalobkyně uplatněným v rámci odvolacího řízení. Soud však pro stručnost zmíní pouze námitky, jež jsou relevantní k níže uvedeným žalobním námitkám.

20. K namítané nepřezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru žalovaný uvedl, že zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech vystavených společnostmi Axabet a Axatech nelze považovat za prokazatelně uskutečněná, neboť žalobkyně správci daně nepředložila žádné další důkazní prostředky, kterými by existenci předmětných zdanitelných plnění prokázala, v důsledku čehož neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvených v ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nebylo prokázáno ani na základě vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění, neboť nebyly předloženy žádné relevantní důkazní prostředky. Již ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, že žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností Axabet a Axatech, neboť nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně zakotvené v ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH, a to, že fakticky přijala zdanitelná plnění, jejichž poskytnutí bylo deklarováno spornými daňovými doklady. Nedostatečná specifikace předmětu a rozsahu plnění pak byla jen jednou z řady skutečností, na základě kterých správci daně vznikly vážné a důvodné pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně, a nikoli důvodem pro odepření tohoto nároku. Zpráva o daňové kontrole obstojí jako odůvodnění dodatečného platebního výměru, a tento je tudíž přezkoumatelný. O jeho přezkoumatelnosti ostatně svědčí i skutečnost, že žalobkyně závěry správce daně obsáhle napadá ve svém odvolání a byla s nimi schopna polemizovat.

21. K namítané skutečnosti, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, zatímco žalobkyně jej unesla, žalovaný uvedl, že na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností Axabet a Axatech žalobkyně uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a 73 zákona o DPH, tj. zda tato plnění fakticky přijala. Správce daně vyjádřením svých vážných a důvodných pochybností ve výzvě k prokázání skutečností unesl své důkazní břemeno dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně bylo na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátila, tj. prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od společností Axabet a Axatech na základě daňových dokladů č. 17010015 a 1701019 dospěl žalovaný k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně, a to, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala, že fakticky přijala službu poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu. S ohledem na tuto skutečnost žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí. V případě přijatých zdanitelných plnění od společností Axabet a Axatech na základě daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 1701015 a č. 1701016 však žalobkyně v reakci na výzvu, ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ani v rámci odvolacího řízení nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by vážné a důvodné pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný se tak v případě těchto plnění ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění fakticky přijala.

II. Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

22. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť z jeho odůvodnění podle ní není zřejmé, zda správce daně měl pochybnosti o

faktickém uskutečnění plnění jako takovém nebo zda žalobkyni vytýká nedostatečnou specifikaci předmětu a rozsahu zdanitelného plnění. Toto pochybení správce daně neodstranil ani žalovaný v rámci napadeného rozhodnutí a zákonný důvod odepření nároku na odpočet DPH žalobkyni nesdělil.

23. Napadené rozhodnutí je taktéž nepřezkoumatelné z důvodu neunesení důkazního břemene správce daně a žalovaného, což žalobkyně zdůrazňovala i v odvolání.

24. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly předkládala správci dostatečné množství relevantních důkazních prostředků k prokázání oprávněnosti svého nároku na odpočet daně ze všech daňových dokladů. Správci daně byly předloženy nejen formálně bezvadné daňové doklady, které by samy o sobě postačovaly k unesení prvotního důkazního břemene daňového subjektu, ale nadto i celá řada dalších důkazních prostředků, kdy byly provedeny průkazné svědecké výpovědi apod. Na základě ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu bylo následně na správci daně, aby předložené důkazní prostředky, listiny a dokumenty věrohodně vyvrátil a prokázal. Toto však správce daně ani žalovaný neučinil. Důkazní břemeno tedy zůstalo na straně správce daně, který jej tímto neunesl. Žalovaný se navíc v napadeném rozhodnutí uchýlil pouze k vyjádření, že se ztotožňuje se závěry správce daně, který však prokazování nevěrohodnosti předložených listin a dokumentů neučinil. Toto prokazování nevěrohodnosti předložených důkazních prostředků neučinil ani žalovaný, a nezhojil tak zásadní procesní pochybení správce daně.

25. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítla porušení principu neutrality DPH, který v napadeném rozhodnutí žalovaný zcela ignoroval a vůbec se jím nezabýval. Žalobkyně v této souvislosti uvedla, že správce daně v závěrech daňové kontroly, na základě kterých vystavil dodatečný platební výměr, na jedné straně odepírá nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společností Axabet a Axatech, aniž by tuto skutečnost zohlednil na straně výstupů. V rámci daňové kontroly vůbec nezkoumal, zda by bylo technicky možné poskytnout služby společnosti GTA v takovém rozsahu, v jakém je uveden ve smlouvě a na daňových dokladech, a to i bez plnění přijatých od společností Axabet a Axatech. Ve svých závěrech a tvrzeních se zaměřil pouze na přijatá plnění, ze kterých nepřiznává nárok na odpočet daně, aniž by tyto úvahy rozšířil i na stranu výstupů (tj. plnění poskytnutých žalobkyní společnosti GTA). Tímto postupem porušil daňovou neutralitu DPH, kdy své závěry zohlednil toliko na straně vstupů, a nikoliv již na straně výstupů.

26. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uhrazené plátcem daně v ceně přijatých zdanitelných plnění od daně, kterou je povinen odvést, je nedílnou součástí mechanismu DPH a principu neutrality této daně. Cílem systému odpočtu zavedeného Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice Rady 2006/112/ES“) je zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho ekonomických činností. Jinak řečeno princip neutrality DPH se projevuje tak, že plátci daně v řetězci ekonomických transakcí mezi prvotním výrobcem a konečným zákazníkem neplátcem odvádějí daň pouze z rozdílu mezi cenou, za kterou zboží nebo služby nakoupili a cenou, za kterou je dále prodali. Z principu neutrality je patrné, že žádné zdanitelné plnění by nemělo být zdaněno DPH dvakrát, což však správce daně učinil tím, že odepřel nárok na odpočet daně, ale nesnížil žalobkyni daň na výstupu.

27. Žalovaný toto pochybení správce daně v napadeném rozhodnutí nezhojil a vůbec se jím nezabýval. Zároveň při aplikaci uplatnil zcela formalizovaný přístup k hodnocení důkazů, jestliže nad materiální zjištění staví formální nedostatky ve vystavených dokladech, což

nebyla žalobkyně schopna plně ovlivnit. Pouze formální nedostatky však nemohou vést odepření nároku na odpočet daně, a tím k porušení zásady neutrality DPH.

28. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítla rozpor napadeného rozhodnutí s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU"). Konkrétně uvedla, že podle usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19 - *Vikingo Fővállalkozó Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (dále jen „usnesení SDEU ve věci C-610/19"¨) nesmí správce daně odepřít plátci daně (osobě povinné k dani) nárok na odpočet daně z přidané hodnoty při pořízení zboží jen proto, že faktury týkající se těchto nákupů nelze považovat za věrohodné. I přes skutečnost, že se dané usnesení SDEU týká primárně situací, kdy vystavitel faktur uvedené zboží nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů vyrobit ani dodat, a toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, je dle názoru žalobkyně možné závěry částečně aplikovat i na situaci, kdy správce daně rozporuje rozsah a hodnotu uskutečněného plnění.

29. Správce daně a rovněž i žalovaný rozporují rozsah poskytnutých plnění, pokud přiznali jen částečný nárok na odpočet daně z daňových dokladů č. 17010015 a č. 1701019 od společností Axabet a Axatech a nárok na odpočet daně z ostatních daňových dokladů od uvedených společností nepřiznali. Žalobkyně zdůraznila, že není v postavení spojené osoby ke korporacím Axabet a Axatech, aby bylo relevantní zkoumat rozsah a hodnotu přijatých plnění a na základě této analýzy odepírat nárok na odpočet daně.

30. Podle názoru žalobkyně lze z tohoto důvodu odepřít odpočet jen tehdy, je-li právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo věděla nebo měla vědět, že jsou uvedená plnění součástí daňového úniku, jehož se dopustil vystavitel faktur nebo jakýkoliv jiný subjekt vystupující na předcházejícím stupni uvedeného dodavatelského řetězce.

31. Na základě shora uvedeného žalobkyně navrhla, aby soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak dodatečný platební výměr.

32. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě nejdříve shrnul dosavadní průběh řízení a žalobní námitky, načež uvedl, že žalobní námitky se shodují s odvolacími námitkami, a proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

33. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole sice tvrdil, že sporné daňové doklady přijaté od dodavatelů Axabet a Axatech nesplňují náležitosti daňového dokladu ve smyslu ustanovení § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, avšak s tímto závěrem se žalovaný neztotožnil, neboť dospěl k závěru, že na sporných daňových dokladech je předmět a rozsah plnění vymezen, byť značně obecně. Žalovaný tak na rozdíl od správce daně konstatoval, že žalobkyně předložila v souladu s ustanovením § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH daňové doklady se všemi náležitostmi, čímž unesla své primární důkazní břemeno. S touto změnou právního názoru byla žalobkyně seznámena a bylo jí umožněno se vyjádřit ke zjištěným skutečnostem a odlišnému právnímu názoru, čehož využila. Pochybení správce daně spočívající v nesprávném posouzení náležitostí sporných daňových dokladů tak bylo v rámci odvolacího řízení žalovaným zhojeno.

34. Zákonným důvodem odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH z přijatých plnění od dodavatelů Axabet a Axatech (dle daňových dokladů č. 17010012 a 17010013, resp. č. 1701015 a 1701016) bylo neprokázání splnění podmínky zakotvené v § 72 a § 73 zákona o DPH, tj. zda žalobkyně fakticky přijala zdanitelná plnění deklarovaná uvedenými

daňovými doklady. Důvody nepřiznání nároku na odpočet daně ze sporných daňových dokladů byly žalobkyni žalovaným sděleny, a není proto pravdou, že napadené rozhodnutí trpí vadou nepřezkoumatelnosti z důvodu, že žalovaný žalobkyni zákonný důvod odepření nároku na daň nesdělil.

35. K žalobkyní tvrzenému neunesení důkazního břemene správcem daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalovaný podotkl, že totožný odvolací důvod byl žalovaným podrobně vypořádán již v napadeném rozhodnutí Ohledně unesení důkazního břemene žalobkyní žalovaný shrnul, že ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním od společností Axabet a Axatech částečně vyhověl této odvolací námitce žalobkyně, a to na základě daňových dokladů č. 17010015 a č. 1701019, kdy dospěl k odlišnému závěru oproti správci daně, a sice že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala, že fakticky přijala službu poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu. V případě přijatých zdanitelných plnění od společností Axabet a Axatech na základě daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 1701015 a č. 1701016 však žalobkyně v reakci na výzvu, ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ani v rámci odvolacího řízení nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný se proto v případě těchto plnění ztotožnil se závěry správce daně, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění fakticky přijala.

36. Žalovaný uzavřel, že provedené důkazy neosvědčují jednoznačným a nezpochybnitelným způsobem faktické uskutečnění části deklarovaných služeb, a to zpracování technologického procesu těžby v 5. a 6. etapě. Skutečnost, že žalovaný nepřisvědčil v případě těchto plnění v odvolacím řízení argumentaci žalobkyně, neznamená, že uplatňuje formalistický přístup k hodnocení důkazů. Na skutečnosti, že žalovaný zčásti potvrdil dodatečný platební výměr vydaný správcem daně, není nic nezákonného.

37. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že předmětem daňové kontroly na DPH za předmětné zdaňovací období nebyla uskutečněná zdanitelná plnění, a tato tak nebyla vůbec prověřována. Správce daně vyloučil nárok na odpočet daně žalobkyně z přijatých zdanitelných plnění od společností Axabet a Axatech (dle daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 1701015 a č. 1701016) z důvodu nesplnění podmínky upravené v § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť žalobkyně neprokázala faktické přijetí tohoto zdanitelného plnění, přičemž žalovaný se s tímto závěrem správce daně ztotožnil. Co se týče namítaného porušení neutrality, žalovaný uvedl, že v daném případě bylo rozhodné, že žalobkyně neprokázala samotnou existenci (části) předmětu daně, tudíž vůbec nebylo prokázáno splnění hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně. Správce daně se tedy ani nemusel zabývat otázkou narušení neutrality v řetězci.

38. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že je pravdou, že v právním základu napadeného rozhodnutí své závěry opřel o judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalovaný je nicméně přesvědčen, že z této skutečnosti nevyplývá rozpor napadeného rozhodnutí s judikaturou SDEU, neboť je přesvědčen, že jím citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je s judikaturou SDEU souladná.

39. K usnesení SDEU ve věci C-610/19 žalovaný poznamenal, že SDEU se v dané věci vyjadřoval k předběžné otázce položené správním a pracovním soudem v Budapešti ohledně přiznání nároku na odpočet daně společnosti Vikingo. Žalovaný se na rozdíl od žalobkyně domnívá, že toto usnesení nelze v nyní posuzované věci použít ani částečně, a to

s ohledem na zásadní skutkovou odlišnost obou případů. Ve věci, jež byla posuzována SDEU, bylo totiž rozhodováno o nároku na odpočet daně za situace, kdy existence přijatého plnění nebyla zpochybněna. SDEU v usnesení ve věci C-610/19 v bodě 28 uvedl následující: *„Předkládající soud uvádí, že ačkoliv je prokázáno, že stroje, které byly předmětem dotčených smluv, byly v provozovně společnosti Vikingo uvedeny do provozu, správce daně měl za to, že příslušné faktury, jež z formálního hlediska nejsou nijak zpochybňovány, a ostatní předložené dokumenty neprokazují, že hospodářská plnění uvedená na těchto fakturách se opravdu uskutečnila...“* SDEU se tedy vyjadřoval k situaci, kdy maďarský správce daně odpíral žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v situaci, kdy mu bylo zboží (balící a plnící stroje) prokazatelně dodáno, přičemž maďarský správce daně založil odepření nároku na DPH na nejasnostech v předchozím dodavatelském řetězci. Jak ale žalovaný opakovaně uvedl, v nyní posuzované věci žalobkyně faktické přijetí části zdanitelného plnění od dodavatelů Axabet a Axatech (dle daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 1701015 a č. 1701016) neprokázala, a nárok na odpočet DPH z těchto plnění jí proto nenáleží, a to ani s ohledem na závěry uvedené SDEU v usnesení ve věci C-610/19, jež na nyní posuzovaný případ z důvodu zásadní skutkové odlišnosti nedopadají.

III. Posouzení věci soudem

40. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán; přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

41. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování*

a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,

b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,

c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,

d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo

e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5.

42. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:*

a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,

b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,

c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,

d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo

e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.

43. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

44. Podle § 94 odst. 4 daňového řádu *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*

45. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

46. V návaznosti na dříve uvedená stanoviska stran soud úvodem stručně shrnuje, že mezi účastníky jsou předmětem sporu tato plnění:

    1/ přijatá zdanitelná plnění od společnosti Axabet s předmětem plnění *zpracování technologického procesu těžby*, a to konkrétně daňové doklady č. 17010012 a č. 17010013,

    2/ přijatá zdanitelná plnění od společnosti Axatech s předmětem plnění *pomocné projekční práce*, a to konkrétně daňový doklad č. 1701015 a s předmětem plnění *pomocné projekční práce*, a to konkrétně daňový doklad č. 1701016.

47. Co se týče přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axabet a Axatech s předmětem plnění *poradenství finančního modelu v těžebním průmyslu*, konkrétně daňových dokladů č. 1701019 a č. 17010015, soud podotýká, že na základě provedených svědeckých výpovědí a žalobkyní předložených psaných poznámek a akceptačních protokolů dospěl žalovaný v průběhu odvolacího řízení k závěru, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno a prokázala faktické přijetí této služby, a proto jí byl žalovaným přiznán nárok na odpočet daně. Z logiky věci tato zdanitelná plnění nejsou předmětem námitek žalobkyně, a soud se tak bude podrobně zabývat pouze zdanitelným plněním přijatým od společnosti Axabet, resp. daňovým dokladem č. 17010012 a č. 17010013) a společnosti Axatech, resp. daňovým dokladem č. 1701015 a č. 1701016.

48. Žalobkyně má za to, že bylo prokázáno, že služby, které jí byly uvedenými společnostmi fakturovány, se skutečně uskutečnily, a že oprávněnost svého nároku podložila dostatečným množstvím relevantních důkazních prostředků.

49. Soud předně považuje za nutné zdůraznit, že jeho pozornosti neuniklo, že žalobkyně jednotlivé žalobní námitky z významné části „přenesla“ do žaloby ze svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, aniž by reflektovala skutečnost, že se vypořádáním obsahově téměř totožných námitek již zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. V žalobě jen minimálně reagovala na závěry, které žalovaný zaujal k obsahově téměř identickým odvolacím námitkám v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Tím, že v žalobě v podstatě toliko zopakovala námitky vznesené v odvolacím řízení, aniž by reagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný s obdobným okruhem námitek vypořádal a přezkoumatelným způsobem popsal a vysvětlil, na základě jakých konkrétních úvah dospěl k závěru o jejich nedůvodnosti, žalobkyně významně snížila svou šanci na procesní úspěch.

50. Pokud žalobkyně v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128). Soud s přihlédnutím k tomuto judikaturnímu východisku předesílá, že se ztotožnil s argumentací, kterou již dříve v návaznosti na námitky vznesené žalobkyní v odvolacím řízení uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť žalobní námitky se ve všem podstatném překrývají s námitkami uplatněnými žalobkyní v odvolacím řízení.

51. V **prvním žalobním bodě** žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a dále to, že žalovaný, resp. správce daně, neunesli své důkazní břemeno podle § 92 odst. 4 ve spojení s odstavcem 5 písm. c) téhož ustanovení daňového řádu.

52. Soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, protože tato vada by vylučovala jejich věcný přezkum. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č. j. 31 Ca 39/2005-70).

53. Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24); dále rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78) či případy, kdy výrok nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, pročež není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6A 63/93-22).

54. Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6A 48/92-23).

55. Žalobkyně spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí v tom, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda správce daně měl pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění jako takovém nebo zda jí vytýká nedostatečnou specifikaci předmětu a rozsahu zdanitelného plnění, a dále z toho důvodu, že správce daně ani žalovaný neunesli své důkazní břemeno.

56. Soud však v napadeném rozhodnutí namítané nedostatky neshledal. Závěry žalovaného nejsou nesrozumitelné, ale naopak dostatečně osvětlují aplikaci § 72 a § 73 zákona o DPH i postup, jak a z jakého důvodu správci daně vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno shora. Napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem

předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo rozhodnutí o doměření daně (dodatečný platební výměr) zkoumáno. Žalovaný v něm rovněž detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající a taktéž prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost přijatých zdanitelných dokladů, a to i ve vztahu k dalším důkazním prostředkům uplatněným žalobkyní, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu, jak ostatně soud v podrobnostech uvádí níže. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní je v napadeném rozhodnutí odůvodněn dostatečně určitým a srozumitelným, a tedy i soudně přezkoumatelným způsobem.

57. Jelikož soud ani v jednom z argumentů neshledal, že by správní rozhodnutí byla zatížena vadou spočívající v jejich nepřezkoumatelnosti, mohl případ posoudit věcně.

58. Aniž by bylo nutno znovu podrobně opakovat závěry, které žalovaný zaujal v napadeném rozhodnutí či jednotlivá zjištění, která správce daně čerpal z objednávek, obsahu předávacích protokolů, obsahu daňových dokladů přijatých za provedené služby, výpovědí svědků, předložených stavebních deníků a písemných poznámek či dalších ve spise založených listinných důkazů, soud konstatuje, že se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, že se žalobkyni nepodařilo prokázat přijetí zdanitelných plnění, na základě kterých uplatňovala nárok na odpočet za příslušné zdaňovací období.

59. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na rozdíl od správce daně seznal, že všechny přezkoumávané daňové doklady (tj. včetně daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 1701015 a č. 1701016) splňují náležitosti daňového dokladu ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zákona o DPH, byť předmět a rozsah plnění byl na daňových dokladech uveden značně obecně a bez bližší specifikace. Žalovaný tak dovodil, že žalobkyně v souladu s ustanovením § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH předložila daňové doklady se všemi náležitostmi, čímž unesla své primární důkazní břemeno.

60. Jak však přiléhavé poznamenal žalovaný, předložení daňového dokladu automaticky neznamená nárok na odpočet daně, jelikož doklad musí taktéž věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění tak, jak je v dokladech deklarováno. K tomu soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 13/2013-30, podle kterého *„prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně-právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. 1 ÚS 1841/07, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus:usoud.cz).“* (pozn. zvýraznění bylo doplněno soudem) Správce daně proto postupoval správně, pokud daňové doklady podrobil další analýze, a to ve vztahu k dalším žalobkyní předloženým listinám a důkazům, jak soud rozvede níže.

61. Soud nejdříve přistoupil k hodnocení přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že tyto

daňové doklady obsahují pouze obecný popis předmětu a rozsahu plnění a není z nich zřejmé, jaké konkrétní poradenské služby měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období byly poskytnuty, ani z nich nevyplývá jakákoliv bližší specifikace poskytnutých služeb.

62. Soud ověřil, že daňový doklad č. 17010012 je vystaven společností Axabet za *zpracování technologického procesu těžby – ID 3950 na zakázce 17010033 – 5 etapa.* DUZP je veden den 1. 2. 2017. Práce měly být realizovány na základě objednávky ze dne 21. 12. 2016 k zakázce č. 17010033 GT, na které je předmět plnění v období od 21. 12. 2016 do 5. 2. 2017. Dále žalobkyně doložila předávací protokol ze dne 1. 2. 2017, na kterém se pouze uvádí, že zhotovitel *„předává předmět plnění vyplývající dle smlouvy o dílo a objednávky"* na zakázce č. *„17010033GT – zpracování technologického procesu."*. Dále soud ověřil, že daňový doklad č. 17010013 je vystaven taktéž společností Axabet za *zpracování technologického procesu těžby – ID 3950 na zakázce 17010033 – 6 etapa.* DUZP je veden den 2. 2. 2017. Práce měly být realizovány na základě objednávky ze dne 21. 12. 2016 k zakázce č. 17010033 GT, na které je předmět plnění uveden v období od 21. 12. 2016 do 8. 2. 2017. Dále žalobkyně doložila předávací protokol ze dne 2. 2. 2017, na kterém se pouze uvádí, že zhotovitel *„předává předmět plnění vyplývající dle smlouvy o dílo a objednávky"* na zakázce č. *„17010033GT – zpracování technologického procesu."* Soud tak musí konstatovat, že ani na základě žádné z výše uvedených předložených listin nebylo možné zjistit bližší specifikaci předmětu a rozsah plnění. Nadto obě předložené objednávky ve svém textu odkazují na Smlouvu o spolupráci č. SOS150402 ze dne 2. 4. 2015, kterou však žalobkyně nepředložila.

63. Žalobkyně taktéž předložila listinu ze dne 24. 5. 2017 označenou jako *„Komentář k zakázkám, jež jsou předmětem kontroly FÚ"*. K zakázce č. 17010033 je zde uvedeno, že se jedná o zpracování technologického modelu pro společnost GTA, subdodavatelem byla společnost Axabet, zakázka tvořila 6 etap a její celková cena měla být 3 077 000 Kč. Žalobkyně uvedla, že poradenská společnost GTA hledala pro zahraničního klienta specialisty se znalostí těžebních procesů. Společnost Axabet tyto uměla získat, a proto žalobkyně zrealizovala v šibeničním termínu tuto akci i se všemi průvodními jevy – tlak na termín zhotovení, vyjasňování požadavků a cílů zákazníka. Akce byla předána a bylo zaplaceno jak od objednatele (společnost GTA), tak i subdodavateli (společnosti Axabet). Soud však i v tomto případě musí ve shodě se žalovaným konstatovat, že ani z této listiny nebyl zjištěn konkrétní předmět a rozsah poradenských služeb. Žalobkyně taktéž předložila Rámcovou smlouvu o spolupráci č. SoS 150407 uzavřenou se společností Axabet dne 7. 4. 2015, jejímž předmětem je *„zhotovení díla v oblasti provedení přípravných a pomocných prací, měření, diagnostiky, projekčních prací, servisu a ostatních služeb zhotovitele souvisejících s provedením díla pro zákazníky S com s.r.o. v České republice"* a rozsah byl stanoven tak, že *„[k]onkrétní dílo vytvořené za podmínek stanovených touto smlouvou je specifikováno v objednávce akceptované zhotovitelem (dále jen objednávka), jejíž vzorový formulář tvoří nedílnou součást této smlouvy o spolupráci (příloha č. 1)."* Z citovaného obsahu soud seznal, že i tato smlouva je jen velmi obecná, v podrobnostech odkazuje na specifikaci v objednávkách, která však v těchto absentuje. Nadto soud nemohl přehlédnout, že obě výše uvedené objednávky vztahující se k předmětným daňovým dokladům byly vázány na Smlouvu o spolupráci č. SOS 150402 ze dne 2. 4. 2015, kterou však žalobkyně nepředložila, a proto soud neshledal ani relevantnost Rámcové smlouvy o spolupráci č. SoS 150407 ze dne 7. 4. 2015 v nyní projednávaném řízení a vztah k daňovým dokladům č. 17010012 a č. 17010013.

64. Z výše uvedeného je zřejmé, že ze žalobkyní předložených důkazních prostředků nevyplývá, jaké konkrétní poradenské služby a v jakém rozsahu měly být žalobkyni společností Axabet poskytnuty.

65. Správce daně proto dne 9. 11. 2017 se žalobkyní zahájil daňovou kontrolu, v rámci které žalobkyně předložila objednávky od společnosti GTA ze dne 4. 1. 2017, ve kterých je uvedeno, že tato společnost objednává u žalobkyně připomínkování a úpravu finančního modelu budoucího fungování v těžebním průmyslu – ID 3950 v termínu do 28. 2. 2017 a poradenství při připomínkování a úpravě finančního modelu budoucího fungování v těžebním průmyslu – ID 3950. *„V rámci poradenství bude zajištěno personální obsazení projektu v minimálním počtu 4 FTE po celou dobu projektu“*. Termíny realizace byly stanoveny do 28. 2. 2017 (maximální cena služeb 80 000 USD bez DPH) a do 31. 3. 2017 (maximální cena služeb 124 000 USD bez DPH). Dále žalobkyně předložila dokumenty označené jako *Investment decision making and Finance Management in Mining sector* a zejména *Project Management Project Management Excellence*, vyhotovené společností GTA v anglickém jazyce. K materiálu *Project Management Project Management Excellence* žalobkyně do protokolu o zahájení daňové kontroly uvedla, že se vztahuje k zakázce č. 17010033, kdy poradenské služby společnosti Axabet měly sloužit k vypracování tohoto dokumentu, načež byly přefakturovány společnosti GTA. Vzhledem k ustanovení § 76 odst. 2 daňového řádu však správce daně nemohl co do obsahové stránky tento dokument plně přezkoumat, jelikož žalobkyně nepředložila jeho přeloženou kopii a nesplnila svoji povinnost podle § 76 odst. 2 daňového řádu. Soud však ze spisového materiálu ověřil (dokument se nachází na CD, pozn. soudu), že v dokumentu *Project Management Project Management Excellence* se na zápatí každé stránky nachází datum 10. 1. 2017, což neodpovídá jak DUZP uvedenému na daňovém dokladu č. 17010012 (1. 2. 2017), ani u dokladu č. 17010013 (2. 2. 2017) a zároveň neodpovídá totožným datům uvedeným s daňovými doklady souvisejícími předávacími protokoly. Lze tedy souhlasit se žalovaným, že ačkoliv služby přijaté žalobkyní od společnosti Axabet, které byly přefakturovány společnosti GTA, měly sloužit ke zpracování dokumentu *Project Management Project Management Excellence*, tyto dokumenty byly vytvořeny dříve, než mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění dle daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013.

66. Na základě shora uvedených skutečností žalovaný oprávněně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 8. 2. 2018 k prokázání skutečností, že v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2017 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění mj. dle daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010013 od dodavatele společnosti Axabet v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH, přičemž konkrétně měla žalobkyně prokázat, zda plnění deklarovaná na těchto daňových dokladech skutečně přijala. Správce daně tuto výzvu podrobně odůvodnil, a to ve vztahu ke každému jednotlivému daňovému dokladu zvlášť. Tímto způsobem správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně proto bylo na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátila.

67. Pro úplnost soud uvádí, že rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se nesčetněkrát zabýval i Nejvyšší správní soud. Odkázat lze například na jeho rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými*

evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby" (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119)." (pozn.: zvýraznění textu podtržením bylo doplněno soudem). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud například i v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016 - 60, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011 – 62 či ze dne 13. 6. 2019, čj. 7 Afs 138/2018 - 52.

68. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně měl důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně zdanitelná plnění skutečně přijala, tyto své pochybnosti řádně odůvodnil a seznámil s nimi žalobkyni. V důsledku toho přešlo důkazní břemeno zpětně žalobkyni.

69. Správce daně v návaznosti na reakce žalobkyně na výzvu ze dne 8. 2. 2018 provedl i další žalobkyní navrhované důkazy, zejména výslechy svědků, ale taktéž i listiny, které žalovaný získal od dalších daňových subjektů.

70. Soud ve vztahu k daňovým dokladům č. 17010012 a č. 17010013 postupně prověřil svědecké výpovědi, protokoly o nichž jsou založeny ve spisovém materiálu, i další listinné důkazy založené ve spise, načež dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný v napadeném rozhodnutí.

71. Z výpovědi Ing. Svědka Pa. V. (dále jen „Pa. V."), jednatele společnosti GTA, vyplynulo, že tento ze své pozice nezasahuje do výběru subdodavatelů, neboť to je odpovědností projektových manažerů. S ohledem na skutečnost, že společnost GTA dosahuje obratu cca 200 mil. Kč ročně, pracuje na 500 až 600 projektech ročně a na každý projekt využívá služeb několika subdodavatelů, nebyl svědek Pa. V. schopen uvést, jaké konkrétní služby žalobkyně společnosti GTA poskytovala. Až po nahlédnutí do poznámek svědek Pa. V. uvedl, že se jednalo o projekt restrukturalizace uranového dolu v Tanzanii, kdy se konkrétně jednalo o podrobný popis procesu od geologických průzkumů a studie proveditelnosti, přes projekční činnosti až po výstavbu těžební technologie, definování organizačního zabezpečení celého procesu, definování systému nákladových středisek a alokačních klíčů a přípravu komplexního finančního modelu pro všechny uvažované modely těžby. Ze své pozice jednatele společnosti GTA svědek Pa. V. nevěděl, jakou část předmětného projektu subdodavatelsky zajišťovala žalobkyně. Na další dotazy správce

daně i žalobkyně svědek Pa. V. odkazoval na projektového manažera pana J. Z. a line manažera pana S. K. (dále jen „S. K.“).

72. Lze shrnout, že z výpovědi svědka Pa. V. vyplynulo, že tento se ze své pozice na předmětném projektu nepodílel, a neměl tedy bližší povědomí o poskytnutí poradenských služeb žalobkyní společnosti GTA.

73. Svědek J. Z. v rámci své svědecké výpovědi uvedl, společnost GTA vyhrála výběrové řízení na studii o tom, zda se ekonomicky vyplatí postavit v Tanzanii důl na uran. Jelikož společnost GTA neměla know-how v oblasti těžby uranu, logistice, geologických průzkumech, volby technologie, ani nevěděla, kolik to bude stát, jak dlouho bude projekt trvat apod., oslovila žalobkyni. Podle svědka J. Z. se na poskytování služeb společnosti GTA podílely za žalobkyni tři osoby, a to S. F. (dále jen „S. F.“), M. S. (dále jen „M. S.“) a T. K., přičemž pánové M. S. a T. K. byli držiteli know-how a účastnili se pravidelných schůzek se společností GTA. M. S. a T. K dle svědka mimo jiné hledali k projektu na internetu podklady pro finanční modely (např. vývoj cen uranu v nadcházející dekádě, ceny těžebních technologií, dostupnost technologií, dostupnost infrastruktury, atd.). Dále svědek ke službám, které měla žalobkyně poskytovat společnosti GTA, odkazoval na Smlouvu o poradenské činnosti ze dne 31. 10. 2016. Podle této smlouvy měl poradce (žalobkyně) zajistit know-how zejména (nikoli však výlučně) v oblasti vývoje cen uranu, procesu realizace geologického průzkumu, procesu zpracování studie realizovatelnosti v prostředí těžebního průmyslu, technologických možností těžby, procesu výstavby infrastruktury dolu a technologických částí dolu, poskytnutí výstupů pro přípravu finančního modelu a revize klientem vytvořených textů. K předávání výstupů z činnosti M. S. a T. K. docházelo na pracovních schůzkách v papírové podobě nebo na flash disku. Výše uvedené služby byly dle svědka společnosti GTA v plném rozsahu poskytnuty.

74. Lze shrnout, že svědek J. Z. uvedl, že společnost GTA neměla know-how v oblasti těžby uranu, a proto oslovila žalobkyni, načež potvrdil, že žalobkyně poskytovala této společnosti poradenské služby ve věci těžby uranu v Tanzanii, a to prostřednictvím M. S. a T. K. K předání výstupů činností těchto osob mělo docházet na pracovních schůzkách v papírové podobě nebo na flash disku. Svědek však neuvedl, v jakém konkrétním období byly tyto služby poskytovány.

75. Taktéž svědek S. K. uvedl, že žalobkyně poskytovala společnosti GTA poradenské služby ve věci těžby uranu v Tanzanii, přičemž tyto služby byly žalobkyní poskytnuty v plném rozsahu. Tento projekt měl na starost J. Z. Na poskytnutí poradenských služeb se podíleli 3 až 4 lidé, jejichž jména svědek s výjimkou pana S. F. (jednatel žalobkyně) neznal. K poskytování těchto služeb docházelo v kanceláři společnosti GTA, přičemž žalobkyně poskytovala veškerá provozní data (např. cena vykácení cesty, cena těžebních nástrojů, počet a cena potřebného personálu apod.). Schůzek se zástupci žalobkyně se však svědek S. K. neúčastnil, neboť tyto probíhaly s J. Z. Skutečnost, zda poradenské služby poskytovala žalobkyně prostřednictvím svých zaměstnanců, nebo subdodavatelsky, nebyla svědkovi známa.

76. Lze tak shrnout, že podle svědka S. K. žalobkyně poskytovala společnosti GTA poradenské služby ve věci těžby uranu v Tanzanii, avšak sám se schůzek neúčastnil, jelikož projekt na starost neměl, a stejně tak neznal osoby podílející se na poskytování poradenských služeb a ani nevěděl, zda se jednalo o zaměstnance žalobkyně.

77. Svědek T. K. k poradenským službám poskytnutým žalobkyni na základě daňových dokladů č. 17010012, č. 17010013, č. 1701015 a 1701019 potvrdil, že tyto daňové doklady žalobkyni vystavil a podepsal. Dále k těmto daňovým dokladům svědek uvedl, že se jednalo o vyhledávání informací ohledně těžby, přesunu zeminy, místních poměrů, místních zákonů a klimatických podmínek apod. na internetu podle pokynů společnosti GTA. Konzultační schůzky probíhaly v sídle této společnosti a kromě svědka se jich za žalobkyni účastnil i M. S., který byl zástupcem dodavatele společností Axabet a Axatech. Výsledky poradenství byly dle svědka předávány e-mailem, v papírové podobě a na flash disku. Komu byly tyto výsledky předávány, si již svědek nepamatoval, avšak zmínil jméno J. Z.

78. Lze tak shrnout, že svědek potvrdil, že žalobkyni vystavil daňové doklady č. 17010012 a č. 17010013, a že společnost Axabet poskytovala žalobkyni poradenské služby spočívající ve vyhledávání informací na internetu. Na poskytování těchto služeb se podílel on a M. S., a k poskytování docházelo v prostorách společnosti GTA. Tyto byly předávány e-mailem, v papírové podobě nebo na flash disku.

79. Na základě shora uvedených výslechů svědků však lze pouze konstatovat, že bylo potvrzeno, že žalobkyně poskytovala společnosti GTA poradenskou činnost. Bližší skutečnosti o rozsahu činnosti, době, kdy tato poradenská činnost měla probíhat, o tom, jaké konkrétní osoby se na ni měly podílet, jakou část činnosti provedl subdodavatel společnost Axabet a jak se na projektu podílela sama žalobkyně, ze svědeckých výpovědí nevyplynuly, stejně tak jako to nevyplynulo ani z dalších shora uvedených důkazů.

80. Soud dále ověřil, že společnost GTA v podání doručeném správci daně dne 7. 6. 2018 předložila totožnou objednávku, která byla žalobkyní předložena již před zahájením daňové kontroly, a to s termínem realizace do 28. 2. 2017, resp. do dne 31. 3. 2017. Dále byla předložena objednávka ze dne 31. 10. 2017 na zpracování popisu technologického procesu přípravy těžby od geologického průzkumu, přes studie realizovatelnosti až po plán stavby a výstavbu dolu včetně infrastruktury a těžebních technologií – ID 3950 s termínem do 31. 12. 2016. Soud však ve shodě se žalovaným ověřil, že podle daňových dokladů č. 17010012 a 17010013 je předmětem plnění *zpracování technologického procesu těžby ID 3950*. Na těchto daňových dokladech je však deklarováno datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 1. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010012) a dne 2. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010013), tj. se zcela rozdílným termínem poskytnutí těchto služeb společnosti GTA. Podle žalobkyní předložených objednávek k daňovým dokladům č. 17010012 a 17010013 mělo být zpracování popisu technologického procesu přípravy těžby uskutečněno v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 5. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010012) a v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 8. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010013).

81. Dle předávacích protokolů předložených žalobkyní k daňovým dokladům č. 17010012 a č. 17010013 pak mělo dojít k předání služby dne 1. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010012) a dne 2. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010013). Soud dále ověřil, že v rámci svého podání ze dne 2. 1. 2018 žalobkyně předložila akceptační protokoly uzavřené se společností GTA dne 19. 4. 2017, jejichž předmětem je *připomínkování a úprava finančního modelu těžby k zakázce ID 3950*, která proběhla v lednu až březnu roku 2017. Ani z těchto akceptačních protokolů nijak nevyplývá, že by žalobkyně v roce 2017 poskytla společnosti GTA službu zpracování technologického procesu těžby. Z důkazních prostředků předložených společností GTA i žalobkyní tak vyplývá, že v roce 2017 mělo dojít pouze k poradenství ohledně finančního modelu v těžebním průmyslu.

82. Soud se taktéž seznámil s ručně psanými poznámkami T. K., jež předložila žalobkyně po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně. Soud na tomto místě opětovně podotýká, že zpracování popisu technologického procesu přípravy těžby mělo být dle žalobkyní předložených objednávek uskutečněno v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 5. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010012) a ode dne 21. 12. 2016 do dne 8. 2. 2017 (daňový doklad č. 17010013). Soud ověřil, že v rozmezí těchto termínů jsou v ručně psaných poznámkách T. K. obsaženy pouze záznamy ze dne 5. 1. 2017: *MTR – nákladová střediska*, 18. 1. 2017: *revize fin. modelu (MTR)*, 30. 1. 2017: *Finanční model - předpoklady*, 13. 2. 2017: *Model – technologie těžby* a 22. 2. 2017: *Modul – operační náklady*. Jak již uvedl žalovaný, s výjimkou záznamu ze dne 13. 2. 2017 se veškeré tyto záznamy vztahují výlučně k finančnímu modelu a nikoli k technologickému procesu přípravy těžby. Ke zpracování technologického procesu těžby mělo dojít již ke dni 1. 2. 2017, resp. ke dni 2. 2. 2017. Z žalobkyní předložených poznámek T. K. nijak nevyplývá poskytnutí služby zpracování technologického procesu těžby v termínech uvedených shora, jak je deklarováno daňovými doklady č. 17010012 a 17010013 a souvisejícími dokumenty.

83. Na základě shora uvedeného lze uzavřít, že předložením formálně správných daňových dokladů č. 17010012 a č. 17010012 přijatých od společnosti Axabet žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno, avšak na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně tato plnění fakticky přijala. Důkazní břemeno proto bylo přeneseno zpět na žalobkyni a tyto daňové doklady ztratily svoji důkazní hodnotu. Provedenými svědeckými výpověďmi J. Z. a T. K. bylo sice prokázáno, že žalobkyně poskytovala společnosti GTA poradenské služby, které jí poskytla společnost Axabet, nicméně z těchto výpovědí jednoznačně nevyplynulo časové období poskytnutí těchto služeb. V případě služby zpracování technologického procesu těžby v 5. a 6. etapě, jejíž provedení bylo deklarováno daňovými doklady č. 17010012 a 17010013, nebylo žalobkyní předloženými akceptačními protokoly ani ručně psanými poznámkami T. K. prokázáno, že k jejímu poskytnutí došlo v deklarovaném v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 1. 2. 2017, resp. v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2017. Přestože svědecké výpovědi v obecné rovině potvrdily, že žalobkyně přijala od společnosti Axabet poradenské služby, nebylo v případě daňových dokladů prokázáno jejich uskutečnění v deklarovaných termínech. Soud tak ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axabet na základě daňových dokladů č. 17010012 a 17010013 uplatnila v souladu s ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH.

84. Soud dále přistoupil k hodnocení přijatého zdanitelného plnění na základě daňového dokladu č. 1701015. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že i tento daňový doklad obsahuje pouze obecný popis předmětu a rozsahu plnění a není z něj zřejmé, jaké konkrétní pomocné projekční práce měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období byly poskytnuty, ani jakákoliv bližší specifikace poskytnutých služeb.

85. Soud ověřil, že daňový doklad č. 1701015 je vystaven společností Axatech za *pomocné projekční práce na zakázce 16120062*. DUZP je uveden den 3. 2. 2017. Práce měly být realizovány na základě objednávky ze dne 21. 12. 2016 k zakázce č. 16120062 LK UNION, akce 279-289 2017, na které je předmět plnění uveden jako projekční práce s termínem plnění v období od 21. 12. 2016 do 5. 2. 2017. Dále žalobkyně doložila předávací protokol ze dne 2. 2. 2017, na kterém se pouze uvádí, že zhotovitel *„předává předmět plnění*

vyplývající dle smlouvy o dílo a objednávky", a práce byly provedeny na zakázce č. 16120062 LK Union. Soudu tak nezbývá než konstatovat, že ze žádné z výše uvedených listin nebylo možné zjistit bližší specifikaci předmětu a rozsah plnění.

86. Žalobkyně taktéž předložila listinu ze dne 24. 5. 2017 označenou jako *„Komentář k zakázkám, jež jsou předmětem kontroly FÚ"*. K zakázce č. 16120062 je zde uvedeno, že se jedná o projektové práce, subdodavatelem byla společnost Axatech a její celková cena byla 380 000 Kč. Žalobkyně uvedla, že zákazník (LK Union) požadoval předzpracovat před vlastním zadáním stavby přípravné projektové a průzkumné práce v nesnadno přístupných místech – kolektory, podzemní prostory, kanály, atp., od kterých neměla potřebnou dokumentaci, případně si potřebovala ověřit, do jaké míry její stará dokumentace platí. Soud i v tomto případě musí ve shodě se žalovaným konstatovat, že ani z této listiny nebyl zjištěn konkrétní předmět a rozsah projekčních prací. Žalobkyně taktéž předložila Rámcovou smlouvu o spolupráci č. SoS 150403 uzavřenou se společností Axatech dne 3. 4. 2015, na kterou bylo odkazováno v objednávce, a jejímž předmětem je *„zhotovení díla v oblasti provedení přípravných a pomocných prací, měření, diagnostiky, projekčních prací, servisu a ostatních služeb zhotovitele souvisejících s provedením díla pro zákazníky S com s.r.o. v České republice."* Rozsah byl stanoven tak, že *„[k]onkrétní dílo vytvoření za podmínek stanovených touto smlouvou je specifikováno v objednávce akceptované zhotovitelem (dále jen objednávka), jejíž vzorový formulář tvoří nedílnou součást této smlouvy o spolupráci (příloha č. 1)."* Z citovaného obsahu soud seznal, že i tato smlouva je jen velmi obecná, přičemž v podrobnostech odkazuje na specifikaci v objednávkách, která však v těchto absentuje.

87. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že ze žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, jaké konkrétní poradenské služby a v jakém rozsahu měly být žalobkyni společností Axatech poskytnuty.

88. Správce daně proto dne 9. 11. 2017 se žalobkyní zahájil daňovou kontrolu, načež žalobkyně dne 2. 1. 2018 k daňovému dokladu č. 1701015 předložila daňový doklad č. 416160008, kterým měly být projektové práce přijaté od společnosti Axatech přefakturovány společnosti LK Union. Soud ověřil, že na tomto daňovém odkladu je DUZP uvedeno dne 31. 12. 2016. Jak však vyplývá z daňového dokladu č. 1701015, žalobkyně měla od společnosti Axatech přijmout pomocné projekční práce až dne 2. 2. 2017, což ostatně vyplývá i ze žalobkyní předloženého předávacího protokolu. Přestože tedy žalobkyně tvrdí, že se jednalo o poskytnutí pomocných projekčních prací, soud souhlasí se žalovaným, že údaje v jí deklarovaných důkazních prostředních tomuto tvrzení neodpovídají.

89. Na základě shora uvedených skutečností proto žalovaný výzvou ze dne 8. 2. 2018 zcela oprávněně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností, že v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2017 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění mj. dle daňového dokladu č. 1701015 od dodavatele společnosti Axatech v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH, přičemž konkrétně měla prokázat, zda plnění deklarovaná na daňovém dokladu skutečně přijala. Soud taktéž ověřil, že správce daně tuto výzvu podrobně odůvodnil, a to ve vztahu ke každému jednotlivému daňovému dokladu zvlášť. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a bylo proto na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátila.

90. Správce daně v návaznosti na reakce žalobkyně na výzvu ze dne 8. 2. 2018 provedl i další žalobkyní navrhované důkazy, zejména výslechy svědků, a taktéž i listiny, které žalovaný získal od dalších daňových subjektů.

91. Soud ve vztahu k daňovému dokladu č. 1701015 postupně prověřil svědecké výpovědi, protokoly o nichž jsou založeny ve spisovém materiálu, stejně tak i další listinné důkazy, založené ve spise, načež dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný v napadeném rozhodnutí.

92. Svědek B. K. v rámci své výpovědi uvedl, že společnost LK Union využívá služby žalobkyně pro své zakázky na pražské energetice. Konkrétně se jedná o realizaci optických tras, konfigurační a instalační práce a projektovou činnost. K žalobkyní předloženému daňovému dokladu č. 416160008 vystavenému společnosti LK Union svědek uvedl, že se jednalo o projektovou přípravu pro tvorbu plánu pražské energetiky. Po žalobkyni společnost LK Union dle tvrzení svědka požadovala projektovou přípravu pro jednotlivé plánované projekty. Tato příprava obsahuje technologický průzkum jednotlivých lokalit a následné zpracování projektů, kdy lidi musí přijít na lokalitu, provést její průzkum a měření (rozměry místností, umístění datových prvků v rámci jednotlivých místností). Dále svědek B. K. uvedl, že je několik objektů, kde se mohou realizovat projekty, přičemž se jedná o velké rozvodny elektrické energie. Práce probíhá jednak uvnitř budov, ale i venku, a to cca v poměru 70 : 30 (uvnitř : venku). U venkovních prací se zpravidla jedná o zakreslení stávajících sítí a hledání tras. Na jednotlivých lokalitách se svědek většinou potkával s T. K., Pe. V. (dále jen „Pe. V.“) a občas s panem Havránkem (dále jen „H.“), nicméně svědek tam nebyl vždy přítomen, a mohly se na nich tedy vyskytovat i jiné osoby. Skutečnost, zda se jednalo o zaměstnance žalobkyně nebo její dodavatele, nebyla svědkovi známa. Ze strany žalobkyně byly projektové práce připravovány přibližně od srpna až září roku 2016 a byly dokončeny ke konci roku 2016. Svědek tedy potvrdil, že žalobkyně poskytovala společnosti LK Union projektové práce, kdy se na poskytnutí těchto služeb podílel mimo jiné T. K. (osoba jednající jménem společnosti Axatech). Podle svědka byly tyto práce zahájeny v srpnu nebo září roku 2016 a dokončeny ke konci roku 2016 avšak od společnosti Axatech žalobkyně měla přijmout pomocné projekční práce až dne 2. 2. 2017, tj. o cca měsíc později, čemuž nasvědčují rovněž údaje tvrzené v předávacím protokolu předloženém k daňovému dokladu č. 1701015. Podle objednávky předložené žalobkyní k daňovému dokladu č. 1701015 měly být tyto práce uskutečněny společností Axatech v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 5. 2. 2016. Žalobkyně navíc tvrdila, že jednalo o poskytnutí projektových prací, přípravných projektových a průzkumných prací v nesnadno přístupných místech - kolektory, podzemní prostory, kanály apod., zatímco dle svědka B. K. se jednalo o vnitřní i venkovní práce ve velkých rozvodnách elektrické energie.

93. Lze tak konstatovat, že z výpovědi svědka B. K. nevyplynulo, že by žalobkyně od společnosti Axatech fakticky přijala přípravné projektové a průzkumné práce v nesnadno přístupných místech v termínu ode dne 21. 12. 2016 do dne 2. 2. 2016.

94. Ve vztahu k daňovému dokladu č. 1701015 byla nekonkrétní taktéž výpověď svědka T. K., který nebyl schopen uvést, jaké konkrétní práce byly provedeny, kdy byly provedeny, kdo práce vykonával a zda byl přítomen jejich provádění, neboť odkazoval pouze na stavební deník. Konkrétně tento svědek uvedl, že uvedený daňový doklad žalobkyni vystavil a podepsal. Jaké konkrétní práce byly provedeny, však svědek T. K. nebyl schopen uvést a odkazoval na stavební deník. K poskytnutí předmětných prací nebyl schopen uvést

konkrétní termín a rovněž pouze odkázal na stavební deník. Dále nebyl schopen uvést, kdo předmětné práce vykonával, kde byly provedeny a zda byl přítomen jejich provádění. Pa. V., kterého v místě provádění předmětných prací potkával B. K., svědek T. K. nezná a neví, zda se podílel na projekčních pracích.

95. Lze shrnout, že svědek T. K. sice potvrdil poskytnutí pomocných projekčních prací žalobkyni na základě daňového dokladu č. 1701015, avšak nebyl schopen uvést žádné bližší detaily jejich poskytnutí, ačkoliv se na pracích měl intenzivně podílet.

96. Na základě shora uvedených výslechů svědků lze i dle názoru soudu konstatovat, že bylo potvrzeno pouze to, že žalobkyně poskytovala společnosti Axatech projekční práce. Bližší skutečnosti o rozsahu činnosti, době, kdy tyto práce měly probíhat, o tom, jaké konkrétní osoby se na ní měly podílet, jakou část činnosti provedl subdodavatel společnost Axatech a jak se na projektu podílela sama žalobkyně, ze svědeckých výpovědí nevyplynuly, stejně tak jako to nevyplynulo ani z dalších shora uvedených důkazů.

97. Soud se taktéž seznámil se stavebním deníkem k zakázce č. 16120062, který předložila žalobkyně. Podle stavebního deníku měla společnost Axatech provádět projekční práce ve dnech 21. 10. 2016 až 27. 01. 2017. Nicméně, jak již soud uvedl výše, podle žalobkyní předloženého daňového dokladu č. 416160008 měly být projektové práce přijaté od společnosti Axatech poskytnuty společnosti LK Union již dne 31. 12. 2016. Tyto práce byly provedeny ke dni 31. 12. 2016 rovněž dle žalobkyní předložené objednávky přijaté od společnosti LK Union a dle předávacího protokolu vystaveného touto společností dne 31. 12. 2016. Také lze souhlasit se žalovaným, že i ze svědecké výpovědi B. K. vyplývá, že ze strany žalobkyně byly projektové práce připravovány přibližně od srpna až září roku 2016 a byly dokončeny ke konci roku 2016, nikoliv že probíhaly od října 2016 do ledna 2017, jak tvrdí žalobkyně. Údaje vykázané v žalobkyní předloženém stavebním deníku tedy nekorespondují s daňovým dokladem č. 416160008 ani s tvrzeními svědka B. K.

98. Na základě shora uvedeného lze shrnout, že předložením formálně správného daňového dokladu č. 1701015 přijatého od společnosti Axatech žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno, avšak na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně tato plnění fakticky přijala. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno zpět na žalobkyni a tento daňový doklad ztratil svoji důkazní hodnotu. Provedenými svědeckými výpověďmi B. K. a T. K. nebylo dle názoru soudu prokázáno, že žalobkyně od společnosti Axatech fakticky přijala projektové práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701015. Tato skutečnost nebyla prokázána ani žalobkyní předloženými stavebními deníky. Od společnosti Axatech se rovněž nepodařilo obstarat důkazní prostředky k uskutečnění projekčních prací deklarovaných na daňovém dokladu č. 1701015. Soud tak ve shodě se žalovaným uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701015 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH.

99. Soud dále přistoupil k hodnocení přijatého zdanitelného plnění na základě daňového dokladu č. 1701016. Ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že i tento daňový doklad obsahuje pouze obecný popis předmětu a rozsahu plnění a není z něj zřejmé, jaké konkrétní pomocné projekční práce měly být žalobkyni poskytnuty, kde a v jakém časovém období byly poskytnuty, ani jakákoliv bližší specifikace poskytnutých služeb.

100. Soud ověřil, že daňový doklad č. 1701016 je vystaven společností Axatech za *zemní práce na zakázce 15090016*. DUZP je uveden den 3. 2. 2017. Práce měly být realizovány na základě objednávky ze dne 21. 12. 2016 k zakázce č. 15090016 AŽD, na které je předmět plnění uveden jako zemní práce s termínem plnění v období od 21. 12. 2016 do 5. 2. 2017. Dále žalobkyně doložila předávací protokol ze dne 3. 2. 2017, na kterém se pouze uvádí, že zhotovitel *„předává předmět plnění vyplývající dle smlouvy o dílo a objednávky"* a práce byly provedeny na zakázce č. 15090016 AŽD. Soud tak musí konstatovat, že ani na základě žádné z výše uvedených listin nebylo možné zjistit bližší specifikaci předmětu a rozsah plnění.

101. Žalobkyně taktéž předložila listinu ze dne 24. 5. 2017 označenou jako *„Komentář k zakázkám, jež jsou předmětem kontroly FÚ"*. K zakázce č. 15090016 je zde uvedeno, že se jedná o rekonstrukce železniční trati, za subdodavatele je zde uvedena řada společností a osob, včetně společností AŽD Praha a Axatech. Celková předpokládaná cena byla stanovena na částku 24 000 000 Kč. Žalobkyně uvedla, že se jedná o klíčovou, dlouhotrvající zakázku a o velkou stavbu s mnoha subdodavateli a odpovídajícími problémy. Soud však i v tomto případě musí ve shodě se žalovaným konstatovat, že ani z této listiny nebyl zjištěn konkrétní předmět a rozsah zemních prací. Žalobkyně taktéž předložila Rámcovou smlouvu o spolupráci č. SoS 150403 uzavřenou se společností Axatech dne 3. 4. 2015, na kterou bylo odkazováno v objednávce, a jejímž předmětem je *„zhotovení díla v oblasti provedení přípravných a pomocných prací, měření, diagnostiky, projekčních prací, servisu a ostatních služeb zhotovitele souvisejících s provedením díla pro zákazníky S com s.r.o. v České republice."* Rozsah byl stanoven tak, že *„[k]onkrétní dílo vytvoření za podmínek stanovených touto smlouvou je specifikováno v objednávce akceptované zhotovitelem (dále jen objednávka), jejíž vzorový formulář tvoří nedílnou součást této smlouvy o spolupráci (příloha č. 1)."* Z citovaného obsahu plyne, že i tato smlouva je jen velmi obecná, v podrobnostech odkazuje na specifikaci v objednávkách, která však v těchto absentuje.

102. Z výše uvedeného je zřejmé, že z žalobkyní předložených důkazních prostředků není zřejmé, jaké konkrétní poradenské služby a v jakém rozsahu měly být žalobkyni společností Axatech poskytnuty.

103. Na základě shora uvedených skutečností lze uzavřít, že správce daně nepochybil, jestliže výzvou ze dne 8. 2. 2018 žalobkyni vyzval k prokázání skutečností, že v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2017 uplatnila nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění mj. dle daňového dokladu č. 1701016 od dodavatele společnosti Axatech v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH, přičemž konkrétně měla žalobkyně prokázat, zda plnění deklarovaná na daňovém dokladu skutečně přijala. Správce daně tuto výzvu podrobně odůvodnil, a to ve vztahu ke každému jednotlivému daňovému dokladu zvlášť, čímž unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a bylo tak na žalobkyni, aby vyjádřené pochybnosti správce daně dalším dokazováním vyvrátila.

104. Správce daně v návaznosti na reakce žalobkyně na výzvu ze dne 8. 2. 2018 provedl i další žalobkyní navrhované důkazy, zejména výslechy svědků, ale i listiny, jež žalovaný získal od dalších daňových subjektů.

105. Soud ve vztahu k daňovému dokladu č. 1701016 postupně prověřil svědecké výpovědi, protokoly o nichž jsou založeny ve spisovém materiálu, stejně tak i další listinné důkazy,

založené ve spise, načež dospěl ke stejným závěrům jako žalovaný v napadeném rozhodnutí.

106. Svědek L. K., dodavatel žalobkyně, uvedl, že se jakožto projekt manažer podílel na revitalizaci železniční tratě z Kolína do Kralup nad Vltavou. Žalobkyně na této trase prováděla výstavbu a rekonstrukci sdělovacího (informační tabule, rozhlasy a kamerové systémy na nádraží) a zabezpečovacího (přejezdy, výhybky) zařízení. Dráty, kabely, optické kabely apod. se musely kolem celé trati zakopat do země. K tomu byly dle svědka potřebné pomocné zemní práce. Tyto zemní práce dle svědka prováděl T. K., který na to měl firmu, kterou svědek označil jako *„něco s Axou“*, s tím, že si již přesný název nepamatuje. Dle svědka byly tyto zemní práce prováděny kolem celé trati, přičemž se jednalo o odvozy a přívozy zeminy a lidské práce (výkopy s krumpáčem, práce s lopatou, apod.). Svědek nebyl schopen uvést, zda firma T. K. pouze odvážela zeminu nebo prováděla i výkopové práce, ani jaké konkrétní zemní práce a pomocné zemní práce prováděla. Současně nebyl schopen uvést, kdy konkrétně byly zemní práce zahájeny a ukončeny, ani kolik osob je provádělo. Stavební deník k revitalizaci železniční tratě z Kolína do Kralup nad Vltavou byl dle svědka veden společností AŽD Praha.

107. Z výpovědi svědka L. K. tedy nevyplynulo, zda společnost jednatele T. K. pouze odvážela zeminu nebo prováděla i výkopové práce. Svědek ani nevěděl, jaké konkrétní pomocné zemní práce tato společnost měla provádět. Taktéž nebyl schopen uvést termín, ve kterém byly práce prováděny. Výpověď svědka tak lze označit za nekonkrétní.

108. Z výpovědi svědka T. K. taktéž nevyplynulo, kdy konkrétně měla společnost Axatech práce provést. Svědek odkazoval pouze na jím předložený stavební deník a nebyl schopen uvést, kdo práce vykonával a zda byl přítomen při jejich vykonávání, ani zda byla využita pracovní technika. I jeho výpověď tak lze považovat za nekonkrétní. Svědek pouze uvedl, že daňový doklad č. 1701016 žalobkyni vystavil a že jej podepsal. Jaké konkrétní zemní práce byly provedeny, však nebyl schopen uvést a odkazoval na stavební deník. K termínu poskytnutí zemních prací svědek nebyl schopen uvést konkrétní termín, i zde pouze odkázal na stavební deník. Dále nebyl schopen uvést, kdo předmětné práce vykonával, zda byl přítomen jejich provádění, ani co se na stavbě dělalo a zda byla využita pracovní technika.

109. Svědek Ing. V. N. (dále jen „V. N.“), koordinátor při revitalizaci železniční tratě z Kolína do Kralup nad Vltavou, uvedl, že prováděl koordinaci při revitalizaci železniční tratě. Jednalo se o stavební objekt SO 202 a provozní soubory PS 204, PS 205 a PS 206. Konkrétně se jednalo o doplnění informačního a rozhlasového systému, kamerového systému, úpravy stávajících elektrických požárních systémů a zabezpečovacích systémů. Zemní práce dle svědka prováděla společnost s *„Axa“* v názvu, za kterou je prováděl T. K. Tyto práce měly být prováděny v průběhu celého trvání zakázky, tj. od června 2016 do dubna 2017, a týkaly se převozu zemin z výkopů, obnovování podloží a zásahu do nástupištních desek, jejich zpětný zákop a zásyp. T. K. se dle svědka na zakázce pohyboval po celé období jejího provádění a svědek jej tam viděl ještě v dubnu 2017. Stavební deníky byly vedeny na jednotlivé provozní soubory, přičemž je dle svého tvrzení vedl sám svědek.

110. Lze shrnout, že z výpovědi V. N. vyplynulo, že práce měly trvat do června 2016 do dubna 2017 a týkaly se převozu zemin z výkopů. Svědek T. K. se na zakázce pohyboval po celé období a svědek V. N. jej viděl ještě v dubnu 2017. Svědek V. N. potvrdil, že společnost Axatech prováděla stavební práce. Kontrolou záznamů, které se měly této zakázky týkat,

však žalovaný správně dovodil, a soud toto zjištění ověřil, že zemní práce probíhaly pouze od srpna do října 2016. V termínu od 21. 12. 2016 do 5. 2. 2017 zemní práce neprobíhaly. Soud proto tuto výpověď ve shodě s žalovaným označil za rozpornou s ostatními výše uvedenými zjištěními.

111. Soud se taktéž seznámil se stavebním deníkem k zakázce č. 15090016, který si správce daně vyžádal od společnosti AŽD Praha. Podle stavebního deníku měly být prováděny revitalizační práce ve dnech 19. 5. 2016 až 24. 11. 2016. Nicméně podle objednávky předložené žalobkyní k dokladu č. 1701016 měly zemní práce probíhat v období ode dne 21. 12. 2016 do dne 5. 2. 2017, tedy v termínu zcela odlišném, a proto stavební deníky předložené společností AŽD Praha nelze osvědčit jako důkaz o tom, že žalobkyně od společnosti Axatech fakticky přijala zemní práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701016.

112. Správce daně si taktéž obstaral stavební deníky od společnosti Správa železnic. Z těch bylo zjištěno, že stavba byla rozdělena do několika provozních souborů a stavebních objektů, ke kterým byly jednotlivé stavební deníky vedeny. Z nich správce daně dle tvrzení svědka V. N. vybral ty relevantní, avšak v termínu, kdy měly být společností Axatech provedeny zemní práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701016, ve stavebních denících žádný záznam o zemních pracích není.

113. Na základě shora uvedeného lze shrnout, že předložením formálně správného daňového dokladu č. 1701016 přijatého od společnosti Axatech žalobkyně sice unesla své primární důkazní břemeno, avšak na základě hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda žalobkyně tato plnění fakticky přijala. Důkazní břemeno tak bylo přeneseno zpět na žalobkyni a tento daňový doklad ztratil svoji důkazní hodnotu. Provedenými svědeckými výpověďmi L. K., T. K. a V. N. nebylo dle názoru soudu prokázáno, že žalobkyně od společnosti Axatech fakticky přijala zemní práce deklarované na daňovém dokladu č. 1701016. Tato skutečnost nebyla prokázána ani žalobkyní předloženými stavebními deníky. Od společnosti Axatech se rovněž nepodařilo obstarat důkazní prostředky k uskutečnění prací deklarovaných na daňovém dokladu č. 1701016. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavřel, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť neprokázala, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Axatech na základě daňového dokladu č. 1701016 uplatnila v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákone o DPH.

114. Na základě shora uvedeného soud po přezkoumání správního spisu dospěl k závěru, že první žalobní námitka není důvodná. Správce daně podle přesvědčení soudu v projednávané věci v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu řádně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě znevěrohodnil žalobkyní předložené podklady shromážděné v průběhu daňového řízení. Žalobkyně své důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně neunesla.

115. Soud má za to, že hodnocení důkazních prostředků bylo žalovaným a správcem daně v nyní posuzované věci provedeno plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu. Finanční orgány se zabývaly jednotlivými důkazními prostředky předloženými či navrženými žalobkyní a řádně je vyhodnotily a své závěry přesvědčivě odůvodnily. Přisoudil-li správce daně důkazním prostředkům jinou vypovídací hodnotu, než kterou jim případně přikládá žalobkyně, nelze tento postup považovat za nesprávné hodnocení důkazních prostředků, resp. porušení zásady volného hodnocení

důkazů, ani z toho nelze dovozovat případnou nezákonnost napadeného rozhodnutí nebo dodatečného platebního výměru či snad dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Nadto nebylo možné přehlédnout, že žalobkyně v žalobě nikterak konkrétně s hodnocením důkazů ze strany žalovaného, resp. správce daně, nepolemizovala a pouze obecně uváděla, že jí předložené důkazy potvrzovaly oprávněnost jejího nároku na odpočet daně.

116. Jinými slovy řečeno žalobkyně nevznesla žádné konkrétní žalobní námitky, kterými by zpochybnila závěry žalovaného, potažmo správce daně, o existenci vzájemných rozporů vyplývajících z provedených důkazů. Absence konkrétních žalobních námitek, kterými by byl zpochybněn závěr žalovaného o existenci rozporů mezi jednotlivými důkazy, které v daňovém řízení vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni (a následnému závěru o neoprávněnosti jí uplatněného nároku na odpočet DPH), nedává soudu další prostor pro bližší přezkum úvah, které žalovaného k tomuto závěru vedly.

117. Ve **druhém žalobním bodě** žalobkyně namítala porušení principu neutrality DPH, který měl žalovaný v napadeném rozhodnutí ignorovat.

118. Vzhledem ke skutečnosti, že daná oblast spadá do unijního práva, shledává soud vhodným připomenout i unijní úpravu nároku na odpočet daně, princip daňové neutrality, výklad otázky zneužití práva a aspekty zapojení do podvodného řetězce. Unijní úprava daně z přidané hodnoty vychází z čl. 113 Smlouvy o fungování Evropské Unie, na níž navazuje Směrnice Rady 2006/112/ES. Ta v čl. 1 odst. 2 uvádí základní princip fungování systému daně z přidané hodnoty, podle něhož *se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.*

119. Toto ustanovení v sobě zakotvuje tzv. princip daňové neutrality. Ta spočívá v tom, že jednotlivé subjekty v rámci produkčního řetězce jsou zdaněny pouze v případě, že je vytvořena dodatečná (přidaná) hodnota. Daň z přidané hodnoty tak zdaňuje mezní produkty ekonomické činnosti subjektů, a to v jednotlivých fázích obratu. DPH se vybírá po částech při vzniku každého dodatečného produktu (přidané hodnoty), přičemž břemeno uhrazení celé daně leží na konečném zákazníkovi (spotřebiteli).

120. Směrnice Rady 2006/112/ES byla implementována do českého právního řádu pomocí zákona o DPH, který konstruuje systém daňových odpočtů, na základě nichž je zachován princip daňové neutrality. Plátci daně vznikne nárok na odpočet při splnění podmínek podle § 72 zákona o DPH. Podle tohoto ustanovení platí, že nárok na odpočet plátci daně vznikne, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti podle podmínek § 72 až 79 zákona o DPH.

121. Princip daňové neutrality, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, potom vyžaduje, aby byl odpočet daně přiznán, jsou-li splněny podmínky hmotněprávní, i když nejsou splněny určité podmínky formální [viz např. rozsudky SDEU ze dne 13. 3. 2008, ve věci C-95/07 a C-96/07, *Ecotrade SpA* (bod 62), ze dne 30. 9. 2010, ve věci C-392/09; *Uszodaépítő kft* (bod 39), ze dne 21. 10. 2010, ve věci C-385/09, *Nidera Handelscompagnie BV* (body 42 a 43), ze dne 11. 12. 2014, ve věci C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl* (bod 38), nebo ze dne 9. 7. 2015, ve věci C-183/14, *Salomie a Oltean* (body 58 a 59)].

122. Zmíněné hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet SDEU vymezil například v rozsudku ze dne 15. 9. 2016 ve věci C-518/14 - *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord* (bod 28) (dále jen „rozsudek SDEU ve věci C-518/14“), a to odkazem na čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES. *„Odkazovaný čl. 168 pod písm. a) pak výslovně stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017-45)

123. Výkladem citovaného ustanovení se SDEU ve své rozhodovací činnosti zaobíral již vícekrát, a to vždy se stejným výsledkem. Ve výše zmíněném rozsudku ve věci C-518/14 vyslovil, že *„[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice 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 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“*. Obdobně se Soudní dvůr vyslovil například i v rozsudcích ze dne 6. 9. 2012, ve věci C-324/11, *Tóth* (bod 26), nebo ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik* (bod 29). Podle ustálené judikatury SDEU proto platí, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH náleží i to, že zboží musí být prokazatelně dodáno nebo služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

124. Při zohlednění citovaných závěrů SDEU a Nejvyššího správního soudu soud neshledal důvodnou ani druhou žalobní námitku obecně poukazující na porušení principu neutrality DPH. Tento princip vyplývá z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, které však zároveň jako věcné podmínky nároku na odpočet daně stanoví přijetí zdanitelných plnění a jejich použití pro další ekonomickou činnost plátce, neboť pouze v návaznosti těchto plnění se uplatňuje daň na výstupu a princip odpočtu daně u dalšího plátce. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že předmětné plnění přijala, resp. dále použila k ekonomické činnosti, nemůže takové plnění zakládat reálnou hodnotu pro výpočet DPH na výstupu a odpočet DPH na vstupu. Nepřiznání nároku na odpočet daně pro neunesení důkazního břemene žalobkyní tak nemůže být v daném ohledu v rozporu s principem neutrality, jak žalobkyně obecně tvrdila.

125. Na základě shora uvedeného proto soud i druhou žalobní námitku považoval za nedůvodnou.

126. Ve **třetím žalobním bodě** žalobkyně namítala rozpor napadeného rozhodnutí s judikaturou SDEU, a to s odkazem na rozsudek SDEU ve věci C-610/19 vztahující se k předběžné otázce ohledně přiznání nároku na odpočet daně společnosti za situace, kdy existence přijatého plnění nebyla zpochybněna (bod 63 rozsudku SDEU ve věci C-610/19). V nyní projednávané věci je však zpochybňováno, zda vůbec žalobkyně skutečně sporná zdanitelná plnění přijala. Tuto skutečnost žalobkyně v průběhu řízení neprokázala, na rozdíl od odkazované věci vedené u SDEU. Soud tak má ve shodě s názorem žalovaného za to, že žalobkyní odkazovaná judikatura SDEU není pro danou věc přiléhavá, jelikož skutkový základ nyní projednávané věci je zcela odlišný.

127. Pokud pak žalobkyně namítala, že odepřít odpočet lze jen tehdy, pokud se osoba povinná k dani aktivně podílela na daňovém úniku anebo o tom věděla či vědět mohla, lze obecně zopakovat, že správce daně žalobkyni nevyhověl z důvodu nenaplnění jedné z hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, neboť žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění od společností Axatech a Axabet dle daňových dokladů uvedených shora, nikoliv proto, že by snad žalobkyně měla být zapojena do podvodu na DPH.

128. Případná neúčast na daňovém podvodu je totiž až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží ji nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel*, nebo ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a ostatní*). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 – 37, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 – 34, ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 – 17, ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32, nebo ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35, obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2018, č. j. 3 Afs 92/2017 - 45).

129. V nyní posuzované věci však zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu irelevantní. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, jak žalobkyně nesprávně naznačuje, že uplatnila nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

130. Soud proto ani třetí žalobní námitku neshledal důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

131. Na základě shora uvedeného dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná. Žalovaný provedl dokazování v potřebném rozsahu, přičemž zjistil řadu konkrétních objektivních skutečností a faktů, kterými zpochybnil oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně žalobkyní. Výsledky dokazování svědčí o tom, že žalobkyní nebylo prokázáno, že skutečně přijala zdanitelná plnění tak, jak je uvedeno shora. Závěry, k nimž žalovaný dospěl a které srozumitelně vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, mají v provedených důkazech skutkovou a právní oporu.

Napadené rozhodnutí obsahuje všechny zákonem předpokládané náležitosti, je v něm náležitě vymezen předmět řízení i hlediska, z nichž bylo prvostupňové rozhodnutí správce daně zkoumáno. Žalovaný v něm rovněž detailně popsal rozhodný skutkový stav a rozvedl právní závěry z něho vyplývající, přičemž výrok napadeného rozhodnutí má v těchto důvodech oporu.

132. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř s. zamítl.

133. O nákladech řízení soud rozhodl ve druhém výroku rozsudku podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, jemuž však v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly, a proto soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

Poučení:

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

Praha 16. března 2021

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu