



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobce: **Asseco Solutions, a.s.**, IČO 64949541
se sídlem Zelený pruh 1560/99, Praha 1
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Filipem
se sídlem Arbesovo náměstí 257/7, Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2016 č.j. 22667/16/5200-11435-711892

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2016 č.j. 22667/16/5200-11435-711892 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalším řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta JUDr. Michala Filipa.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4 ze dne 28. 8. 2015 č.j. 5825606/15/2004-52522-110130, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2010 vyšší o částku 3 419 810 Kč; současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 683 962 Kč.
2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně zahájil dne 20.2.2013 u žalobce daňovou kontrolu na DPPO za zdaňovací období roku 2010 (dále též „předmětné období“). Následně seznámil žalobce s kontrolními zjištěními, k nimž dne 11.6.2015 zaslal žalobce správci daně své vyjádření. Stanovisko k tomuto vyjádření pak správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole č.j. 3687015/15/2004-60566-105857 (dále jen „zpráva o DK“). Ke zvýšení základu DPPO za rozhodné zdaňovací období správce daně dospěl na základě kontrolního zjištění, že náklady (výdaje) v celkové výši 17 999 000 Kč zaúčtované žalobcem na základě faktur přijatých od společnosti EURO TRADE BRIDGE, SE, IČO 28479599, se sídlem Moskevská 1523/63, 101 00 Praha 10 (dále jen „ETB“) za analytické, vývojové a konzultační práce na informačním systému Helios (dále jen „IS Helios“) dle smlouvy o dílo ze dne 22. 12. 2009 (dále jen „smlouva o dílo“), které žalobce uplatnil do daňově uznatelných nákladů, nebyly prokázány. Mělo se jednat o výdaje na vývoj IS Helios, jehož je žalobce výrobcem a vlastníkem práv k němu a jehož měla být ETB vývojovým partnerem.
3. Žalobce byl při zahájení daňové kontroly vyzván, aby doložil svou spolupráci s ETB v předmětném období. Při jednání 10. 4. 2013 předložil šest faktur včetně akceptačních protokolů od ETB a smlouvu o dílo s tím, že předmětem fakturace činěné dle popisu na fakturách podle smlouvy o dílo ze dne 12. 12. 2009 byly analytické a vývojové práce na IS Helios. Na fakturách bylo také připojeno razítko ETB opatřené nečitelnými podpisy. Dle žalovaného se zřejmě mělo jednat o podpisy pana E. U., jediného člena představenstva ETB od 14. 6. 2010 do 30. 11. 2010 a od 1. 2. 2011 do 27. 2. 2012 a dále pana T. M., jediného člena představenstva ETB v období od 6. 10. 2009 do 14. 6. 2010. Kdo fakticky za ETB faktury vystavil, žalobce v průběhu řízení nijak neprokázal. Ohledně nesouladu údaje uvedeného na fakturách s datem uzavření uvedeným ve smlouvě o dílo žalobce uvedl, že faktury vystavovala ETB. Konkrétní části díla byly dodány jen společností ETB, avšak žalobce tuto skutečnost v průběhu řízení nijak neprokázal. Z jednání také vyplynulo, že žalobce se o činnost společnosti ETB nezajímal. Následně byl za přítomnosti zástupce žalobce proveden výslech J. P., současného ředitele obchodního oddělení žalobce, který byl v době uzavření smlouvy o dílo vedoucím obchodního oddělení. Jmenovaný svědek vypověděl, že důvodem externího provedení díla byl nedostatek interních kapacit a vyšší rentabilita, přičemž za výběr ETB byl odpovědný on. Nevzpomněl si však na to, s kým

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

konkrétně jednal. Smlouva o dílo byla podle něj standardní. Nevěděl také, zda ETB měla nějaké zaměstnance. Při jednání konaném 4. 3. 2014 však byla uvedena tvrzení zpochybněna samotným žalobcem, který uvedl, že smlouva o dílo byla vypracována společností ETB. Následně žalobce předložil také přílohu smlouvy o dílo, kterou však správce daně neuznal, neboť nebyla opatřena podpisy smluvních stran. Při jednání dne 5. 11. 2013 žalobce uvedl, že jednotlivé akceptační protokoly podepisoval tehdejší předseda představenstva žalobce Ing. S., který byl také oprávněn k převzetí díla, avšak dílo fyzicky nepřebíral. Z jeho svědecké výpovědi pak vyplynulo, že smlouva o dílo byla připravena žalobcem a podepsal ji, stejně jako akceptační protokoly, právě on. Výpověď Ing. S. však neprokázala, kdo předmětné dílo za žalobce převzal, ani kdo byl jeho faktickým zhotovitelem.

4. Správce daně následně provedl výslech E. U., který vypověděl, že akceptační protokoly ani smlouvu o dílo nepodepsal. S těmito listinami ho seznámila paní T., která ETB fakticky ovládala. Uvedl také, že nezná pana M. a že mu po rozhovoru s paní T. vyplynulo, že k plnění mezi ETB a žalobcem došlo. Dne 24. 2. 2014 žalobce předal správci daně znalecký posudek, návrh na prezentaci a vyjádření. Obsahem posudku byl obecný popis IS Helios, použité metody, relevantní pasáž autorského zákona a hodnocení. Z jednání ze dne 4. 3. 2014 vyplynulo, že ETB měla být partnerem na jednu zakázku a měla být oprávněna udělit podlicence k částem IS Helios, které vyvinula. Zadání mělo být žalobcem poskytnuto na CD nebo prostřednictvím hypertextového odkazu (linku), avšak žalobcem nebylo jeho dodání žádným způsobem prokázáno. Jednotlivé moduly měly být žalobci předány přes FTP, avšak ani to nebylo prokázáno. Dle správce daně tak nebylo prokázáno, kdo předmětné práce dle smlouvy o dílo provedl, a nebyla tedy prokázána ani oprávněnost vynaložených nákladů dle žalobcem předložených faktur. Žalobcem bylo navrženo provedení výpovědi soudního znalce, který měl prokázat existenci finálního produktu. Tento důkaz však správce daně neprovedl, neboť neměl pochybnost o existenci jednotlivých částí díla. Zástupce žalobce následně navrhl výslech pana V. (jednatele a jediného společníka MEDIA-PRAGA s.r.o., IČO 28440021, se sídlem Nám. 14. října 1307/2, 150 00 Praha 5 (dále jen „MEDIA-PRAGA“), subdodavatele ETB, který se však z výsledku omluvil s tím, že byl pouze nastrčenou figurou a nemá žádné informace. Správce daně poté opětovně provedl výslech E. U., z něhož vyplynulo, že tento nemůže potvrdit, zda k plnění ze strany ETB došlo, neboť se s nikým nesešel a nikomu nic nepředával. Jmenovaný se opětovně odvolával na paní T., která mu předávala veškerou dokumentaci. Ohledně spolupráce ETB se společností MEDIA-PRAGA uvedl, že danou společnost nezná a s nikým nespolečně pracoval.
5. Správce daně zjistil, že paní D. T. nemá s ETB žádný právní vztah. Paní T. předvolal, ta se však podáním učiněným prostřednictvím datové schránky z jednání omluvila a využila svého práva odepřít výpověď z důvodu, že by výpověď způsobila nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým dle § 96 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
6. Žalobce dle názoru správce daně neodstranil pochybnosti o zadání díla společností ETB, když pro tvrzení, že dílo bylo zadáno na CD nebo prostřednictvím odkazu, kde si jej bylo možno stáhnout, nemá relevantní důkazy. Z provedených svědeckých výpovědí správce daně dovodil, že smlouva o dílo byla vyhotovena a podepsána žalobcem (za žalobce smlouvu podepsal Ing. S., v té době předseda představenstva, a dále Ing. H., v té době člen představenstva). Kdo však smlouvu o dílo podepsal za ETB, to se nepodařilo prokázat (dle smlouvy to měl být pan M., to však žalobce nijak neprokázal), což snižuje vypovídací

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

hodnotu této smlouvy. Její příloha, kterou žalobce v průběhu řízení předložil správci daně, nebyla stvrzena podpisy stran, jak smlouva o dílo vyžadovala. Cena díla ve výši 18 000 000 Kč byla dle výpovědi pana P. stanovena kalkulací žalobce, nicméně stanovení ceny, které by prokázalo její výhodnost, nebylo doloženo. Předání jednotlivých částí díla žalobci bylo doloženo akceptačními protokoly, na nichž měl být za ETB podpis pana U., který však vypověděl, že akceptační protokoly nepodepsal a ani nepotvrdil, že by k plnění vůbec došlo. Připustil, že k němu dojít mohlo, což mu údajně sdělila paní T., jde však o domněnku, kterou nemohl potvrdit. Na zbylých protokolech měly být podpisy pana M., což ale žalobce také neprokázal. Ze strany žalobce byly akceptační protokoly podepsány Ing. S., avšak ani z jeho svědecké výpovědi nebylo možno dovodit závěr, kdo dílo skutečně zhotovil, jak bylo zadáno a kdo a kdy ho předal a převzal. Na akceptačních protokolech bylo uvedeno datum, avšak nelze mít za jisté, že se váže k ověření funkčnosti díla. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil faktury, akceptační protokoly a smlouvu o dílo, avšak předmět díla uvedený ve smlouvě o dílo plně neodpovídá textu v akceptačních protokolech a na fakturách je v předmětu plnění pouze odkaz na smlouvu o dílo. Dle správce daně tak nebylo možné jednotlivé akceptační protokoly přiřadit k fakturám. Žalobce nebyl jinými důkazy schopen hodnověrně prokázat, že plnění od deklarovaného dodatele skutečně přijal, což neprokázaly ani svědecké výpovědi. Dle správce daně tak z předložených důkazních prostředků vyplynulo, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí částky 17 990 000 Kč do daňových nákladů, tudíž porušil § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně proto vyloučil náklady v uvedené výši z nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů a zvýšil o tuto částku výsledek hospodaření, a tím i základ daně žalobce pro výpočet DPPO za zdaňovací období roku 2010.

7. Dne 11. 6. 2015 zaslal žalobce správci daně vyjádření ke kontrolnímu zjištění, v němž rozporoval tvrzení správce daně, že mu žalobce nedoložil vlastní kalkulaci výhodnosti smluvně sjednané ceny díla. Dle žalobce od něj taková kalkulace nebyla nikdy vyžadována. Správce daně k této argumentaci uvedl, že dle ústního jednání konaného dne 5. 11. 2013 měla být kalkulace předložena do jednoho týdne od data konání ústního jednání. K příloze, kterou žalobce připojil ke svému vyjádření ze dne 11.6.2015, správce daně poznamenal, že se jedná o sestavu tří tabulek obsahujících různá data a číselné údaje. Tabulky nejsou nijak nazvané a neobsahují nic o tom, jakého projektu se týkají a nejsou z nich ani patrné činnosti vyplývající ze smlouvy o dílo. Tabulky předpokládají cenu 22 190 916 Kč, avšak není jasné, jak bylo této hodnoty dosaženo. Není z nich patrná ani vazba na činnosti uvedené ve smlouvě o dílo. Nemohou tedy sloužit jako důkaz oprávněnosti zahrnutí nákladů z titulu sporných faktur do daňových nákladů. Správce daně dále odkázal na svědecké výpovědi a uvedl, že na otázky stran smlouvy o dílo a jeho realizace a předání bylo odkazováno na vývojové a obchodní oddělení s tím, že za žalobce si nikdo nevzpomněl, kdo smlouvu s ETB projednával, kdo za ETB jednal, jak bylo dílo předáno či jak byly na akceptační protokoly získány podpisy pana U. či pana M.. Pan U. dle své svědecké výpovědi s žalobcem nikdy nejednal, protokoly nepodepsal, nevěděl, kdo jednotlivé části díla zhotovil ani kým a kdy byly předány, stejně jako nevěděl, jak byla stanovena cena. Žalobce dále navrhl doplnit výsledky kontrolního zjištění o vyjádření, jaká konkrétní opatření měl podniknout a jakou povinnost porušil. Navrhl také opětovné výslechy pana V., pana U. a paní T. K tomu správce daně uvedl, že dané svědecké výpovědi byly buďto již provedeny, nebo se o ně pokusil a pro jejich opakování neshledal

důvody. Na základě zprávy o DK správce daně dne 28. 8. 2015 vydal dodatečný platební výměr č.j. 5825606/15/2004-52522-110130.

8. Žalovaný následně v odůvodnění napadeného rozhodnutí citoval relevantní právní úpravu a vyjádřil se k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce. K námitce stran nevypořádání se s právní argumentací žalobce uvedl, že tato neprokázala oprávněnost zahrnutí částky ve výši 17 999 000 Kč do daňových výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze spisového materiálu také nevyplývá, že by byla žalobci správcem daně přičítána k tíži jednání a nedostatky třetích subjektů. Žalobce byl správcem daně dotazován výhradně na jeho činnost, a to ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010 č.j. 8 Afs 14/2010 – 195 žalovaný podotkl, že argumentace tímto rozsudkem není přiléhavá, neboť správce daně nečinil žalobce odpovědným za ekonomické a obchodní činnosti jiného subjektu, pouze na něm požadoval prokázat, že mu předmětné plnění skutečně dodal deklarovaný dodavatel. Žalobce má právo na výběr dodavatele, avšak zaúčtováním dodavatelských faktur do daňově účinných nákladů vstupuje do roviny práva veřejného a je povinen prokázat jejich daňovou účinnost. Byl tudíž povinna prokázat, že k uskutečnění plnění společností ETB skutečně došlo. Důkazní prostředky předložené žalobcem však ve správci daně vyvolaly pochybnosti.
9. K námitkám týkajícím se důvěryhodnosti svědka E. U. žalovaný uvedl, že protokoly o jeho výsledku neobsahují žádné vyjádření či výhrady žalobce. Poprvé se k jeho osobě žalobce vyjádřil až v odvolání, kde uvedl, že postup jmenovaného svědka a jeho jednání lze těžko označit za konzistentní a důvěryhodné, navíc pravost jeho podpisu na žádné z listin nebyla nikdy znalecky zkoumána. Ze spisového materiálu také nevyplývá, že by správce daně dospěl k závěru, že podpisy pana U. na listinách ETB jsou falešné. Správce daně toliko konstatoval, že jeho výpovědi neprokázaly, že by ETB nasmlouvané práce provedla, kdo za ETB fakticky podepsal smlouvu o dílo a akceptační protokoly, způsob uzavření smlouvy, převzetí podkladů či převzetí díla. Polemiku žalobce o dalších činnostech pana U. nepovažoval žalovaný za přiléhavou.
10. Stran námitek žalobce k osobě paní T. a zejména ke skutečnosti, že odmítla svědeckou výpověď, žalovaný uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole bylo toliko uvedeno, že paní T. se ke svědecké výpovědi nedostavila z důvodu dle § 96 odst. 2 daňového řádu. Informaci o jejím telefonickém sdělení stran toho, že nebude vypovídat, neboť je trestně stíhaná, uváděl toliko zástupce žalobce. Dle názoru žalovaného se paní T. z jednání řádně a včas omluvila, a to i s uvedením důvodu, když ve vazbě na shora uvedené ustanovení využila svého práva odeprít výpověď. Žalovaný tedy odmítl, že by správce daně v postupu vůči této svědkyni formálně pochybil a nepostupoval způsobem stanoveným daňovým řádem. Správce daně navíc nemá právo po svědkovi požadovat uvedení konkrétnějších podrobností k odmítnutí svědecké výpovědi. Žalobce měl primárně sdělit, co by měla paní T. ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu osvědčit (v této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008 č.j. 8 Afs 70/2007 – 102).
11. Co se týče námitek žalobce týkajících se tvrzení správce daně o neunesení důkazního břemene ve vztahu k podstatným okolnostem uzavření smlouvy o dílo, žalovaný uvedl, že zamítnutým důkazním návrhem žalobce byl konkrétně návrh na provedení svědecké výpovědi soudního znalce Ing. M. L., Ph. D., MBA, který měl prokázat existenci finálního produktu. Žalovaný souhlasil se správcem daně v tom, že provedení této výpovědi by bylo nadbytečné a bezpředmětné, neboť předmětem dokazování bylo dodání předmětného díla žalobci deklarovaným dodavatelem, což by výsledkem navrženého svědka nemohl nijak

prokázat. Správce daně rozporoval zásadní okolnosti předmětného obchodního případu a žalovaný souhlasí s jeho závěrem, že žalobci se nepodařilo prokázat následující skutečnosti:

- kdo skutečně podepsal smlouvu za společnost ETB;
- s kým ze společnosti ETB byla smlouva o dílo předprojednána a s kým z této společnosti žalobce jednal;
- okolnosti zadání díla;
- finální předání jednotlivých částí společností ETB žalobci; a
- jakým způsobem, kdy a komu byly předávány informace o tom, k jakému dni proběhlo ověření funkčnosti.

Žalovaný konstatoval, že žalobci se nepodařilo prokázat, že mu dílo dodal subjekt uvedený ve smlouvě o dílo a na příslušných fakturách, tedy společnost ETB, a v této souvislosti upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006 č.j. 5 Afs 40/2005 – 72. Z výpovědi pana U. dle žalovaného vyplynulo, že nemůže potvrdit, že k plnění ze strany ETB došlo, neboť se s nikým nesešel, nikomu nic nepředával, a je to tedy pouze jeho domněnka. Na otázku správce daně navíc odpověděl způsobem, který je zprávou z doslechu. Žalovaný též poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011 č.j. 7 Afs 82/2011 – 137 a uvedl, že smyslem a cílem dokazování v daňovém řízení není získat nějakou pravděpodobnost o tom, zda se plnění od deklarovaného dodavatele uskutečnilo, ale jednoznačně prokázat, zda a jak k tomuto plnění fakticky došlo. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že žalobce učinil vše, co po něm bylo možné rozumně požadovat, a připomněl, že žalobce měl prokázat oprávněnost uplatnění nákladu zahrnutého v daňovém základu. V této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007 č.j. 2 Afs 177/2006 – 61.

12. K argumentaci žalobce rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007 č.j. 5 Afs 129/2006 – 142 žalovaný konstatoval, že se jedná o přílehlavé rozhodnutí, které je naprosto v souladu se závěry správce daně. Ze spisového materiálu prokazatelně plyne, že správce daně nepožadoval po žalobci prokazovat skutečnosti týkající se plnění subdodavatelů jeho dodavatele. Požadoval prokázat plnění ze strany ETB, přičemž v této věci v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č.j. 1 Afs 54/2004 – 125 žalobce tížilo důkazní břemeno.
13. Stran námitky, že zákon nestanoví povinnost prověřovat, zda má dodavatel daňového subjektu zaměstnance a zda vykonává činnost, a námitky, že správce daně učinil své závěry bez provedení dokazování, žalovaný odkázal na svědeckou výpověď pana P. a uvedl, že ze zprávy o DK nevyplývá, že by správce daně po žalobci požadoval prověřovat, zda má ETB zaměstnance, pouze se jmenovaného svědka dotázal, zda zná důvod, proč byl vybrán dodavatel bez vlastních zaměstnanců. Uvedenou skutečnost navíc správce daně uvedl toliko pro dokreslení případu.
14. K námitce, že žalobci byly kladeny k tíži nejasnosti v účetnictví jeho dodavatelů a subdodavatelů, žalovaný uvedl, že ve zprávě o DK není ve vztahu k žalobci argumentováno nejasnostmi v účetních vztazích mezi ETB a MEDIA-PRAGA. Správce daně v ní pouze popsal, jak se snažil předvolat pana Víšku. Ten ve svém podání uvedl, že byl pouze osobou, kterou řídila skupina lidí, nevěděl, co se ve společnosti MEDIA-PRAGA, kde byl jednatelem, dělo. Skutečnost, že tato společnost měla spolupracovat se

žalobcem, se dozvěděl až z předvolání zasláného mu správcem daně. Žalovaný nepovažoval tuto námitku za důvodnou, neboť vysvětlení uvedených nesrovnalostí by nemohlo prokázat, kdo za společnost ETB se žalobcem jednal, předával dílo či podepisoval protokoly. Neopakování předvolání svědka tak bylo v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 č.j. 5 Afs 147/2004 – 89 a s nálezem Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09. Z totožných důvodů byl nedůvodný také výslech svědků T. a U.

15. K námitkám žalobce poukazujícím na výhodnost tzv. outsourcingu žalovaný poznamenal, že prokázání ekonomické výhodnosti, tedy interní manažerské rozhodnutí žalobce, nemůže suplovat důkaz, kterým by žalobce hodnověrně prokázal skutečnost, že mu ETB skutečně dodala předmětné dílo. Co se týče absence podpisu na příloze smlouvy o dílo, žalovaný zopakoval, že vstupuje-li žalobce zaúčtováním dodavatelských faktur do daňově uznatelných nákladů do roviny veřejného práva, je povinen prokázat daňovou účinnost těchto nákladů. Správce daně z absence podpisu na příloze nevyvozoval nic ohledně platnosti smlouvy o dílo, toliko konstatoval, že ji není možné považovat za součást smlouvy o dílo, protože není označena podpisy, datem ani odkazem na uvedenou smlouvu. Navíc ani v případě, kdy by byla předložená příloha jako součást smlouvy o dílo osvědčena, stále by neprokazovala faktické uskutečnění předmětného plnění.
16. K námitce žalobce, že se v daném případě jednalo o dílo nehmotného charakteru, jehož předání není možné prokazovat tak, jako tomu je u díla materializovaného, žalovaný uvedl, že s tím v principu souhlasí, avšak žalobci se předání díla nepodařilo prokázat ani akceptačními protokoly, neboť se mu nepodařilo prokázat, kdo je za společnost ETB fakticky podepsal, když osoba, která měla podepsat 4 z 6 akceptačních protokolů, tedy pan U., ve své výpovědi uvedla, že podpisy nejsou jeho. Tím, že se žalobci nepodařilo prokázat, kdo fakticky za ETB předmětné protokoly podepsal, žalobce neprokázal ani to, že ETB dodávku svých služeb skutečně realizovala.
17. Stran namítaného pětiletého časového odstupu od prověřovaného období žalovaný podotkl, že jej nelze považovat za polehčující okolnost. V této souvislosti odkázal na § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu a dodal, že daňový subjekt nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní bez ohledu na to, jak vzdálené období správce daně daňovou kontrolou prověřuje.
18. K odvolací námitce, že přijaté daňové doklady nesimulovaly zdanitelné plnění, žalovaný konstatoval, že žalobcem uvedené důkazní prostředky nijak neprokázaly skutečnost, že ETB skutečně předmětné plnění žalobci dodala. V této souvislosti odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011 č.j. 8 Afs 39/2011 – 109 a konstatoval, že žalobce prokazatelně neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání deklarovaného dodavatele. K argumentaci žalobce, že z navržených dokladů vyplývá, že zdanitelné plnění bylo přijato od konkrétního plátce, žalovaný odkázal na shora rekapitulované odůvodnění napadeného rozhodnutí. Stran námitky, že poskytovatel zdanitelného plnění realizoval ekonomickou činnost, žalovaný uvedl, že skutečnost, že ETB byla plátcem DPH, přijímala bankovní úhrady a s inkasovanými příjmy ekonomicky nakládala, není v posuzované věci relevantní, neboť ani tyto skutečnosti neprokazují, že ETB předmětné plnění žalobci skutečně poskytla. Ohledně námitky, že poskytnutí plnění lze ověřit u dodavatele, žalovaný konstatoval, že daňovou účinnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze prokázat fakturou nebo dokladem o zaplacení; podstatné je, zda vynaložení takového výdaje bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním deklarovaným dodavatelem, což se žalobci nepodařilo prokázat. Ke zmínce žalobce

ohledně nároku na odpočet DPH žalovaný uvedl, že odvolání na DPH je řešeno v samostatném řízení. K námitce, že se nejednalo o nepřiměřené částky, žalovaný zopakoval, že prokázání ekonomické výhodnosti outsourcingu nemůže suplovat důkaz, kterým by žalobce hodnověrně prokázal, že mu deklarovaný dodavatel skutečně předmětné dílo dodal.

19. V žalobě podané proti napadenému rozhodnutí žalobce namítl, že není odpovědný za činnost svých obchodních partnerů a tato mu nemůže být kladena k tíži. Nemůže být zodpovědný za vnitřní fungování ETB ani za způsob vystupování této společnosti navenek. Je toho názoru, že unesl důkazní břemeno stran prokázání plnění ze strany deklarovaného dodavatele, tj. ze strany ETB. Vyjádřil také přesvědčení, že důkazní břemeno leží za dané důkazní situace na správci daně, k čemuž odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.
20. V další námitce žalobce vytkl správci daně, že procesně pochybil v případě předvolání D. T. a následného neprovedení jejího výsledku z důvodu uplatnění práva odepřít výpověď dle § 96 odst. 2 daňového řádu. Poukázal rovněž na znalecký posudek zpracovaný prof. Ing. V. S., který obsahuje kalkulaci ekonomické výhodnosti outsourcingu, a namítl, že správce daně tuto skutečnost zcela přehléd, resp. se jí vůbec nezabýval.
21. Následně žalobce konstatoval, že má vytvořenou síť obchodních partnerů, prostřednictvím kterých prodává a servisuje svůj obchodní produkt a všichni tito partneři musí být certifikováni. Společnost ETB nikdy členem partnerské sítě nebyla, proto po ní nikdy nebyla certifikace vyžadována, jednalo se o čistě subdodavatelský vztah.
22. Ohledně absence podpisu na příloze smlouvy o dílo žalobce zdůraznil, že přílohy obchodních smluv se běžně nepodepisují, podepisují se dodatky, kterými se smlouvy mění, což však nebyl případ projednávané věci. K charakteru díla pak uvedl, že povahou nepředstavuje cokoliv hmatatelného. Jedná se o počítačový kód, a proto nelze jeho předání prokazovat stejnými způsoby jako u díla materializovaného. Takováto díla se typicky předávají prostřednictvím nosičů, médií a zejména virtuálních úložišť, obzvláště pak při jejich větším datovém rozsahu. Předání díla tak není možné prokázat jinak než předávacími (akceptačními) protokoly. Dle žalobce je nutné si uvědomit, že správce daně prověřoval období vzdálené téměř 5 let, přičemž za toto období došlo k úplné výměně zaměstnanců obchodního oddělení žalobce. To, že plnění bylo přijato od konkrétního plátce, žalobce doložil akceptačním protokolem. Poskytovatel zdanitelného plnění (společnost ETB) realizoval ekonomickou činnost, neboť dle dostupných údajů byl plátcem DPH, přijímal bankovní úhrady za poskytnutá plnění, a ze zjištění finančního úřadu vyplývá, že s inkasovanými příjmy dále ekonomicky nakládal. Jeho zástupce realizoval předání služeb, o čemž svědčí předávací protokol. Žalobce má za to, že poskytnutí plnění lze ověřit u dodavatele. Správci dani musí být známá skutečnost, že dodavatel žalobce přijal úhradu bankovním převodem, což lze také ověřit. Nárok na odpočet se prokazuje daňovým dokladem.
23. Žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který neustále odkazuje na svědectví člena představenstva ETB pana U., který popírá autenticitu svých podpisů na akceptačních protokolech. V této souvislosti namítl, že správce daně ani žalovaný se vůbec nezabývali věrohodností výpovědi tohoto svědka. Poukázal na to, že paralelně probíhalo trestní řízení, ve kterém svědkovi hrozilo odsouzení za podíl na daňových machinacích, na kterých se prokazatelně podílel, a proto je nutné veškeré výroky tohoto svědka hodnotit v tomto světle. Jeho hlavní snahou evidentně bylo neuškodit sám sobě v rámci trestního řízení. Správní orgány nijak nezkoumaly pravost podpisu svědka U. na předmětných

akceptačních protokolech. Ve sbírce listin jsou založeny podpisové vzory svědka U. i svědka T. M., jehož podpis je na části akceptačních protokolů. Na první pohled je zřejmé, že podpisové vzory těchto svědků jsou přinejmenším velmi podobné podpisům na akceptačních protokolech. Žalobce je přesvědčen o tom, že je nutno postavit otázku pravosti podpisů svědků U. a M. na akceptačních protokolech najisto, a proto navrhl, aby soud zadal vypracování znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, kdy jako znalecký úkol bude znalci zadáno porovnání podpisů obou výše uvedených svědků. Navrhl také výslech těchto svědků a svědkyně T., jejíž sdělení adresované svědkovi U., že dílo bylo žalobci dodáno, je v kombinaci se skutečností, že žalobce od roku 2010 dílem disponuje, což nerozporuje ani žalovaný, velmi silným důkazem dodání díla žalobci ze strany společnosti ETB.

24. Žalobce navrhl také provedení výslechu svědka M. V. ze společnosti MEDIA-PRAGA, neboť tato společnost měla být subdodavatelem ETB při dodávce předmětného díla. Bylo-li by prokázáno, že předmětné dílo bylo dodáno společnosti ETB (jejím subdodavatelem), těžko si lze představit, že by si ETB toto dílo ponechala a nepředala by ho žalobci. Jmenovaný svědek navíc může osvědčit, se kterými osobami za ETB jednal a zda mu něco sdělili k samotnému dílu.
25. K argumentaci žalovaného, že nečiní žalobce odpovědným za ekonomickou a obchodní činnost jiného subjektu, žalobce podotkl, že žalovaný výslovně uvedl, že žalobce neprokázal, kdo faktury za společnost ETB fakticky vystavil. Žalobce však fakturační procesy společnosti ETB nezná, neví, kdo historicky za ETB faktury vystavoval a nemůže k tomu navrhnout ani žádné důkazy.
26. Žalobce dále v žalobě odkázal na judikaturu týkající se přenosu důkazního břemene na správce daně, zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2013 č.j. 5 Afs 83/2012 - 46, který se zabývá otázkou daňové uznatelnosti alespoň části nákladů v případě, že je prokázána existence díla a vynaložení nákladů na jeho získání. Je přesvědčen o tom, že má nárok na to, aby mu byla jako výdaj na dílo uznána aspoň taková část jeho výdajů, která je v místě a čase obvyklá. Také je přesvědčen o tom, že prokázal, že pokud by předmětné dílo zhotovoval vlastními prostředky (tj. nikoli prostřednictvím subdodavatele), uznatelné náklady by byly ještě o několik miliónů vyšší. Uplatněné náklady tak ve svém důsledku de facto představují minimum, co mohl žalobce daňově uplatnit. Dále odkázal na navazující nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 týkající se opět uznání alespoň přiměřených nutných výdajů.
27. Závěrem žalobce správním orgánům obou stupňů vytkl, že jejich postup byl v rozporu se zásadou legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, neboť např. při daňové kontrole týkající se období let 2007 a 2008 správce daně plně akceptoval nastavení vnitřního systému žalobce, kdy k prokázání dodání obdobných služeb mu byla předložena došlá faktura a akceptační protokol. Kontrolní a účetní systém přijetí dokladů za obdržené služby byly tehdy správcem daně vyhodnoceny jako dostatečně kvalifikující daňový náklad.
28. Dle názoru žalobce odmítnutí přijatých faktur za poskytnuté služby znamená přenesení důkazního břemene na správce daně, který by měl prokázat, proč dle jeho názoru není daňově uznatelná fakturace za přijaté služby, které
 - jsou v ceně obvyklé,
 - byly řádně vyfakturovány,
 - byly bankovním převodem řádně uhrazeny na existující účet,
 - byly vedle faktury doloženy akceptačním protokolem,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

- dle posudku byly přijaté služby součástí výnosových fakturací.

29. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě konstatoval, že meritum věci tkví ve vyloučení některých položek z daňově uznatelných nákladů žalobce z důvodu neprokázání zákonem stanovených podmínek. Setrval na závěru, že tyto položky byly vyloučeny v souladu se zákonem, neboť žalobce neprokázal oprávněnost těchto nákladů jako daňově uznatelných. K námitce, že žalobce nenese odpovědnost za jednání a chování jiných subjektů, žalovaný uvedl, že z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci byla přičítána k tíži jednání jiných subjektů. V průběhu daňového řízení byl žalobce dotazován výhradně na činnost jeho samotného, a to ve vztahu k danému obchodnímu případu. Správce daně po žalobci požadoval toliko prokázat, že předmětná zdanitelná plnění byla skutečně realizována tak, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech, tedy že je žalobce skutečně přijal od ETB. Daňovou uznatelnost výdajů nelze prokázat pouze fakturou či dokladem, podstatná je vždy faktická stránka věci. Žalobce v řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly klíčovou skutečnost, že předmětná plnění žalobci skutečně dodala společnost ETB dle dodavatelských faktur. Žalobce neprokázal, jakým způsobem dílo nabyt, a už vůbec nebylo prokázáno, že jej nabyt deklarovaným způsobem.
30. K předvolání paní D. T. žalovaný uvedl, že tato byla řádně předvolána a řádně a včas se z výsledku písemně omluvila, přičemž využila svého práva odepřít výpověď.
31. K namítané ekonomické výhodnosti tzv. outsourcingu žalovaný podotkl, že žalobce skutečně dostatečně ozřejmil postup při vlastní kalkulaci výhodnosti outsourcingu, avšak ekonomická výhodnost outsourcingu nemůže suplovat důkaz, kterým by žalobce věrohodně prokázal, že předmětná plnění přijal od deklarovaného dodavatele.
32. K námitce, že žalobci jsou kladeny k tíži nejasnosti v účetních vztazích mezi ETB a jejím subdodavatelem MEDIA-PRAGA, žalovaný uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole ani v napadeném rozhodnutí nebylo tímto ve vztahu k žalobci argumentováno. Bylo zde toliko popsáno, jak se správce daně snažil předvolat pana V. Uvedenou námitku proto žalovaný považuje za nedůvodnou.
33. Ohledně námítky, že správce daně prověřoval období vzdálené téměř pět let, žalovaný uvedl, že daňová kontrola za rozhodné zdaňovací období (rok 2010) byla zahájena 20. 2. 2013, tedy 26 měsíců od jeho konce, což nelze vnímat jako polehčující okolnost pro žalobce. Ten si měl ve vlastním zájmu zajistit důkazy k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady. Své důkazní břemeno však neunesl. To, že v mezidobí došlo u žalobce k výměně zaměstnanců, nebylo žalobci nijak kladeno k tíži, správce daně naopak provedl výsledek pana P. a Ing. S., avšak ani jedna z těchto výpovědí neprokázala, že by ETB předmětná zdanitelná plnění žalobci fakticky dodala.
34. K námitce porušení zásady legitimního očekávání pak žalovaný uvedl, že tato byla poprvé vznesena až v rámci žaloby a je velmi obecná, proto se k ní nemůže blíže vyjádřit. Poukázal nicméně na to, že společnost ETB byla zapsána do obchodního rejstříku až 24. 10. 2008, a tedy zjevně nemohla být deklarovaným dodavatelem plnění, která žalobce přijal v letech 2007 a 2008. Skutkový stav obchodních případů v letech 2007 a 2008 na straně jedné a v roce 2010 na straně druhé tedy nemohl být shodný.
35. Při ústním jednání před soudem odkázal žalobce prostřednictvím svého zástupce na podanou žalobu a také na řízení vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 11 Af 48/2016, jež se týkalo odpočtu DPH u téhož obchodního případu. Dne 22. 5. 2018 byl soudem vydán rozsudek č.j. 11 Af 48/2016 – 50, kterým bylo napadené rozhodnutí zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Zrušovací rozsudek byl následně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

potvrzen také rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2018 č.j. 7 Afs 267/2018 – 37. Žalovaný se k ústnímu jednání nedostavil, svoji neúčast u jednání předem písemně omluvil, přičemž výslovně souhlasil s projednáním věci v jeho nepřítomnosti. Na návrh zástupce žalobce soud při jednání provedl důkaz rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 10. 2019 č.j. 44052/19/5300-22443-702189, z něhož zjistil, že žalovaný po vydání zamítavého rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.9.2018 č.j. 7 Afs 267/2018 – 37 zrušil dodatečné platební výměry na DPH a řízení zastavil. Ostatní důkazní návrhy žalobce soud pro nadbytečnost zamítl, neboť dospěl k závěru, že o žalobě lze rozhodnout na základě listin založených ve správním spisu.

36. V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 23 odst. 3 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 se zvyšuje o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle § 92 odst. 1 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje

- a) oznámení vlastních písemností,
- b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
- d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
- e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Podle § 92 odst. 6 daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení

daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Podle § 96 odst. 2 daňového řádu výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.

37. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, nikoliv však ve všech žalobních bodech.
38. Účelem dokazování v daňovém řízení je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. S ohledem na ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 92 odst. 3 daňového řádu bylo prioritně na žalobci, aby v řízení prokázal správnost údajů o částkách snižujících základ daně, které uvedl v daňovém přiznání.
39. Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny tyto čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5 Afs 40/2005 -72, ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007 -73, ze dne 6.12.2007, č. j. 1 Afs 80/2007 -60).
40. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 pak vyplývá, že *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“*
41. Žalovaný tedy vychází ze správného závěru, že pro uznání sporných nákladů jako daňově uznatelných nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným subjektem, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše zdanitelného plnění i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt. Pokud tento subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na uznání nákladů jako daňově uznatelných v jím tvrzené výši, aby tento svůj nárok prokázal.
42. V projednávané věci není mezi stranami sporu o existenci zdanitelného plnění. Důvodem pro neuznání sporných nákladů jako daňově uznatelných byl závěr správce daně a potažmo též žalovaného, že ze strany žalobce nebylo prokázáno samotné přijetí plnění od dodavatele deklarovaného na daňovém dokladu, tedy od společnosti ETB. Jako hlavní

důvod žalovaný uvádí, že se žalobci nepodařilo akceptačními protokoly prokázat, kdo ze společnosti ETB předmětné akceptační protokoly fakticky podepsal.

43. Byl to žalobce, kdo částky zaplacené na úhradu faktur vystavených společností ETB uplatnil při stanovení základu daně jako daňově uznatelné výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a koho proto tíží důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění právě tímto subjektem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 5. 2018, č.j. 5 Afs 175/2017 – 38 uvedl, že vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2014, sp. zn. 5 Afs 65/2013). Správce daně musí především identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti nebo správnosti předloženého dokladu (např. rozsudky NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007, sp. zn. 9 Afs 30/2008, sp. zn. 1 Afs 39/2010, obdobně např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat tvrzené skutečnosti; doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Prokáže-li správce daně, že osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, tento doklad nevystavila, dostal své povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu; za této situace správce daně nemá povinnost prokazovat, kdo doklad vystavil; tuto povinnost má výhradně daňový subjekt (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 As 188/2004 - 63). Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.
44. Shora uvedené závěry ohledně přenosu důkazního břemene lze *mutatis mutandis* vztáhnout i na problematiku prokazování daňově uznatelných výdajů (nákladů) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů
28. Ze správního spisu je patrné, že žalobce v průběhu řízení kromě faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost ETB, a smlouvy o dílo předložil také akceptační protokoly jako přílohu uvedených faktur. Ze zpráv o místním šetření, svědeckých výpovědích a dalších ve spise založených listin vyplývá, že na základě podnětu vývojového oddělení žalobce byl dán požadavek obchodnímu oddělení žalobce na zpracování díla, které je možné obecně charakterizovat jako „vylepšení“ jednotlivých modulů IS Helios. Důvodem tohoto požadavku byla pro žalobce jednak cena díla, za kterou by dílo mohlo být provedeno přímo vývojovým oddělením, dále pracovní vytíženost samotného vývojového oddělení a následně vyšší rentabilita při realizaci. Tým obchodního oddělení oslovil několik možných dodavatelů a společnost ETB byla vybrána právě jako nejrentabilnější varianta. O výběru této společnosti za žalobce rozhodl J. P., do jehož kompetence toto rozhodnutí spadalo. Žádný nestandardní postup soud nespatřuje ani v přípravě smlouvy o dílo – jedná se o obvyklou smlouvu, která je doplněna o potřebné náležitosti. Pokud je ve fakturách uveden odkaz na smlouvu uzavřenou dne 12. 12. 2009, lze akceptovat vysvětlení svědkyně Ing. M. M., členky představenstva žalobce, že faktury vystavoval dodavatel a chyby v datu si nikdo ze společnosti žalobce nevšiml. Smlouva byla parafována obchodním ředitelem žalobce a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

následně byla předána ETB k podpisu. Nakonec byla za žalobce podepsána předsedou představenstva Ing. S. S. a členem představenstva Ing. J. H. Ze smlouvy je patrné, že dílo bylo specifikováno tak, že pro účely smlouvou vzniklého vztahu se dílem rozumí:

- A. Analytické a vývojové práce na IS Helios na modulech Jádru, Účetnictví, Finance, Sklad, Zakázka, Marketing, Mzdy a Personalistika, Majetek, MIS, Leasing v technologii .Net, a to dle bližší specifikace potřeb objednatele;
- B. Konsultační práce (vedení projektu, konsultace a testování systémů) při implementaci systémů Helios dle pokynů objednatele.

Součástí smlouvy o dílo je příloha nazvaná Základní specifikace vývojových a ostatních prací na IS Helios. Předmětné dílo se tedy skládalo z několika modulů, ke kterým byla vždy po předání dodavatelem na elektronickém nosiči vystavena faktura, jejíž přílohou byl podepsaný akceptační protokol.

37. Žalovaný k akceptačním protokolům uvedl, že se žalobci nepodařilo prokázat „*kdo je skutečně za stranu společnosti ETB podepsal. Je na nich uveden podpis pana U., který však v rámci své výpovědi tyto skutečnosti popřel, když uvedl, že podpisy na uvedených protokolech nejsou jeho*“.
38. Soud shledal důvodnou námitku žalobce, ve které vytýká daňovým orgánům, že nijak nezkoumaly pravost podpisu svědka U. na předmětných akceptačních protokolech a vyšly z jeho tvrzení, aniž by jej hodnotily ve světle toho, že hlavní snahou tohoto svědka bylo neuškodit sám sobě v rámci probíhajícího trestního řízení, ve kterém mu hrozilo odsouzení za podíl na daňových machinacích, na kterých se prokazatelně podílel. Ani dle náhledu soudu totiž nepostačí, aby se v dané situaci správní orgán pouze spokojil s tvrzením svědka, že podpisy na uvedených protokolech nejsou jeho, aniž by se dál touto otázkou zabýval. Za situace, kdy žalovaný jako jeden z hlavních důvodů pro zamítnutí odvolání uvedl zpochybnění podpisů na akceptačních protokolech, bylo ve smyslu výše citované judikatury nutné, aby prokázal, že osoba uvedená na dokladu, kterým má být prokázán žalobcův nárok na uplatnění nákladů jako daňově uznatelných, tento doklad nevystavila, tedy že pan U. předmětné akceptační protokoly skutečně nepodepsal.
39. Žalovaný sice výslovně uvedl, že „*správce daně neuzavřel, že podpisy pana U. na listinách společnosti ETB jsou falešné*“, z napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že to je jeden ze základních důvodů, proč dospěl k závěru, že nejsou splněny podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů pro uznání výdajů (nákladů) vynaložených žalobcem dle sporných faktur jako daňově uznatelných. V projednávané věci žalobce tvrdí, že dílo bylo předáno dodavatelem deklarovaným na sporných fakturách, a na podporu tohoto tvrzení kromě jiných listin předložil správci daně i výše uvedené akceptační protokoly s tím, že je podepsal určitý subjekt. Pokud správci daně za této situace vznikly ohledně této skutečnosti nějaké pochybnosti, bylo na něm, aby toto tvrzení žalobce jakožto daňového subjektu jednoznačně a prokazatelně vyvrátil tak, aby otázka pravosti podpisů svědků U. a M. na akceptačních protokolech byla postavena najisto. Nelze totiž přehlédnout, že podpisy jmenovaných osob na akceptačních protokolech jsou skutečně velmi podobné jejich podpisům na jiných listinách. Důkazní břemeno v uvedeném směru přitom tížilo správce daně, resp. též žalovaného.
40. Jak v rozsudku ze dne 18. 9. 2018 č.j. 7 Afs 267/2018 – 37, jenž byl vydán ve věci týchž účastníků řízení a byly v něm posuzovány naprosto stejné skutkové okolnosti, dovodil

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

Nejvyšší správní soud, *pouhé tvrzení E. U. nemohlo postačovat pro zpochybnění pravosti podpisů na akceptačních protokolech. Je tomu tak především proto, že s ohledem na činnost orgánů činných v trestním řízení ve vztahu k osobám spojeným s činností společnosti ETB, včetně D. T. (viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 20. 9. 2017, sp. zn. 8 Tdo 897/2017), a na to, že snahou E. U. mohlo být v co největší míře popřít jakoukoliv účast na činnostech společnosti ETB, nelze na svědeckou výpověď E. U. pohlížet bez dalšího jako na věrohodnou. Správní orgány přitom mají s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů povinnost posuzovat důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, jakož i z hlediska jejich relevantnosti a věrohodnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS). To však správce daně se stěžovatelem v případě svědecké výpovědi E. U. neučinili. S ohledem na okolnosti projednávaného případu totiž měla být otázka pravosti podpisů postavena najisto zadáním znaleckého posudku, přičemž tato důkazní povinnost nadále stíhala stěžovatele (žalovaného). Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že „i pokud by se tvrzení E. U. potvrdilo a pravost podpisů byla s jistotou vyvrácena, nelze bez dalšího opomenout také zbytek jeho svědecké výpovědi, a to zejména popis nestandardního fungování společnosti ETB, jakož i tvrzení, že podle jeho názoru k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně došlo.“*

41. V projednávané věci je prokázání skutečnosti, kdo akceptační protokoly za deklarovaného dodavatele, tj. za společnost ETB, podepsal, o to podstatnější, že předmětné dílo svou povahou nepředstavuje cokoli hmatatelného. Vzhledem k tomu, že se jedná o počítačový kód, nelze z povahy věci předání díla prokazovat stejnými způsoby, jako by tomu bylo u díla materializovaného. Klíčovým důkazem o předání díla proto pro žalobce byly právě předávací (akceptační) protokoly.
42. Poukazuje-li žalovaný v napadeném rozhodnutí na rozpory ve výpovědi svědka P. týkající se jeho odpovědi na otázku, kdo vypracoval smlouvu o dílo, považuje soud za logické a přijatelné vysvětlení učiněné žalobcem, že tento rozpor mohl být způsoben časovým odstupem, neboť svědek byl v roce 2013 vyslýchán ke čtyři roky starým skutečnostem. Shodně lze vysvětlit i žalovaným tvrzené rozpory ve výpovědi svědka S. Soud považuje za pochopitelné, že si svědek po tak dlouhé době nepamatuje zcela bez pochybností, jakým procesem bylo při uzavření smlouvy postupováno. Jak v rozsudku ze dne 18. 9. 2018 č.j. 7 Afs 267/2018 – 37 konstatoval i Nejvyšší správní soud, *(o)ba svědci nicméně uvěřitelným způsobem popsali zejména proces výběru dodavatele díla, uzavírání smlouvy o dílo a přebírání zdanitelného plnění. Drobné nesrovnalosti ve výpovědích pak lze, jak uvedl již městský soud, připsat na vrub časovému rozestupu mezi výpověďmi a předmětnými událostmi. Nelze se přitom ztotožnit s názorem stěžovatele, že výpovědi těchto dvou svědků jsou nevěrohodné již proto, že si svědci nevybavili základní skutečnosti týkající se milionových transakcí. Svědci totiž vysvětlili právě takové základní skutečnosti, jako byl způsob výběru zhotovitele či předávání díla; jsou to naopak právě detaily těchto transakcí, které ve svých svědeckých výpovědích neuvedli, a to z již uvedených ospravedlnitelných důvodů.*
43. K prokázání svých tvrzení navrhl žalobce v řízení před soudem důkazy, a to výslechy svědků U. a M. Kromě toho navrhl i vypracování znaleckého posudku z oboru písmoznalectví, kdy jako znalecký úkol by bylo znalci zadáno porovnání podpisů obou výše uvedených svědků, a kromě toho navrhl také výslech svědkyně T. Soud tyto návrhy na doplnění dokazování zamítl, neboť při posuzování věci dospěl k závěru, že by navrhované dokazování překročilo rámec přezkumu správního rozhodnutí soudem. Ten může v řízení pouze doplnit již provedené důkazy, případně některé z již provedených

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

důkazů zopakovat, nikoli však provádět takové nové důkazy, jejich provedením by nahrazoval činnost správního orgánu tak, jak by tomu bylo v projednávané věci.

44. Výsledky navržených svědků soud považoval v tomto stádiu řízení rovněž za nadbytečné, neboť doplnění svědeckých výpovědí navržených svědků by mělo následovat až po doplnění dokazování znaleckým posudkem, neboť správní orgán by měl vést doplňující výsledky teprve v návaznosti na zjištění učiněná ze znaleckého posudku.
45. Důvodnou soud shledal také námitku žalobce týkající se procesního pochybení správce daně při (ne)provedení výsledku svědkyně T. Dle názoru soudu nelze akceptovat neprovedení jejího výsledku za situace, kdy předvolaná svědkyně správci daně pouze v dopise sdělila, že se omlouvá ze svědecké výpovědi a že využívá svého práva dle ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu. Svědkyně měla sice právo na to, aby se z výsledku, ke kterému byla předvolána, omluvila, avšak její povinností bylo omluvit se řádně, tedy s uvedením konkrétních důvodů. Správce daně, který svědkyni k výsledku předvolal, je totiž oprávněn i povinen odůvodněnost omluvy přezkoumat a vyvodit případně závěry k dalšímu postupu, což za situace, kdy svědkyně pouze odkázala na zákonné ustanovení, nebylo možné. Při posouzení důvodnosti této námítky je nutné vycházet z ustanovení § 96 odst. 2 daňového řádu, podle kterého má svědek právo odepřít výpověď tehdy, jestliže by svou výpověď způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám blízkým. Nebezpečím trestního stíhání je třeba rozumět situaci, kdy by svědek vypovídal a na základě jím sdělených údajů (popř. i ve spojení s údaji zjištěnými jinak nebo již známými) by vzniklo podezření ze spáchání trestného činu. Takové podezření je ale nutno prověřit postupem dle § 158 tr. řádu a může vést k zahájení trestního stíhání a obvinění konkrétní osoby ze spáchání trestného činu. Vzhledem k naprosté obecnosti svědkyniní zaslání omluvy nebylo možné důvodnost omluvy vůbec posoudit; ze spisu navíc ani nevyplývá, že by se správce daně nebo žalovaný důvodností omluvy z tohoto hlediska zabýval, což odpovídá tomu, že neměl žádné podklady, když tato svědkyně nesdělila správci daně ani to, zda důvodem pro odepření svědecké výpovědi je nebezpečí trestního stíhání její osoby či osoby blízké. Pokud by se správce daně spokojil s takto obecně odůvodněnou omluvou, jako tomu bylo v projednávané věci, musel by se s ní spokojit v podstatě vždy, což by v praxi mohlo způsobovat značné obtíže, neboť k tomu, aby se svědek vyhnul „nechtěné“ svědecké výpovědi, by postačovalo, aby v písemné omluvě bez dalšího odkázal pouze na příslušné zákonné ustanovení.
46. Soud si je vědom toho, že žalobce v rámci této námítky argumentoval tím, že se svědkyně T. omluvila pouze telefonicky. Ze správního spisu sice vyplývá, že svědkyně zaslala správci daně omluvu před jednáním písemně, na což poukázal i žalovaný ve vyjádření, to však nemůže nic změnit na vytčeném pochybení daňových orgánů, neboť podstatné je, že omluva svědkyně byla natolik obecná, že ji v žádném případě není možné akceptovat. Navíc postup správce daně neodpovídal ani ustanovení § 94 odst. 4 daňového řádu, podle kterého správce daně před výsledkem poučí svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi.
47. V souvislosti s neprovedením výsledkem svědkyně D. T. nelze akceptovat ani argumentaci žalovaného, že žalobce nesplnil povinnost uloženou mu ustanovením § 92 odst. 6 daňového řádu, protože správce daně neinformoval o tom, které skutečnosti mají být výpovědi této svědkyně prokázány. V protokolu o výsledku svědka ze dne 26.8.2014 (označeného ve správním spise čísly 52 a 20) je uvedeno, že výslech měl být proveden na

návrh daňového subjektu, a to v souvislosti s ověřením faktické spolupráce mezi společností ETB, jejím dodavatelem MEDIA – PRAGA s.r.o. a konečným odběratelem, tj. žalobcem. Z uvedeného je zřejmé, že správci daně bylo známo, k prokázání jakých skutečností má být svědecká výpověď jmenované provedena.

48. Za důvodnou však soud nepovažuje námitku, v níž žalobce poukazuje na výhodnost tzv. outsourcingu. Tato námitka se zcela míjí s nosnými důvody, na kterých je napadené rozhodnutí zbudováno a nikterak nezpochybnuje klíčový závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, pokud jde o prokázání skutečnosti, že předmětné dílo mu bylo dodáno společností ETB.
49. Neopodstatněná je též námitka, ve které se žalobce dovolává zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, přičemž poukazuje na to, že při daňové kontrole týkající se období let 2007 a 2008 správce daně akceptoval nastavení vnitřního systému žalobce a k prokázání dodání obdobných služeb postačovalo, pokud mu žalobce předložil fakturu a akceptační protokol. Jak žalovaný přiléhavě konstatoval ve vyjádření k žalobě, již s ohledem na datum vzniku společnosti ETB nelze skutkový stav obchodních případů v letech 2007 a 2008 ztotožňovat s obchodními případy realizovanými mezi žalobcem a jinými dodavateli v roce 2010. Řečeno jinak, postup správce daně při prošetřování obchodních případů realizovaných žalobcem v minulosti s jinými dodavatelskými subjekty nemůže na straně žalobce zakládat legitimní očekávání, že správce daně bude i v budoucnu ke všem dalším obchodním případům (zdanitelným plněním) přistupovat zcela shodně.
50. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí zrušil a v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaného nadále tíží důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění důkazních prostředků, které žalobce předložil k prokázání toho, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak bylo deklarováno. Aby došlo k opětovnému přechodu důkazního břemena zpět na žalobce, musí žalovaný žalobcem předložené důkazní prostředky zpochybnit relevantním a věrohodným způsobem. V intencích závěrů vyslovených soudem v tomto zrušovacím rozsudku, jimiž je žalovaný v dalším řízení vázán (§78 odst. 5 s.ř.s.), bude jeho úkolem pokusit se doplnit dokazování, aby odstranil pochybnosti ohledně pravosti podpisů svědků U. a M. na smlouvě o dílo a akceptačních protokolech, a v návaznosti na zjištěné skutečnosti případně doplnit dokazování výsledkem navržených svědků, před kterým svědky řádně poučí v souladu s § 96 odst. 4 daňového řádu. Zpochybnění věrohodnosti žalobcem předložených důkazních prostředků přitom žalovaný nemůže založit pouze na potenciálně nevěrohodné výpovědi E. U. či ospravedlnitelné nepřesnosti ve výpovědích J. P. a S. S. Pokud však žalovaný věrohodnost žalobcem předložených důkazních prostředků zpochybní náležitým způsobem, bude opět na žalobci, aby prokázal oprávněnost zahrnutí částek zaplacených na úhradu sporných faktur vystavených společností ETB mezi daňově uznatelné výdaje (náklady) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
51. Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobce advokátem, a to za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, účast na jednání soudu), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 3 100 Kč

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

(§ 7, § 9 odst. 4 písm. d/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny třemi paušálními částkami ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a částkou 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 15 342 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám jeho právního zástupce advokáta JUDr. Michala Filipa (§ 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.).

Poučení:

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

Praha 23. ledna 2020

Mgr. Martin Kříž, v. r.
předseda senátu