



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Věra Balejová v právní věci žalobce **PROMOTOR – TECH, s. r. o.**, IČ 251 74 487, sídlem v Dačicích, Pantočkova 90, zastoupeného Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem se sídlem v Brně, Řípská 11d, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č.j. 31507/16/5200-11431-706871 a č.j. 31489/16/5200-11431-706871,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal dne 5. 10. 2016 ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 7. 2016, č.j. 31507/16/5200-11431-706871 a č.j. 31489/16/5200-11431-706871 (dále jen „napadená rozhodnutí“). Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 7. 2016, č.j. 31507/16/5200-11431-706871 bylo k odvolání žalobce částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště Dačice ze dne 26. 8. 2015, č.j. 1726846/15/2204-50524-304028, kterým byla žalobci doměřena podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku

2.305.650 Kč a současně byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 461.130 Kč. Žalovaný napadené rozhodnutí změnil ve vztahu k povinnosti hradit penále, když částka znějící na 461.130 Kč byla změněna na částku 460.210 Kč. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změn. Rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 7. 2016 č.j. 31489/16/5200-11431-706871 bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště Dačice ze dne 26. 8. 2015 č.j. 1727018/15/2204-50524-304028, kterým byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 249.660 Kč, dále byla dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 92.094 Kč a současně žalobci vznikla daňová povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) a podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 50.852 Kč.

Žalobce žalobou napadl obě výše uvedená rozhodnutí, s jejichž závěry se neztotožnil, dle jeho názoru jsou obě rozhodnutí nezákonná a nepřezkoumatelná. V řízení bylo daňovým orgánem provedeno nedostatečné a nesprávné dokazování. Žalovaný překročil meze správního uvážení, když nevzal v potaz všechny okolnosti rozhodné pro vydání rozhodnutí.

Žalobce navrhl zrušit kromě výše uvedených rozhodnutí žalovaného také rozhodnutí vydaná správcem daně.

Žalobce nejprve shrnul skutkový stav věci. Daňovými orgány byla v předmětných zdaňovacích obdobích prověřována zakázka, kterou žalobce získal od slovenské společnosti IMET – AKE s. r. o. (dále též „IMET – AKE“), která vypsala veřejnou soutěž na výzkumný úkol v oblasti valivých ložisek. Tento úkol sestával z pěti položek, přičemž žalobci byly jako jednomu z vítězů výběrového řízení zadány položky 1,2 a 4. Zbývající položky byly realizovány Žilinskou univerzitou v Žilině. Na realizaci těchto výzkumných úkolů se pro žalobce podíleli jeho subdodavatelé, a to žilinská univerzita a společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která je mateřskou společností žalobce, tyto dva subdodavatelé se měli podílet na 1. výzkumném úkolu žalobce. Druhý výzkumný úkol pro žalobce prováděla společnost Art Pro Digital Ltd.

Daňovými orgány nebyly uznány některé přijaté služby od společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a Art Pro Digital Ltd., jako výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmu. Dle závěrů daňových orgánů žalobce neprokázal faktické přijetí deklarovaných služeb od uvedených subdodavatelů.

Obsahem žaloby jsou rozsáhlé pasáže, v nichž žalobce cituje jednak z doplněné verze odvolání ze dne 16. 10. 2015, v němž jsou odvolací námitky rozděleny do šesti částí a 66 bodů, a dále cituje obsáhlé pasáže z napadeného rozhodnutí.

Krajský soud se ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu [viz. rozhodnutí ze dne 22. 1. 2007 č.j. 8Afs 55/2005 – 74 a rozhodnutí ze dne 20. 12. 2005 č.j. 2Azs 92/2005 – 58 (všechna poukazovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz)] zabýval pouze konkrétními žalobními body, z nichž je možné seznat konkrétní aspekty dějů či okolností, které jsou žalobcem považovány za základ jím tvrzené nezákonnosti.

Žalobce předně poukazuje na nesprávný postup správce daně, který odmítl žalobcem navržené důkazy, aniž by toto odmítnutí blíže zdůvodnil. Žalobcovo důkazní břemeno v projednávané věci není bezbřehé a správce daně je povinen prokázat existenci reálných

důvodů pro odmítnutí jím navrhovaných důkazů. K odmítnutí výsledků žalobcem navržených svědků se nevyjádřil ani žalovaný, který pouze uvedl, že správce daně měl k prokázání rozhodných skutečností jiné důkazy.

K navržené svědecké výpovědi paní F. žalobce uvedl, že tato byla navržena, aby prokázala, že jednatel žalobce neovládá český jazyk do té míry, aby mohl adekvátně reagovat na některé dotazy správce daně. Tvzení žalovaného, podle něhož žalobce nedefinoval, co má navrhovaný svědek prokázat, není pravdivé. Žalovanému je důvod jím navrženého svědka dostatečně znám.

Žalobce v řízení před nalézacím orgánem dále navrhl provést důkaz výsledkem svědků Ing. M., Ing. K., Ing. H. a Ing. M., kteří by dle názoru žalobce doložili, jaké části subdodávek pro žalobce prováděli a na čem se nikdy nepodíleli. Návrh uvedených svědeckých výpovědí byl žalobcem dostatečně zdůvodněn. Odmítnutí provedení těchto výsledků z důvodu, podle kterého by výslech svědka M. neprokázal propojení žalobce se společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC., resp. se společností CITRA KARYA UTAMA, PT., je pro danou věc irelevantní, když navržení svědci toto prokazovat neměli. Žalobce v této souvislosti poukázal na informace poskytnuté Ing. M.M. Policii ČR, ze kterých je zřejmé, že uvedení svědci, žilinská univerzita a další subdodavatelé žalobce nestačili sami o sobě ke splnění smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a objednatelem IMET – AKE.

Žalobce současně tvrdil, že daňové orgány bezdůvodně odmítly vyslechnout žalobcem navrženou svědkyni M.M.A., zástupkyni společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která je dle názoru žalobce schopna prokázat, jaké činnosti a jaký objem provedla uvedená společnost na subdodávce žalobce. Skutečnost, že tato svědkyně působí ve společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a současně ve společnosti CITRA KARYA UTAMA, PT. není pro splnění subdodávky relevantní. Stejně tak skutečnost, že spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. je nepřímým vlastníkem žalobce, není relevantní pro posouzení, zda byly služby společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. poskytnuty žalobci. Tato svědkyně měla prokázat, že společnost CITRA KARYA UTAMA, PT. je faktickým vlastníkem spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a že se uvedené společnosti podílely na řešení výzkumného úkolu a žalobci poskytly svoje služby. Správce daně měl možnost dohodnout výslech této svědkyně prostřednictvím zástupce žalobce, což však neučinil. Po svědkyni nelze rozumně požadovat, aby absolvovala několika hodinový let do ČR bez jistoty, že skutečně bude vyslechnuta. Z tohoto důvodu bylo svědkyni prostřednictvím žalobce zasláno písemné sdělení označené jako „Authorised Statement“, dle kterého má být spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. nepřímým investorem žalobce. Z tohoto prohlášení vyplývá, že svědkyně je ředitelkou této společnosti, což dle žalobce nebrání tomu, aby současně zastupovala společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC., což zpochybňuje žalovaný.

Daňové orgány odmítnutím tohoto důkazního prostředku vystavily žalobce důkazní nouzi. Uvedení svědci měli prokázat, na jakých částech subdodávky se podíleli a na kterých nikoliv, tyto musely být realizovány jinými subjekty.

Pokud daňové orgány bezdůvodně odmítly provést výsledky žalobcem navržených svědků, porušily tím jeho právo na spravedlivý proces.

Žalobce dále namítl, že pro účely zkoumání studií, které obsahovaly výsledky strojních měření, a které byly žalobcem předány společnosti IMET – AKE, měl být daňovým orgánem zadán znalecký posudek, který by byl schopen určit, jaká data byla žalobci předána

žilinskou univerzitou a zda se bezezbytku jedná o data, která byla žalobcem předána objednateli, a jaká data poskytla žalobci společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC.

Za rozporný byl žalobcem dále označen závěr správce daně, podle kterého je již z dohod o provedení práce zřejmé, že se nejednalo o pouhé provedení základního měření vzorku, ale také o jeho zpracování a vyhodnocení. Tento závěr je v přímém rozporu s tím, co uvedly osoby zúčastněné provádějící měření na základě dohod.

Podle žalobce trpí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností, neboť žalovaný na jednu stranu uvádí, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, jaké kroky, popř. činnosti, kdy a kým a zda vůbec byly vykonány, a na stranu druhou, v části, kde se vyjadřuje ke stanovení daně podle pomůcek, uvádí, že žalobce prokázal většinu nákladů a provedení objednaného plnění.

Nepřezkoumatelnost spatřuje taktéž ve skutečnosti, že daňové orgány opakovaně uvádějí, že nezpochybňují provedení zakázky žalobcem pro objednatele, společnost IMET – AKE, současně však vyslovují závažnou domněnku týkající se vzájemné provázanosti žalobce s objednatelem, která prohlubuje pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění, kdy se lze důvodně domnívat, že vztah byl vytvořen účelově z důvodu vyvedení finančních prostředků z dotačního titulu. Podstatné však dle žalobce je, zda bylo plnění poskytnuto. Na tuto otázku dává odpověď znalecký posudek Ing. Ť., podle kterého byl předmět plnění poskytnut, a cena za poskytnuté plnění byla uhrazena. Žalobce dále uvedl, že kopii tohoto posudku předkládá v rámci projednávané žaloby.

K listinným důkazům dále žalobce konkrétně poukázal na pracovní listy, které byly z jeho strany daňovým orgánům předloženy, a které byly označeny jako „pracovní listy s rozpisem hodin a druhem prováděné práce“, z nichž vyplývá, že pracovní úkony měly být zahájeny dne 13. 8. 2012. Přestože smlouva mezi společnostmi PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a CITRA KARYA UTAMA, PT. byla uzavřena až dne 15. 8. 2012, není ničím neobvyklým, že zhotovitel zahájí plnění zakázky dříve, a to za situace, kdy je smlouva uzavírána mezi propojenými osobami a nehrozí nebezpečí, že k jejímu uzavření nedojde. Stejně tak není ničím neobvyklým, že pracovní listy neobsahují cenu zakázky ani číslo účtu, toto je v zájmu ochrany obchodních údajů zúčastněných osob. Pokud daňové orgány měly pochybnost o těchto dokumentech, měly žalobce vyzvat k jejich odstranění, případně měly požádat o mezinárodní spolupráci ohledně předložení uvedených dokumentů od společnosti CITRA KARYA UTAMA, PT.

Správce daně je dle žalobce povinen konkretizovat své pochybnosti o reálnosti jím deklarovaných služeb. To však správce daně neučinil a jeho výzvy adresované žalobci konkrétní pochybnosti neobsahují. Požadavky správce daně nemohou žalobci znemožnit prokazování jím tvrzených skutečností.

Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že daň v daném případě měla být stanovena prostřednictvím pomůcek, nikoliv dokazováním. Správnou výši daně nelze stanovit na základě domněnky, že se něco nestalo a současně ignorovat fakt, že k dosažení nezpochybněného výnosu, musel žalobce vynaložit adekvátní náklady. Žalobci tyto náklady musely vzniknout. Správce daně byl povinen daň stanovit na základě pomůcek, když žalobce dle závěrů daňových orgánů neprokázal jím uváděné skutečnosti a daň tak nebylo možno stanovit na základě dokazování.

Daňové orgány v průběhu řízení neprokázaly existenci vážných a důvodných pochybností o skutečnostech uvedených v žalobcem předložených dokladech. Pokud měly daňové orgány pochybnosti o tom, zda byly žalobcem deklarované služby skutečně poskytnuty, měli být vyslechnuti žalobcem navrhovaní svědci.

Reálné výsledky služeb přijaté žalobcem od jím deklarovaného dodavatele byly poskytnuty Žilinské univerzitě, aby byla schopna splnit objednatelům ji zadaný výzkumný úkol. Pokud tedy byly 3D animace poskytnuty partnerské organizaci a ta je použila pro zpracování svého bodu výzkumu, musely být žalobcem vytvořeny, resp. žalobce jejich tvorbu zadal subdodavateli. Skutečnost, že 3D animaci poskytl Žilinské univerzitě přímo žalobce, není pro posouzení rozporovaných nákladů relevantní.

Žalobce napadá postup správce daně i důvody žalovaného, jež vedly k neuznání nákladů vynaložených žalobcem na pořízení studií zpracovaných společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a zpracování 3D animací společností Art Pro Digital Ltd.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. V projednávané věci správce daně splnil svou povinnost a řádně zdůvodnil pochybnosti týkající se předloženého účetnictví žalobce. Tyto pochybnosti jsou konkretizovány ve výzvě adresované žalobci. Tímto unesl správce daně důkazní břemeno založené § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně bylo na žalobci, aby předmětné pochybnosti správce daně jednoznačně vyvrátil. Nestačí přitom tvrdit, že předmětná plnění byla uskutečněna, nýbrž musí prokázat, že k faktickému plnění došlo žalobcem deklarovaným způsobem, v rozsahu, množství a cenách uvedených na předmětných dodavatelských fakturách. Toto žalobcem prokázáno nebylo. K navržené výpovědi prof. M. bylo žalovaným konstatováno, že dle žalobce měl prokázat, jakou část projektu vypracoval žalobce a jakou část projektu vypracovala Žilinská univerzita. Žalobce však k navrhované výpovědi neuvedl, jaký vztah by měl svědek mít k zainteresovaným společnostem a jakých jednání se měl účastnit. Ze spisového materiálu je však dle žalovaného zřejmé, jakou část vypracovala univerzita a tuto skutečnost tak není nutné výsledkem tohoto svědka prokazovat. Žalobcem avizované písemné prohlášení tohoto svědka nebylo předloženo. Ani žalobcem navržený výslech svědků K. a H. nemohl dle žalovaného nic podstatného osvětlit, když žalobce sám v doplněném odvolání ze dne 16. 10. 2015 uvedl, že tyto osoby vykonávaly funkce technického poradce a konzultanta a neměly jakékoliv povědomí o obchodních vazbách a obchodní stránce věci. K výsledku svědka M., který proběhl dne 29. 8. 2014, žalovaný konstatoval, že je v rozporu s žalobcem předloženým vyjádřením této osoby. V rámci výsledku byla tomuto svědkovi dána možnost sdělit správci daně zásadní skutečnosti k dané věci, ten však uvedl, že pouze konzultoval technickou stránku výzkumu. Ve vyjádření předloženém žalobcem dne 16. 11. 2015 svědek nejprve popsal části výzkumu prováděné v Žilině, kdy ostatní části byly dle jeho názoru prováděny v cizině, záznamy parametrů zřejmě byly poskytnuty do zahraničí společnosti CITRA. Současně svědek uvedl, že jejich výsledky byly na základě žádosti žalobce poskytnuty datovým přenosem spol. CITRA. Daňová relevantnost nákladu nebyla prokázána ani ve vztahu k 3D modelaci, která byla vyfakturována společností Art Pro Digital Ltd. z Velké Británie, přičemž však nebylo prokázáno zda, kdo, kdy a jaká data měl této společnosti předat. Pochybnost vznikla i v případě reálného uskutečnění výzkumných činností, nikoliv o tom, co bylo realizováno slovenskými výzkumníky, ale o tom, co bylo realizováno v cizině. Žalobcem tvrzená jazyková bariéra jednatele byla žalovaným označena za účelovou. Námitka nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí nebyla žalovaným shledána důvodnou, z jeho strany byly řádně vypořádány veškeré žalobcovy odvolací námitky. Stejně tak byla i rozhodnutí správce daně shledána

srozumitelnými, odůvodněnými a konzistentními v rámci celého rozhodnutí. K námitce žalobce týkající se povinnosti správce daně stanovit její výši pomůckami žalovaný konstatoval, že samotná skutečnost, že žalobce neprokázal faktické vynaložení jím deklarovaného nákladu, automaticky neznamená nemožnost stanovení daně dokazováním. K tomuto žalovaný konstatoval, že správce daně nezpochybnil všechny náklady k realizovanému výnosu, neuznal pouze náklady za služby, neboť nebyly ze strany žalobce prokázány. Ke znaleckému posudku Ing. Ľ. žalovaný uvedl, že tento žalobcem navržený důkaz měl podle něj prokázat, jaká data poskytla žalobci spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. To však není pro projednávanou věc relevantní.

Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:

Předmětem šetření správce daně se staly náklady v celkové částce 12.042.990,18 Kč zaučované žalobcem na účet 518000 – ostatní služby), a to konkrétně náklady (1) ve výši 4.063.126,80 Kč za vypracování studie na základě dokladu č. 0313 – 004 ze dne 4. 4. 2013 vystaveného spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., (2) ve výši 7.596.981,18 Kč za vypracování studie na základě dokladu č. 0713 – 006 ze dne 31. 7. 2013 vystavený spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a (3) ve výši 382.882,20 Kč za 3D model, 3D animace a 3D simulace na základě dokladu č. 2013059 ze dne 20. 5. 2013 vystaveného společností Art Pro Digital Ltd.

Z výpisu z obchodního rejstříku společnosti žalobce vyplývá, že od 20. 2. 2012 je spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. jediným společníkem ve společnosti žalobce. Jedná se tedy o vztah mateřské a dceřiné společnosti. Ze Smlouvy o převodu obchodního podílu ze dne 2. 2. 2012 uzavřené mezi společností žalobce a spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. vyplývá, že jednatelem spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. je p. František Szabó. Od 20. 2. 2012 do 29. 10. 2014 byl p. Szabó jednatelem ve společnosti žalobce.

V roce 2012 bylo vyhlášeno výběrové řízení na veřejnou zakázku pro společnost IMET – AKE s. r. o. s názvem „*Priemyslový výskum nových postupova pre stanovenie parametrov valivých ložísk*“. Ze soutěžních podkladů této zakázky vyplývá, že je složena z pěti částí, a to: (1) Zpracování studie technické realizovatelnosti, tato část sestává z: Průzkum současných postupů pro stanovení parametrů valivých ložisek, Průzkum nejnovějších trendů v oblasti vědy a techniky, Popis nových zkušebních postupů s využitím virtuálního prostředí, Posouzení vlivu na životní prostředí a hospodárnost zkoušek a Průzkum dostupných ložiskových materiálů, (2) Plánovaný výzkum parametrů ložiskových materiálů a jejich aplikace ve virtuálních modelech – laboratorní výzkum fyzikálních veličin vybraných materiálů a ložiskových komponentů, tato část sestává z: Materiálových vzorků pro výzkum meze skluzu a meze pevnosti, Laboratorního výzkumu meze skluzu a meze pevnosti (80 ks materiálových vzorků), Materiálových vzorků pro výzkum únavy materiálu, Laboratorního výzkumu únavy materiálu, Laboratorní kontroly lomu zkoumaných materiálů, Spektrální analýzy zkoumaných materiálů, Vzorků komponentů ložisek pro výzkum vybraných fyzikálních veličin, Přípravků pro uchycení a zatažení komponentů, Röntgenové difraktometrie zatažených reálných těles a Laboratorního výzkumu vybraných fyzikálních veličin na reálných ložiscích, (3) Plánovaný výzkum parametrů ložiskových materiálů a jejich aplikace ve virtuálních modelech – aplikace materiálových parametrů a výzkum fyzikálních veličin ve 3D modelu ložiska, (4) Kritický průzkum metodiky výpočtu životnosti ložisek – laboratorní výzkum životnosti ložisek, tato část sestává z: Vzorků ložisek, Přípravky pro uchycení a zatažení ložisek, Laboratorního výzkumu životnosti na reálných ložiscích a

Shrnutí výsledků a zpracování závěrečné výzkumné zprávy, (5) Kritický průzkum metodiky výpočtu životnosti ložisek – návrh metodiky a korekce výpočtového algoritmu. Obsahem zadání je dále plnění předmětu zakázky, ze kterého vyplývá, že dodavatel bude povinen zabezpečit všechny činnosti vyplývající ze smlouvy vlastními kapacitami prostřednictvím deklarovaných osob (manažerů a výzkumných pracovníků) a případně dalších osob způsobem, který zajistí řádné plnění smlouvy v požadovaném rozsahu, kvalitě a termínech. Reálná činnost měla být dodavatelem zakázky potvrzována prostřednictvím pracovních výkazů, které měly být následně objednavatelem potvrzovány. Podstatnými náležitostmi těchto výkazů jsou název projektu, název a pořadové číslo části, název příjemce, podrobný popis skutečně vykonaných činností, podrobný seznam výstupů jednotlivých činností, rozsah výstupů, jméno a příjmení osoby, funkce osoby vykonávající činnost v deklarovaném období a jméno, příjmení a podpis statutárního zástupce dodavatele.

Žalobce se zúčastnil uvedeného výběrového řízení a vyhrál části 1, 2 a 4. Zbývající části zakázky získala Žilinská univerzita v Žilině.

Dne 21. 6. 2012 byla mezi odběratelem IMET – AKE a žalobcem jako dodavatelem uzavřena Smlouva o dílo, jejímž předmětem byl „*Priemyslový výskum nových postupov pre stanovenie parametrov valivých ložísk*“, a to konkrétně část 1 „*Spracovanie štúdie technickej realizovateľnosti*.“ Cena za poskytnuté služby byla sjednána ve výši 69.660 €. Dodání služby bylo žalobcem objednateli fakturováno v souladu se smlouvou dokladem č. 112001 ze dne 28. 9. 2012. Dále část 2 „*Plánovaný výskum parametrov ložiskových materiálů a jejich aplikace ve virtuálních modelech – laboratorní výskum fyzikálních veličin vybraných materiálů a ložiskových komponentů*.“ Cena za poskytnuté služby byla sjednána ve výši 538.730 €. Dodání služby bylo žalobcem objednateli fakturováno v souladu se smlouvou dokladem č. 113001 ze dne 29. 3. 2013 (192.270 €) a dokladem č. 113002 ze dne 30. 8. 2013 (346.460 €). Z obsahu smlouvy vyplývá, že se žalobce zavázal zabezpečit všechny činnosti plynoucí mu ze smlouvy vlastními kapacitami prostřednictvím jím deklarovaných osob (manažerů a výzkumných pracovníků) a případně dalších osob, které zajistí řádné plnění smlouvy. Povinnou součástí nabídky, kterou žalobce předložil, byl seznam osob, včetně dokladů o jejich vzdělání, životopisů a jimi realizovaných projektů, prostřednictvím kterých bude plnění realizováno. Žalobce dále předložil smlouvy o pronájmu strojních zařízení pro realizaci projektu. Do této nabídky žalobce jako dodavatele uvedl pouze Žilinskou univerzitu v Žilině a seznam osob, kterými bude zajištěno plnění zakázky – Ing. M. M., doc. Ing. R. K., Ph.D. a doc. Ing. S. H., Ph. D.

Do daňově účinných nákladů byly žalobcem zaúčtovány další doklady týkající se výzkumné činnosti, a to: daňové doklady vystavené Žilinskou univerzitou za pronájem strojního vybavení poskytnutého v souladu se smlouvami č. 01/2012 a č. 02/2012 ze dne 14. 8. 2012. Jedná se o doklad č. 3120005757 (zaúčtovaný pod č. 212001) ze dne 14. 1. 2013 znějící na částku 35.950,20 Kč (1.430 €), doklad č. 3130000959 (zaúčtovaný pod č. 212003) ze dne 8. 2. 2013 znějící na částku 37.332,90 Kč (1.485 €), doklad č. 3130001395 (zaúčtovaný pod č. 212007) ze dne 3. 4. 2013 znějící na částku 53.925,30 Kč (2.145 €) a doklad zaúčtovaný pod č. 212027 ze dne 31. 12. 2013 znějící na částku 75.420 Kč (3.000 €).

Do daňových dokladů byla žalobcem dále zahrnuta faktura č. 3130914001 (zaúčtovaná pod č. 212018) od obchodní společnosti AKE Skalica, s. r. o. za výrobu vzorků a přípravků na uchycení v částce 260.902,92 Kč (10.378 €) a dále mzdové náklady ve výši 28.500 Kč vynaložené na základě dohod o provedení práce, které byly žalobcem uzavřeny s Ing. M. M. (Dohoda o provedení práce č. 04/2012 – „*vyhodnotenie pracovných diagramov zo*

statickej skúšky ťahom u materiálových vzoriek“ a Dohoda o provedení práce č. 07/2012 – „vyhodnotenie mikrotvrlosti na dodaných materiálových vzorkách“), doc. Ing. R. K., Ph.D. (Dohoda o provedení práce č. 05/2012 – „vyhodnotenie záznamov o priebehu skúšok únavy materiálu na skúmaných materiálových vzorkách“ a Dohoda o provedení práce č. 08/2012 – „popis štruktúry materiálových vzoriek v oblasti lomu“) a doc. Ing. S. H., Ph. D. (Dohoda o provedení práce č. 06/2012 na „metalografické vyhodnotenie materiálov v oblasti lomu“ a Dohoda o provedení práce č. 09/2012 – „vyhodnotenie výsledkov spektrálnej analýzy materiálových vzoriek“).

Žalobcem byly dále předloženy dílčí části studie – část 2 - „Plánovaný výskum parametrov ložiskových materiálů a ich aplikácie vo virtuálných modeloch – aplikácia materiálových parametrov a výskum fyzikálných veličín v 3D modeli ložiska – Aplikácia zistených materiálových parametrov vo virtuálnom 3D modeli ložiska“ adresované společnosti IMET – AKE s. r. o. Uvedený dokument je označen hlavičkou Žilinské univerzity v Žilině, Ústav konkurenceschopnosti a inovací. Dokument byl vyhotoven v Žilině v září roku 2013, a to Ing. M., Ing. H. a Ing. K.

Dne 4. 12. 2013 bylo v sídle žalobce realizováno místní šetření týkající se předložení daňových a jiných dokladů za zdaňovací období roku 2012 a za I., II. a III. čtvrtletí roku 2013 a vyjádření žalobce ke své ekonomické činnosti. Jednatel společnosti, F.S., uvedl, že se společnost žalobce zabývá virtuálním výzkumem a metodikou měření valivých ložisek. Tyto služby zajišťuje společnost subdodavatelsky, a to prostřednictvím univerzit či výzkumných ústavů v tuzemsku i v zahraničí. Společnost žalobce byla založena mateřskou společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která se touto výzkumnou činností zabývá celosvětově. Z velké části tato mateřská společnost zajišťuje výzkumnou činnost pro společnost žalobce. Mateřská společnost svou dceřinou společnost přímo neřídí, komunikace probíhá přes spolupracovníka, a to e-mailem či telefonicky. Sama společnost žalobce nemá žádné zaměstnance ani movitý či nemovitý majetek. Její činnost je zajišťována pouze jednatelem a jeho asistentkou, kdy jednání většinou probíhají u zákazníka. Samotný výzkum je prováděn technickými zařízeními, která jsou společností žalobce od výzkumných organizací pronajímána. V současné době společnost žalobce vykonává výzkumnou činnost pro společnost IMET – AKE, a to na základě vyhraného výběrového řízení. Tento výzkum bude probíhat až do konce roku 2014.

Protokolem ze dne 12. 5. 2014 byla podle § 87 odst. 1 daňového řádu zahájena daňová kontrola daňového subjektu PROMOTOR – TECH s. r. o. týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 a daně z přidané hodnoty za období roku 2013.

Dne 29. 8. 2014 proběhlo před správcem daně ústní jednání, kterého se zúčastnila zmocněná zástupkyně společnosti žalobce E.V. a odborný konzultant, zaměstnanec žilinské univerzity, který se podílel na předmětném výzkumu valivých ložisek Ing. M.K. a P.M., odborný konzultant výzkumu a vývoje valivých ložisek, člen managementu společnosti IMET - AKE. O tomto ústním jednání byl pod č.j. 1729242/14/2204-05400-304310 pořízen protokol. Pan P.M. ke společnosti žalobce uvedl, že se jedná o dceřinou společnost založenou v České republice zahraniční společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která má sídlo ve Střední Americe. Pan M. se dosud s nikým z této mateřské společnosti nesetkal, veškeré kontakty, včetně předávání dokladů a objednávek s touto společností, zajišťuje pan S.. Úkolem společnosti žalobce je vyhledávat příležitosti pro výzkum valivých ložisek. Na každou zakázku je určen jiný tým odborníků, neboť tato práce nemá stálý a dlouhodobý

charakter. Jednotlivé dodavatele zakázky zajišťuje p. S., který zakázku pro objednatele zkompletuje tak, aby odpovídala požadavkům smlouvy. Společnost žalobce vyhrála zakázku na základě výběrového řízení spol. IMET – AKE, jednalo se o 5 studií, z nichž dvě v první fázi v roce 2012 vypracovala pro společnost žalobce jeho mateřská společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Pan M. k tomuto uvedl, že neví, jaké konkrétní osoby se na těchto studiích podílely, ani na jakém místě a zařízení byly provedeny. Další 3 studie vypracovali pracovníci Žilinské univerzity. Z těchto pěti studií byl pro objednatele vytvořen výstup. Druhá fáze výzkumu proběhla v roce 2013, a to na žalobcem pronajatých technických přístrojích Žilinské univerzity, kde byla prováděna měření. Výsledky z těchto měření byly částečně zpracovány p. K., p. M. a p. H., a to na základě Dohody o provedení práce uzavřené se žalobcem. Toto měření bylo p. S. předáno spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., kdy tato společnost na základě prvotních dat vyhotovila konečné výstupy. Čtvrtá část výzkumu proběhla v roce 2014, přičemž ke dni ústního jednání dosud nebyla ukončena. Ing. M. uvedl, že on konzultoval pouze technickou stránku výzkumu. Ve vztahu k druhé části projektu – 3D simulaci dále sdělil, že základní data ve formě tabulkových údajů týkající se valivých ložisek, byla společnosti Art Pro Digital Ltd. poskytnuta zřejmě p. S., který zajišťoval komunikaci s ostatními subjekty.

Výzvou správce daně ze dne 8. 10. 2014 byl žalobce vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Ke skutečnostem vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2012 správce daně v odůvodnění vyslovil pochybnost ohledně žalobcem uplatněného daňově účinného nákladu ve výši 1.406.642,40 Kč (56.880 €). Z tvrzení žalobce vyplývá, že by se mělo jednat o částku, za kterou žalobci poskytla výzkumné služby spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Konkrétně se mělo jednat o služby, které měly být touto společností poskytnuty v souvislosti se zakázkou, kterou měl žalobce jako vítěz výběrového řízení realizovat v oblasti výzkumu valivých ložisek pro objednatele – spol. IMET AKE. Z nabídky společnosti žalobce učiněné jím v rámci daného výběrového řízení však vyplývá, že tato zakázka měla být z jeho strany realizována prostřednictvím subdodavatelů, a to žilinské univerzity a osob – Ing. M., Ing. K. a Ing. H. Společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. mezi subdodavateli nefigurovala, přestože se dle žalobce měla na výzkumu a vývoji valivých ložisek podílet částkou přesahující 81 % celkové hodnoty zakázky. Z výpovědi odborného konzultanta a zplnomocněného zástupce žalobce ze dne 29. 8. 2014 se podává, že nikdo z nich se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. nejednal a neví, kdo ji zastupuje či kdo za ni výzkum zpracovává. Dle tvrzení žalobce měla tato společnost vypracovat dvě studie v roce 2012. Jaké osoby tyto studie zpracovaly, na jakém místě a na jakých zařízeních nikdo neví. Stejně tak není zřejmé, zda k tomu došlo v EU, na území ČR či v jiné mimoevropské zemi. Žalobce v průběhu kontroly žádný věrohodný důkazní prostředek týkající se tohoto daňově účinného nákladu nepředložil. K prokázání těchto skutečností byly správcem daně požadovány důkazní prostředky osvědčující, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být předvoláni jako svědci včetně doložení předávacího protokolu obsahujícího všechny náležitosti dle smlouvy.

Ke skutečnostem vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2013 správce daně vyslovil pochybnost ve vztahu k žalobcem uplatněnému daňově účinnému nákladu v částce 4.063.126,80 Kč (161.620 €). Tato částka měla představovat odměnu společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. za studii vypracovanou pro žalobce v rámci zakázky „Průmyslový výzkum nových postupů pro stanovení nových parametrů valivých ložisek“ – část 2 „Plánovaný výzkum parametrů ložiskových materiálů a ich aplikácie vo virtuálnych modeloch – laboratorný výzkum fyzikálných veličín vybraných materiálů a ložiskových komponentů“. Tato studie byla předmětem smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a spol.

IMET – AKE jako objednatelem. Cena za poskytované služby byla sjednána ve výši 538.730 €. Žalobce v rámci této veřejné zakázky byl povinen uvést konkrétní subdodavatele a osoby podílející se na realizaci této zakázky. Žalobce však uvedl pouze univerzitu v Žilině a dále Ing. M., Ing. K. a Ing. H. Společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. jako subdodavatel uvedena nebyla, ačkoliv její podíl na této zakázce měl představovat 86 % její celkové hodnoty. Z výpovědi odborného konzultanta a zplnomocněného zástupce žalobce ze dne 29. 8. 2014 vyplývá, že nikdo z nich se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. nejednal a neví, kdo ji zastupuje či kdo za ni výzkum zpracovává. Jaké osoby tyto studie zpracovaly, na jakém místě a na jakých zařízeních, nikdo neví. Stejně tak není zřejmé, zda k tomu došlo v EU, na území ČR či v jiné mimoevropské zemi. To, že studie byly vypracovány spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. prokázáno nebylo. K prokázání těchto skutečností byly správcem daně požadovány důkazní prostředky osvědčující, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být předvoláni jako svědci včetně doložení předávacího protokolu obsahujícího všechny náležitosti dle smlouvy.

Správcem daně dále vyslovil pochybnost ve vztahu k žalobcem uplatněnému daňově účinnému nákladu v částce 7.596.981,15 Kč (302.187 €). Tato částka měla představovat odměnu společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. za studii vypracovanou pro žalobce v rámci zakázky „Průmyslový výzkum nových postupů pro stanovení nových parametrů valivých ložisek“ – část 2 „Plánovaný výzkum parametrů ložiskových materiálů a ich aplikácie vo virtuálnych modeloch – laboratórny výskum fyzikálnych veličín vybraných materiálů a ložiskových komponentů“. Tato studie byla předmětem smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a spol. IMET – AKE jako objednatelem. Cena za poskytované služby byla sjednána ve výši 538.730 €. Žalobce v rámci této veřejné zakázky byl povinen uvést konkrétní subdodavatele a osoby podílející se na realizaci této zakázky. Žalobce však uvedl pouze univerzitu v Žilině a dále Ing. M., Ing. K. a Ing. H. Společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. jako subdodavatel uvedena nebyla, ačkoliv její podíl na této zakázce měl představovat 86 % její celkové hodnoty. Z výpovědi odborného konzultanta a zplnomocněného zástupce žalobce ze dne 29. 8. 2014 vyplývá, že nikdo z nich se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. nejednal a neví, kdo ji zastupuje či kdo za ni výzkum zpracovává. Jaké osoby tyto studie zpracovaly, na jakém místě a na jakých zařízeních nikdo neví. Stejně tak není zřejmé, zda k tomu došlo v EU, na území ČR či v jiné mimoevropské zemi. To, že studie byly vypracovány spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. prokázáno nebylo. K prokázání těchto skutečností byly správcem daně požadovány důkazní prostředky osvědčující, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být předvoláni jako svědci včetně doložení předávacího protokolu obsahujícího všechny náležitosti dle smlouvy.

Zpochybněn byl dále žalobcem uplatněný daňově účinný náklad zaúčtovaný v částce 382.882,20 Kč – 3D model, 3D animace a 3D simulace. K tomuto účetnímu případu byl žalobcem předložen účetní doklad vystavený spol. Art Pro Digital Ltd. ze dne 20. 5. 2013. Žádná smlouva mezi touto společností a žalobcem však předložena nebyla. Základní data potřebná pro 3D zpracování byla společností žalobce poskytnuta zřejmě prostřednictvím p. S. Z předložených smluv vyplývá, že 3D model měl být výstupem k části 3 průmyslového výzkumu, avšak dodavatelem části 3 společnost žalobce vůbec nebyla. Dle sdělení žalobce i z předložených smluv vyplývá, že se žalobce podílel pouze na části 1, 2 a 4. Třetí část prováděla žilinská univerzita. V žádném z vystavených dokladů pro IMET – AKE není uvedeno dodání 3D modelu. Žalobce v průběhu kontroly nepředložil žádný věrohodný důkazní prostředek týkající se daňově účinného nákladu ve výši 382.882,20 Kč (15.230 €). Žalobci bylo navrženo předložit daňový doklad prokazující příčinnou souvislost s výnosy kontrolovaného daňového subjektu ve zdaňovacím období roku 2013.

K uvedené výzvě zaujal žalobce dne 13. 11. 2014 stanovisko, v němž uvedl, že ze smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a spol. IMET – AKE vyplývá, že žalobce byl oprávněn subdodavately pověřit i jiný subjekt než pouze ten, který objednateli předem označil. Žalobce si tak zcela oprávněně sjednal subdodavatele, aniž by porušil tuto smlouvu o dílo. Nikde v zadávací dokumentaci zakázky není uvedeno, že by uchazeč musel konkrétně uvést všechny osoby a společnosti, pomocí nichž bude zakázku realizovat. Naopak smlouva umožňuje žalobci přibrat další osoby, aniž by spolupráce s nimi porušila podmínky smlouvy. K obsahovým náležitostem pracovního výkazu žalobce sdělil, že není nijak v rozporu se smlouvou o dílo. Rovněž objednatel – státní organizace administrující evropské dotace neshledal doklady žalobce vadnými. Ve vztahu k 3D modelu spol. Art Pro Digital Ltd. žalobce uvedl, že tato společnost nečinila totéž, co univerzita v Žilině, kdy činnost univerzity přímo navazovala na výzkum díla, které bylo žalobci dodáno subdodavatelem – spol. Art Pro Digital Ltd. Správcem daně vyslechnuté osoby nebyly nijak spojeny se žalobcem, nepodílely se na jeho obchodním vedení ani nebyly v zaměstnaneckém poměru.

Dne 25. 11. 2014 bylo žalobcem doplněno výše uvedené stanovisko. Přílohou tohoto podání byla Smlouva o dílo ze dne 28. 7. 2012 uzavřená mezi PROMOTORY SOLUTIONS LLC., zastoupena projektovou manažerkou M.M.A., na straně zhotovitele a žalobcem na straně objednatele F.S., jednatel. Předmětem smlouvy bylo zajišťování technologicko – průmyslového a marketingového výzkumu v oblastech podle Přílohy č. 1 této smlouvy. Z této přílohy se podává, že se jedná o různé oblasti výzkumu týkající se valivých ložisek. Zhotovitel se zavázal, že bude odpovídat v dané době stupni předmětného výzkumu a bude odpovídat českým technickým normám.

Dne 6. 3. 2015 žalobce doplnil k výzvě správce daně svá tvrzení k probíhající daňové kontrole. Žalobce prostřednictvím tohoto doplnění dále uvedl, že nepřímým vlastníkem spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. je společnost CITRA KARYA UTAMA, PT. se sídlem v Jakartě, která spadá do významného indonéského koncernu CITRA, který má zájem proniknout na evropský trh. Pro tyto účely byl osloven p. F.S., prostřednictvím něhož byla založena společnost žalobce, která by zastupovala zájmy p. M. v ČR a na Slovensku. Společnost žalobce by byla vlastněna a ovládána společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. patřící rovněž p. M. V důsledku zahájené finanční kontroly došlo k odvolání p. S., s jehož prací nebyla p. M. spokojena a byl zvolen nový jednatel – M.H. (zapsán dne 29. 10. 2014), jak plyne z nedatovaného rozhodnutí jediného společníka. Žalobce dále uvedl, že v případě nezbytnosti, bude p. M. ochotna přicestovat do ČR, aby sdělila informace k této věci správci daně.

Dne 11. 3. 2015 žalobce dále předložil český překlad smlouvy uzavřené mezi spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. (označen jako odběratel) a spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. (označen jako dodavatel) Z obsahu této smlouvy se podává, že se jedná o formu smlouvy o dílo, kterou za dodavatele uzavřel ředitel – Mr. S. a za odběratele p. M., coby projektová manažerka. Předmětem smlouvy je závazek dodavatele zajistit technologicko – průmyslový a marketingový výzkum v oblastech týkajících se valivých ložisek. Ve smlouvě ani v příloze smlouvy není uvedena částka, za kterou bude plnění dodáno a stejně tak není uvedeno číslo bankovního účtu odběratele ani dodavatele. Ve smlouvě rovněž chybí ustanovení, kdo, kde a na jakém zařízení bude výzkum provádět.

Podáním ze dne 25. 3. 2015 žalobce dále navrhl provést výslech svědka – prof. Š.M., vedoucího pracovníka odborného vědeckého pracoviště, který je dle žalobce schopen

vysvětlit rozdíl mezi částí výzkumu zpracovávanou Žilinskou univerzitou pro spol. IMET – AKE a mezi tím, co v rámci této zakázky pro uvedenou společnost vykonával žalobce, včetně toho, co si žalobce objednal v laboratořích univerzity v Žilině. Dále byl žalobcem navržen důkazní prostředek v podobě výsledku p. M.M., zástupkyně spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. Tato svědkyně měla být dle žalobce schopna správci daně podat vysvětlení ohledně činnosti spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která je vlastníkem společnosti žalobce. Žalobce dále navrhl provést důkazy dohodami o provedení práce uzavřenými s Ing. M., Ing. K. a Ing. H., kteří měli provést vstupní výzkumy a měření, která byla dále zpracována spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Žalobce dále předložil pracovní listy zachycující činnost pracovníků spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., která tuto činnost vykonávala jako subdodavatel pro spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která výsledky dále předávala žalobci.

Jako příloha byla žalobcem předložena *Zmluva o prenájme strojového vybavenia* č. 01/2012 (na období od 1. 12. 2012 do 8. 2. 2013) a č. 02/2012 (od 1. 10. 2013 do 31. 3. 2014) uzavřená mezi pronajímatelem Žilinskou univerzitou a žalobcem jako nájemcem dne 16. 8. 2012 a 18. 8. 2012. Předmětem smlouvy byl pronájem strojového vybavení pro realizaci projektu průmyslového výzkumu nových postupů pro stanovení parametrů ložisek.

Přílohou jsou dále rozsáhlé tabulky obsahující výsledky měření, které byly provedeny na akreditovaném pracovišti žilinské univerzity.

Dále byl žalobcem předložen dopis spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. Ze dne 13. 3. 2015 v anglickém jazyce a tabulky, rovněž vedené v anglickém jazyce, které byly žalobcem označeny jako „pracovní listy s rozpisem hodin a druhem prováděné práce“ a dále dokument v anglickém jazyce – firemní přehled podnikání týkající se spol. CITRA KARYA UTAMA, PT.

Dne 10. 4. 2015 byly žalobcem dále předloženy dohody o provedení práce uzavřené mezi žalobcem a Ing. M., Ing. K. a Ing. H. týkající se výzkumné práce valivých ložisek.

Správci daně byly k výzvě předloženy údaje týkající se bankovního účtu žalobce vedeného u ČSOB, a. s., který žalobce dne 1. 6. 2012 zaregistroval u správce daně pod č. 250773786/0300. Z dalších údajů se podává, že veškeré příchozí platby od spol. IMET – AKE směřovaly na neoznamovaný bankovní účet č. 250963205/0300 vedený u ČSOB, a. s. Platby směřující k obchodní spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. byly rovněž realizovány z tohoto neoznamovaného účtu a byly poukazovány na bankovní účet vedený u Erste Bank, Vídeň.

Žalobce do daňově účinných nákladů zahrnul dále částku 382.882,20 Kč (15.230 €), a to na základě dokladu č. 2013059 za 3D model, 3D animaci a 3D simulaci. K tomuto daňově účinnému nákladu byl žalobcem předložen doklad vystavený spol. Art Pro Digital Ltd.

K tomuto daňovému případu bylo správcem daně v průběhu řízení zjištěno, a to konkrétně v rámci ústního jednání konaného dne 29. 8. 2014, během něhož Ing. M., odborný konzultant uvedl, že mezi ložiskovými částmi dochází k silovým interakcím, které se dají vypočítat pomocí specializovaného software, jehož výstupem jsou tabulky s čísly, které je možné převést do vizuální podoby. Může jít o statisíce snímků, z nichž lze udělat video. Je možné tento jev zaměřit na určité části ložiska a s tímto výstupem lze pracovat jako s 3D

modelem. Jedná se o součást druhé části projektu. Základní data v podobě tabulkových údajů byly spol. Art Pro Digital poskytnuty zřejmě p. S.

Správci daně vznikla pochybnost o tomto daňovém nákladu, když ze zadání veřejné zakázky bylo patrné, že uvedený 3D model je výstupem 3. části zakázky, kterou měla vykonat žilinská univerzita. Současně žádný daňový doklad vystavený žalobcem pro odběratele IME – AKE neobsahuje dodání 3D modelu, 3D animace a 3D simulace.

Žalobce k výzvě správce daně dne 13. 11. 2014 předložil anglický text smlouvy uzavřené se spol. Art Pro Digital Ltd. - „*Contract for Services Rendered*“ dne 26. 3. 2013. Předmětem smlouvy je poskytnutí služeb spol. Art Pro Digital Ltd. v podobě vytvoření 3D modelace, 3D animace a 3D simulace týkající se vlastností a chování valivých ložisek. Výsledek této činnosti se dodavatel zavázal dodat žalobci v elektronické podobě nejpozději ke dni 31. 5. 2013.

Dne 8. 4. 2015 žalobce v této souvislosti navrhl výslech svědka Ing. M., který měl dle žalobce vysvětlit rozdíl mezi částí výzkumu vypracované žilinskou univerzitou pro společnosti IMET – AKE a mezi tím, co v rámci své zakázky vypracovala společnost žalobce, včetně toho, co si žalobce objednal v laboratořích žilinské univerzity.

Dne 17. 6. 2015 proběhlo před správcem daně ústní jednání, v jehož rámci byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013.

Z obsahu Kontrolního zjištění, který je součástí Zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2015 č.j. 1685868/15/2205-60562-304310 vyplývá, že správce daně na základě shora uvedených skutečností a shromážděných podkladů dospěl k závěru, že služba poskytnutá žalobcem vůči zadavateli veřejné zakázky – spol. IMET – AKE proběhla v souladu se smlouvou a s podmínkami veřejné soutěže. Na předmětné části výzkumu vysoutěžené žalobcem se podílely v jím učiněné nabídce uváděné subjekty – Ing. M., Ing. H. a Ing. K. a dále Žilinská univerzita v Žilině, která je vlastníkem použitého strojního vybavení a která provedla všechna měření a zkoušky. Vzorky ložisek a přípravků byly na základě smlouvy vyrobeny a dodány spol. AKE Skalica. Materiálové vzorky ložisek a ostatních komponentů nebyly vyvezeny mimo EU ani dovezeny zpět. Plnění ze strany mateřské společnosti žalobce - PROMOTORY SOLUTIONS LLC. resp. ze strany spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. nebylo žalobcem věrohodně doloženo ani prokázáno. Žalobce tak neprokázal daňový náklad uplatněný za zdaňovací období roku 2012 ve výši 1.406.642 Kč. Ze stejných důvodů nebyl žalobcem věrohodně doložen a prokázán ani daňový náklad uplatněný za zdaňovací období roku 2013 ve výši 11.660.107,98 Kč. K žalobcem uplatněnému účelně vynaloženému nákladu v částce 382.882,20 Kč bylo správcem daně na základě skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení a na základě opatřených podkladů konstatováno, že tento nebyl ze strany žalobce prokázán. Žalobce nepředložil v souvislosti s tímto nákladem jediný věrohodný důkaz. Z provedeného dokazování dle správce daně naopak vyplynulo, že náklad spojený s vyhotovením 3D modelu, 3D animace a 3D simulace nemá žádnou spojitost s touto částí výzkumu, která byla zadána žalobci, když se spisového materiálu a smluv o dílo je zřejmé, že 3D modelace spadá do 3. části výzkumu vypracovaného žilinskou univerzitou. Správce daně dále zhodnotil provedené dokazování, k žalobcovu návrhu na výslech svědkyně M.M. bylo konstatováno, že tento výslech je nadbytečný, když svědkyně jistě je schopna popsat obchodní vztahy mezi společnostmi PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a CITRA KARYA UTAMA, PT., tato svědecká výpověď však nemůže nahradit prokázání toho, že společnost

žalobce skutečně přijala služby fakturované mu obchodní společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Žalobcem tvrzená skutečnost, že spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. je investorem žalobce, nebyla nijak prokázána. Správce daně rovněž poukázal na to, že společnost žalobce nemá žádný majetek, včetně standardního vybavení kanceláře, tedy počítače a telefonu. Správce daně na základě této skutečnosti zpochybnil možnost žalobce spojit se se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., se kterou dle jeho tvrzení osobní styk neudržoval, a dorozumívali se pouze elektronicky. Z obsahu účetnictví správce daně rovněž zjistil, že p. S. neuskutečnil žádnou pracovní cestu a neúčtoval ani žádné náklady (např. za telefon, tablet či počítač). Pan S. dále uvedl, že byl pouze manažerem a nezajímal se o technické podrobnosti týkající se daného kontraktu. Odborní konzultanti p. M. a Ing. M. však neměli žádné povědomí o spolupráci žalobce se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. či CITRA KARYA UTAMA, PT. Správce daně dále uvedl, z jakého důvodu nepřistoupil k žalobcem navrhovanému výsledku prof. M. K tomu bylo sděleno, že vysvětlení technických souvislostí ze strany tohoto svědka není pro prokázání účelně vynaložených nákladů žalobce podstatné. Tento svědek nemá žádné povědomí o obchodních vztazích žalobce či o jeho mateřské společnosti. Správce daně dále na základě žalobcem předložených studií realizovaných v roce 2012 a 2013 dospěl s ohledem na jejich obsah k závěru, že byly vypracovány jedním týmem odborníků, a to výzkumnými pracovníky žilinské univerzity Ing. K., Ing. H. a Ing. M. Z uvedených materiálů není seznatelné, že by se na jejich vytvoření podílel někdo další. Tvrzení žalobce, podle kterého analýzu naměřených veličin prováděla spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a CITRA KARYA UTAMA, PT. je v rozporu se zjištěním správce daně, neboť tuto analýzu prováděli na základě dohod zmiňovaní výzkumníci z žilinské univerzity. Žalobcem tvrzené skutečnosti nebyly prokázány ani jím předloženými dokumenty nazvanými „pracovní listy“ tyto dokumenty neobsahují požadované náležitosti a dle jejich datování je zřejmé, že byly vyhotoveny až poté, co byla uzavřena smlouva mezi PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a CITRA KARYA UTAMA, PT.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015 byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 249.660 Kč.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015 byla žalobci za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 doměřena daň z příjmů právnických osob v částce 2.305.650 Kč.

Proti uvedeným platebním výměrům bylo žalobcem dne 24. 9. 2015 podáno odvolání doplněné dne 6. 10. 2015. Žalobce v odvolání setrval na skutečnostech tvrzených v průběhu daňového řízení, které byly dle jeho názoru dostatečně prokázány. Tvrzení správce daně, podle něhož žalobce neprokázal, že by se na předmětné zakázce kromě výzkumných pracovníků z žilinské univerzity podílel někdo jiný, je dle žalobce neakceptovatelné a budí podezření o podjatosti správce daně. Žalobce dále namítl porušení procesních práv žalobce mající vliv i na hmotněprávní posouzení daného skutku. Správce daně pochybil, když jednatele žalobce p. S. vyslechl, aniž by mu ustanovil tlumočníka. Jednatel žalobce je původem z Maďarska a slovensky rozumí pouze základním obratům. Paní F., která mu dělala odbornou technickou asistenci, nebyla tlumočnicí a nebyla za jednatele žalobce oprávněna vystupovat či jednat. Výpověď p. S. tak nebyla správně pochopena. Výpověď p. S. nemá pro projednávanou věc žádnou relevanci a neměla být v řízení použita jako důkaz. Správce daně dále pochybil, pokud neprovedl důkaz výsledkem slovenských výzkumných pracovníků, kteří by dosvědčili, zda se dílo na Slovensku provádělo, kdo jej prováděl a kdy jej prováděl. Odvoláním napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nezákonnost také z důvodu nesprávného hodnocení žalobcem předložených smluv o dílo, které správce daně nesprávně

označil za účelové. Žalobce dále uvedl, že správce daně daňovou kontrolu zbytečně uspěchal, přestože na ní měl 3 roky. Své „vývody“ dle žalobce správce daně opírá o schémata českého podnikání z 90. let, kdy podle závěrů správce daně je podezřelé, pokud společnost nemá žádný majetek. Společnost žalobce však byla řízena manažerským způsobem a p. S. měl být za tuto činnost nadstandardně odměněn, jak je zřejmé z jeho Smlouvy o výkonu funkce, kterou žalobce měl k odvolání předložit. Jako nelogický označil žalobce závěr správce daně, podle kterého měla pro žalobce zakázku vykonat Žilinská univerzita, která však nabízela mnohem vyšší cenu. Jak mohla univerzita tento výzkum provést pro žalobce za cenu nižší? Žalobce se dále vyjádřil k charakteristice své společnosti a k jeho obchodnímu propojení. K osobám Ing. H., K. a M. žalobce uvedl, že se jednalo pouze o odborné konzultanty, kteří neměli povědomí o obchodních vazbách společnosti ani o obchodní stránce věci. Žalobce dále uvedl, že vzorky použité ve výzkumu byly vyrobeny na území EU, jak bylo dohodnuto s uvedenými výzkumnými pracovníky, a nemusely být posílány mimo hranice EU. Mimo EU tak putovala pouze data. Na elektronický transfer naměřených dat se povinnost vyplňovat formuláře nevztahuje. Další výzkum a zpracování naměřených dat na specializovaných software probíhal v gesci subdodavatelů – spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Správce daně nijak neodůvodnil závěry výpovědi p. M., který sdělil, že společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. vypracovala dvě studie a marketingový průzkum. K 3D modelaci vypracované spol. Art Pro Digital Ltd. žalobce uvedl, že tato musela být vypracována žalobcem v rámci 2. části zakázky, neboť bez ní by nebyla žalobcem provedená analýza, která je obsahem druhé části, použitelná. Analýza musela být provedena s ohledem na parametry připravené 3D animace. Výsledky této druhé části se staly podkladem pro žilinskou univerzitu pro vypracování 3D modelu, který je fakticky oživením 3D animace daty získanými analytickými výpočty žalobce. Z uvedených důvodů navrhl žalobce rozhodnutí správce daně zrušit.

Dne 16. 11. 2015 žalobce doručil správci daně kopii dopisu ze dne 3. 11. 2015, který měl být vyhotovený a podepsaný Ing. M., v němž zodpovídá dotazy formulované zástupcem žalobce v nedatovaném e-mailovém podání. Z obsahu sdělení Ing. M. se podává vysvětlení o částech výzkumu, na kterých se podílel on a kolegové K. a H. Z e-mailu vyplývá, že byl osloven žalobcem, zda by se chtěl podílet na zakázce, kterou žalobce měl zájem vysoutěžit. Ing. M. s tímto projevil souhlas a oslovil další dva kolegy, kteří s účastí na zakázce souhlasili s tím, že se až následně dozvěděli, že zbylé části vysoutěžila žilinská univerzita. Jejich činnost spočívala v měření hodnot a v provádění zkoušek. Takto naměřené hodnoty měly být „dle jeho vědomostí“ zřejmě poskytnuty společnosti CITRA, která měla zajistit jejich zpracování do 3D virtuálního modelu ložiska. Toto 3D virtuální modelové ložisko, které bylo zpracováno ve spol. CITRA v Asii mělo sloužit k další části výzkumu prováděné žilinskou univerzitou.

Dne 14. 3. 2016 žalobce dále předložil listinu označenou jako „Čestné prohlášení – překlad dokumentu“, která neobsahuje datum vyhotovení ani podpis osoby, která jej měla učinit. Z návětí tohoto dokumentu se podává, že prohlášení bylo učiněno p. M.M.A., ředitelkou spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. Tímto prohlášením, které má být činěno uvedenou osobou vůči finančnímu úřadu ČR, bylo sděleno, že se spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., snaží proniknout na evropský trh prostřednictvím spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a na území ČR konkrétně prostřednictvím společnosti žalobce. V roce 2014 ukončila spol. CITRA spolupráci s p. S., který nedokázal vysvětlit, z jakého důvodu byly zadrženy prostředky společnosti finančními orgány. Autorka dále uvedla, že si není vědoma žádného právního, obchodního či finančního pochybení a v této souvislosti uvedla, že si nechala postup finančních orgánů, který je dle jejího názoru nestandardní a odlišný od

přístupu např. v USA, prošetřit mezinárodní auditorskou společností. Na základě výsledků tohoto auditu zváží podání žaloby pro porušení práva na ochranu zahraničních investic.

Dne 21. 3. 2016 byla žalobcem předložena Smlouva o výkonu funkce jednatele společnosti žalobce uzavřená mezi žalobcem a p. F.S. dne 2. 2. 2012. Z obsahu této smlouvy se podává, že jednatelem společnosti měl být p. S. od 2. 2. 2012, jeho hlavním úkolem mělo být zajištění chodu společnosti, plnění jednotlivých úkolů uložených jediným společníkem a investorem a při plnění svých úkolů byl povinen postupovat s péčí obezřetného hospodáře. Dle této smlouvy jednatel za účelem plnění svých úkolů používá vlastní komunikační prostředky (vozidlo, PC, telefon, fax). Jednateli měla být za dokončení projektu a zajištění úhrady některých pohledávek společnosti za objednatelem vyplacena odměna ve výši 1,2% z celkové ceny zakázky. Smlouva je opatřena podpisem F.S., dále razítkem společnosti žalobce a podpisem odpovídajícím podpisu p. S. a dále podpisem p. M.M.A., jako osoby pověřené jednat za spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC.

Obsahem daňového spisu je dále vyjádření zaslané zástupcem žalobce Ing. I.P., kterým odkazuje na další přílohu, kterou je „Vyjádření ke stanovisku Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Jindřichově Hradci, ze dne 18. 12. 2015, č.j. 1882812/15/2204-50524-304028“, které měl podat dne 25. 4. 2013 žalobce v zastoupení: JUDr. T.S., advokát. Uvedené vyjádření není opatřeno podpisem žádného z uvedených subjektů, je uvozeno pouze přípisem zástupce žalobce.

Odvolání žalobce bylo žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č.j. 31489/16/5200-11431-706871 zamítnuto a napadené rozhodnutí správce daně ze dne 26. 8. 2015 č.j. 1727018/15/2204-50524-304028, kterým byla žalobci podle zákona o daních z příjmů a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 doměřena z moci úřední daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 249.660 Kč, bylo potvrzeno.

Žalovaný dospěl k závěru, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že sporný náklad byl vynaložen způsobem deklarovaným na účetním dokladu. Žalobce neprokázal soulad skutečného stavu se stavem formálně-právním. Formálně perfektní doklady samy o sobě nestačí k prokázání uskutečnění plnění v nich deklarovaného. Tyto doklady lze akceptovat pouze tehdy, je-li nesporné, že plnění bylo uskutečněno tak, jak je v dokladech uvedeno. Žalovaný konstatoval, že úhrada faktur nezakládá důvod k uznání nákladu jako daňově uznatelného. Daňový subjekt, který doklad předkládá je povinen v případě pochybností prokázat, že náklad skutečně byl vynaložen, a to způsobem deklarovaným na účetním dokladu. K namítaným procesním pochybením při výslechu p. S. žalovaný uvedl, že se nejednalo o výslech svědka, nýbrž o místní šetření, z něhož vyplývají jiná práva a povinnosti. Tvrzení žalobce, podle kterého p. S. nerozuměl otázkám správce daně a jeho výpověď tak není relevantní, je dle žalovaného účelové. Pan S. adekvátně reagoval na všechny dotazy a v průběhu jednání nebylo z jeho strany vzneseno nic, z čeho by bylo lze usuzovat, že nerozumí. Tlumočníka nepožadoval. Stejně tak všechny žalobcem předložené listiny byly v českém jazyce a p. S. je bez problémů podepsal. Účastník, který neovládá český jazyk, je navíc povinen si tlumočníka sehnat sám na vlastní náklady (§76 odst. 3 daň. řádu). Z žalobcem předložených studií, které jsou opatřeny hlavičkou spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. není zřejmé, kdo tyto studie vypracoval. Pracovní listy předložené žalobcem, které měly být původem od spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., byly uzavřeny dříve než smlouva mezi touto společností a spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. V průběhu celého řízení žalobce nedoložil, jakým způsobem spolu jednotlivé skupiny pracovníků komunikovaly a kdo práce koordinoval. K návrhu svědeckých výpovědí

slovenských odborníků žalovaný uvedl, že tyto výpovědi nejsou pro danou věc relevantní, když sám žalobce uvedl, že tito vědci neměli žádnou povědomost o obchodních vazbách žalobce a o obchodní stránce věci. K obsahu žalobcem předložené Smlouvy o výkonu funkce jednatele, kde byl do této funkce ustanoven p. S., žalovaný konstatoval, že tato je obecná a nevyplyvají z ní konkrétní činnosti, které měly být vykonány. Obsah smlouvy navíc odporuje tvrzení žalobce, podle kterého byla jednateli odměna proplácena pravidelně. Ze smlouvy je však zřejmé, že byla sjednána odměna jednorázová. K nabídce učiněné žilinskou univerzitou v rámci veřejné soutěže se žalovaný nemohl vyjádřit z důvodu její neznalosti, když tato předložena žalobcem nebyla. K propojení žalobce se spol. CITRA, která měla být investorem žalobce, žalovaný poukázal na skutečnost, dle níž aby mohl být žalobce účasten předmětné veřejné soutěže, musel složit jistinu v celkové částce 20.000 €. Na úhradu této částky si žalobce musel vzít půjčku, jak vyplývá z provedeného dokazování. Půjčka mu byla poskytnuta na jeho neregistrovaný účet, a to obchodní společností EUROPEAN CORPORATION UTILITY, S. A., která má sídlo v Bratislavě. Účet této společnosti byl založen p. M.P., který je členem dozorčí rady spol. IMET – AKE, a který měl dispoziční právo k tomuto účtu, stejně jako J.S. a Ing. J.M., který je společníkem a jednatelem spol. IMET – AKE. Tato provázanost mezi zadavatelem výběrového řízení a žalobcem jako jeho vítězem prohlubuje pochybnosti daňových orgánů o faktickém uskutečnění deklarovaného plnění. Žalovaný dále konstatoval, že v průběhu řízení nebyly odstraněny pochybnosti o tom, že studie a služby k výzkumu zajišťovala mateřská společnost či další subjekt se sídlem v Indonésii. Pan M. sice uvedl, že spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. vypracovala v roce 2012 dvě studie, ale nic konkrétního k tomuto nesdělil. V průběhu celého daňového řízení nebylo prokázáno, že by koncern CITRA byl investorem a nepřímým vlastníkem spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a potažmo společnosti žalobce, základní investice byla poskytnuta někým jiným. Smlouva o dílo ani pracovní listy nebyly shledány jako věrohodné důkazní prostředky, a to nejen z důvodu absence ceny a čísla účtu, která nebyla zabělena pro účely ochrany informací, jak tvrdí žalobce, ale nebyla tam obsažena vůbec. Datum pracovních listů nekoresponduje se smlouvou o dílo. V průběhu řízení nebyla předložena jména jiných vědeckých skupin či pracovníků. Ani svědecká výpověď Ing. M. není pro danou věc relevantní, neboť on sám uvedl, že byl pouze technickým konzultantem. K Čestnému prohlášení p. M.M. uvedl žalovaný, že ani to fakticky neprokazuje skutečnou existenci nepřímého investora. Prohlášení neobsahuje žádné nové skutečnosti. Dostatečnou vypovídací hodnotu nemají ani smlouvy uzavřené mezi PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a CITRA KARYA UTAMA, PT. a smlouva mezi žalobcem a PROMOTORY SOLUTIONS LLC., které jsou obsahově stejné, obecně koncipované. K žalobcem namítanému stanovení daně pomůckami žalovaný uvedl, že k takovému způsobu stanovení daně nebyly v daném případě splněny podmínky. Skutečnost, že žalobce v daném případě neunesl důkazní břemeno, neznamená, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Přestože žalobcem byly předloženy studie „*Marketingový prieskum najnovějších svetových trendov v oblasti metalurgie a tribulogie so zameraním na materiály pre ložiská*“ a „*Marketingový prieskum svetových trendov v oblasti priemyselného výskumu valivých ložísk so zameraním na enviromentálne sposoby skúšobníctva*“, které měly sloužit jako dílčí podklad části 1 výsledné studie pro společnost IMET – AKE, nebylo v rámci daňového řízení postaveno najisto, kdo tyto dokumenty vytvořil a za jakou cenu. V průběhu daňového řízení byly správcem daně prokázány pochybnosti týkající se souladu účetnictví žalobce se skutečností. Ve vztahu k činnosti slovenských pracovníků bylo prokázáno, že dílčí část 1 a převážnou část dílčí části 2 výsledné studie provedli tito pracovníci. Povinností žalobce je nejen tvrdit, že předmětné plnění nastalo, ale jeho povinností je i prokázat, že k faktickému uskutečnění služby došlo, tedy že toto plnění poskytla spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a že služba byla poskytnuta v rozsahu a ceně uvedené na předmětné faktuře. Závěrem žalovaný konstatoval, že

žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že sporný náklad byl vynaložen způsobem deklarovaným na účetním dokladu.

Odvolání žalobce směřující proti rozhodnutí správce daně ze dne 26. 8. 2015, č.j. 1726846/15/2204-50524-304028, bylo napadeným rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č.j. 31507/16/5200-11431-706871 částečně změněno, a to ve vztahu k povinnosti hradit penále, když částka znějící na 461.130 Kč byla změněna na částku 460.210 Kč.

Obsah tohoto napadeného rozhodnutí odpovídá výše uvedenému odůvodnění. Žalovaný se navíc vyjádřil ke spornému nákladu, který byl do daňově účinných nákladů zahrnut na základě dokladu č. 2013059 znějícím na částku 382.882,20 Kč (15.230 €) za 3D model, 3D animace a 3D simulace. K tomuto nákladu žalobce předložil daňový doklad vystavený spol. Art Pro Digital Ltd. Žalovaný se ve vztahu k tomuto nákladu ztotožnil se závěry správce daně, podle kterých žalobce neprokázal příčinnou souvislost vynaloženého daňově účinného nákladu na 3D model, 3D animace a 3D simulace se zdanitelnými výnosy. 3D model, 3D animace ani 3D simulace nebyly daňovým orgánům předloženy a ani z vystavených faktur nebylo zjištěno, že zadavateli zakázky bylo toto fakturováno. Pochybnosti nebyly vyvráceny ani na základě výpovědi Ing. M., který nejprve v rámci jednání ze dne 29. 8. 2014 sdělil, že konkrétní podrobnosti k dalšímu průběhu výzkumu nezná, byl toliko odborným konzultantem, a následně v rámci žalobcem předloženého písemného vyjádření uvedl, že výsledná data měla být přenášena společnosti CITRA pro další výzkumnou činnost. Toto tvrzení však neodpovídá závěrům žalobce, dle kterých předmětné plnění - 3D model, 3D animace ani 3D simulace bylo poskytnuto spol. Art Pro Digital Ltd. z Velké Británie. V řízení však nebylo prokázáno, zda, kdo, kdy a jaká data měla být této společnosti předána ke zpracování.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek stanovených § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum.

Nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí je dle žalobce dána vnitřní rozporností tohoto rozhodnutí, když žalovaný na jednu stranu tvrdí, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, jaké kroky či činnosti a zda vůbec byly vykonány a rovněž nebylo prokázáno, kdy a kým měly být tyto kroky (činnosti) vykonány. Na stranu druhou žalovaný, v rámci svého vyjádření k námitce žalobce týkající se stanovení daně prostřednictvím pomůcek, uvádí, že žalobce většinu nákladů a provedení objednaného plnění prokázal.

Krajský soud v rámci vypořádání této námítky přihlédl k judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které je soudní rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25, či např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

31.1 2008, č.j. 4 Azs 94/2007 - 107). Tyto závěry vyslovené ve vztahu k soudnímu rozhodnutí jsou aplikovatelné i na rozhodnutí daňových orgánů.

Dle názoru žalobce žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že ze strany žalobce nebylo prokázáno, zda vůbec, kdy, kým a jaké konkrétní činnosti byly vykonány. Toto však z žalobou napadeného rozhodnutí nevyplývá a žalobce tyto závěry vytrhl pouze z kontextu celého rozhodnutí. Z žalovaného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány nezpochybnily skutečnost, že žalobci byly dodány vzorky valivých ložisek, které byly vyrobeny spol. AKE Skalica, nebylo zpochybněno ani to, že veškerá měření proběhla na strojních technologiích univerzity v Žilině, která tyto přístroje žalobci za účelem měření pronajala, o čemž svědčí smlouvy o pronájmu, a nebylo zpochybněno ani to, že vědečtí pracovníci Ing. M., Ing. K. a Ing. H. provedli na základě dohod o provedení práce dílčí část I. zakázky žalobce a rovněž převážnou část dílčí části II. této zakázky. Žalovaný na základě žalobcem předložených materiálů dospěl k závěru, že výsledky laboratorních měření provedené na univerzitě v Žilině na Katedře konstruování a částí strojov tvoří převážnou část celé studie zpracované pro společnost IMET – AKE. Vyhodnocení výsledků v částech II. a IV. bylo provedeno rovněž tímto pracovištěm. Předložené materiály tak byly žalovaným vyhodnoceny jako ucelený soubor sestávající z na sebe navazujících částí, které jsou obsahově provázané. Z tohoto závěru žalovaný dovozuje, jak vyplývá z celého obsahu napadeného rozhodnutí, že pochybnost vznikla pouze ve vztahu k žalobcem deklarované činnosti subdodavatele – společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC., potažmo CITRA KARYA UTAMA, PT. Právě ve vztahu k těmto společnostem daňové orgány vyjádřily své pochybnosti a v tomto rozsahu žalobce byl povinen prokázat, že tito jím deklarovaní subdodavatelé vykonali pro žalobce jím deklarovanou činnost, deklarovaným způsobem a v deklarovaném rozsahu. Žalovaný, stejně tak jako správce daně, dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení neprokázal, jaké kroky (činnosti), zda vůbec a kdy a kým měly být vykonány, a to v souvislosti s jím deklarovaným plněním ze strany společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC.

Tento závěr daňových orgánů není v rozporu se závěry učiněnými žalovaným v rámci vypořádání odvolací námitky žalobce týkající se stanovení daně prostřednictvím pomůcek. V rámci vypořádání této námitky žalovaný konstatoval, že žalobce prokázal většinu jím uplatněných nákladů, neprokázal však část týkající se jím deklarovaného plnění ze strany společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. V této souvislosti žalovaný dovedl, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek. Pokud žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že přijal plnění od dodavatele deklarovaného na předloženém dokladu za deklarované plnění a v deklarované výši, neznamená to, že daň nebylo možné stanovit dokazováním.

Z uvedených závěrů žalovaného obsažených v napadeném rozhodnutí vyplývá, že tyto nejsou v rozporu, naopak z nich lze dovozovat stejnou premisu, a sice že žalobce neprokázal přijetí plnění od společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC., když ve vztahu k tomuto dodavateli neprokázal, jakou činnost měl tento dodavatel pro žalobce vykonat, kdy se tak stalo a kdo konkrétně měl tuto činnost provádět.

Žalované rozhodnutí nebylo shledáno z výše uvedených důvodů nepřezkoumatelným a námitka tak není důvodná.

Nepřezkoumatelností trpí napadené rozhodnutí dle žalobce také z toho důvodu, že daňové orgány opakovaně uvádějí, že nezpochybňují samoprovedení zakázky žalobcem pro

objednatele, společnost IMET – AKE, vyslovují však závažnou domněnku týkající se vzájemné provázanosti žalobce s objednatelem, která prohlubuje pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění, kdy se lze důvodně domnívat, že vztah byl vytvořen účelově z důvodu vyvedení finančních prostředků z dotačního titulu. Otázkou dle žalobce je, zda bylo plnění poskytnuto. Na tuto otázku dává odpověď znalecký posudek Ing. T., podle kterého byl předmět plnění poskytnut, a cena za poskytnuté plnění byla uhrazena. Žalobce dále uvedl, že kopii tohoto posudku předkládá v rámci projednávané žaloby.

Krajský soud přezkoumal ve světle výše uvedené judikatury i tuto námitku žalobce a dospěl k závěru, že nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti založené vnitřní rozporností netrpí napadené rozhodnutí ani v těchto souvislostech.

Z provedeného dokazování bylo zjištěno, že si žalobce sjednal půjčku od společnosti EUROPEAN CORPORATION UTILITY, S. A., aby mohl uhradit počáteční jistinu, která byla podmínkou pro účast ve veřejné soutěži. Správce daně následným šetřením díky mezinárodní spolupráci zjistil, že dispoziční práva k účtu uvedené společnosti, která žalobci půjčku poskytla, má jeden ze členů statutárního orgánu a jeden ze členů dozorčí rady společnosti IMET – AKE, tedy zadavatele zakázky. V návaznosti na tento zjištěný skutkový stav žalovaný vyjádřil pochybnost nad faktickým uskutečněním deklarovaného plnění, neboť se lze domnívat, že vztah byl vytvořen účelově s cílem vyvést finanční prostředky z dotačního titulu.

Tento závěr žalovaného je dle žalobce v rozporu s jeho tvrzením, podle kterého nezpochybňuje provedení zakázky žalobcem pro objednatele.

Uvedené závěry učiněné žalovaným nejsou rozporné.

Žalovaný v souvislosti se zjištěním, že půjčka, jejímž prostřednictvím žalobce složil jistinu za účast na veřejné soutěži, byla žalobci de facto poskytnuta zadavatelem, netvrdil, že plnění nebylo ze strany žalobce zadavateli poskytnuto. Žalovaný z těchto závěrů dovodil pouze fakt, že prohlubují jeho pochybnosti o tom, že zakázka byla ze strany žalobce splněna jím deklarovaným způsobem. Z obsahu napadeného rozhodnutí se na několika místech podává, že žalobce svou část zakázky jejímu zadavateli odevzdal a zakázka tak byla žalobcem provedena. Toto však nebylo předmětem daňového řízení. Předmětem tohoto řízení byla otázka, zda žalobce prokázal, že došlo k plnění deklarovaného účetnictvím žalobce ze strany subdodavatele PROMOTORY SOLUTIONS LLC., a to v deklarovaném rozsahu, způsobu a ceně.

Nad rámec krajský soud uvádí, že ani žalobcem avizovaný posudek Ing. T., který žalobce soudu nepředložil, by pro projednávanou věc neměl žádnou relevanci, když z obsahu tohoto žalobcova návrhu se podává, že by měl prokazovat uskutečnění plnění ze strany žalobce, za které byla žalobci poskytnuta zadavatelem veřejné soutěže odměna. Krajský soud opakovaně uvádí, že toto v daňovém řízení zpochybňováno nebylo, daňové orgány nerozporovaly skutečnost, že žalobce zakázku zadavateli předal, za což mu náležela vyplacená odměna. Pochybnost vyvstala vůči plnění ze strany společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC., která měla být subdodavatelem žalobce, a které žalobce v souvislosti s touto zakázkou deklaroval. K tomuto krajský soud dodává, že žalobce byl povinen prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale také to, že toto plnění uskutečnila osoba, která je jako poskytovatel plnění uvedena na dokladu, který žalobce k prokázání svého tvrzení předložil. (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005

č.j. 5Afs 188/2004 – 63) Tato skutečnost však nemohla být žalobcem zmiňovaným posudkem prokázána, neboť tento posudek měl dle žalobce prokázat, že z jeho strany došlo k plnění zakázky vůči jejímu zadavateli, který mu za to poskytl dohodnutou odměnu.

Námítka není důvodná.

Žalobce dále namítl, že v řízení před daňovými orgány bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Správce daně odmítl provést jím navržené důkazy, aniž by tento svůj postup řádně zdůvodnil. K důvodům odmítnutí provedení důkazů se nevyjádřil ani žalovaný.

Žalobce v této souvislosti konkrétně zmínil svůj návrh na výslech svědkyně F., která měla prokázat, že jednatel společnosti žalobce, F.S., neovládá český jazyk do té míry, aby mohl adekvátně reagovat na dotazy správce daně.

Z obsahu daňového spisu bylo zjištěno, že žalobce učinil návrh na výslech svědkyně M.F. v rámci svého doplnění odvolání ze dne 16. 10. 2015. Z kontextu odvolání se podává, že tato svědkyně měla prokázat, že jednatel žalobce, F.S., neovládá český jazyk a není tak schopen reagovat na dotazy správce daně.

Žalovaný se k tomuto návrhu vyjádřil na straně 12 napadeného rozhodnutí, kde se nejprve vyjádřil k přítomnosti p. F. na místním šetření probíhajícím ve společnosti žalobce. Její přítomnost byla žalovaným zdůvodněna splněním podmínek, kdy tato účastnice byla řádně legitimována a její přítomnost si vyžádal jednatel žalobce, když současně vůči její osobě zprostil dle § 52 odst. 2 daňového řádu zúčastněné úřední osoby povinnosti mlčenlivosti. K žalobcem navrhovanému výslechu M.F., členky dozorčí rady společnosti IMET – AKE, nedošlo, neboť jednatel žalobce, p. S., v průběhu celého místního šetření nevznese požadavek na tlumočníka a stejně tak nesdělil správci daně, že by kladeným dotazům nerozuměl. Z průběhu jednání bylo zřejmé, že p. S. adekvátně reaguje na prověřované skutečnosti, a to bez zaváhání či požadavku na opakované vysvětlení. K tomuto žalovaný poznamenal, že p. S. veškeré smlouvy i jiné dokumenty, které jsou obsahem daňového spisu, a které jsou vedeny v českém jazyce, podepsal. Tvrzení žalobce, dle něhož jednatel neovládá český jazyk, se žalovanému jeví jako účelové. Žalovaný dále v této souvislosti zmínil ust. § 76 odst. 3 daňového řádu, podle kterého každý, kdo neovládá český jazyk, má právo na tlumočníka, kterého si obstará na své náklady. Správce daně tak nemohl v tomto směru porušit procesní práva žalobce.

S ohledem na uvedené žalovaný dospěl k závěru, že výslech svědkyně F. není v daném případě nutný, neboť z průběhu daňového řízení vyplývá, že jednatel žalobce ovládá český jazyk a v řízení před daňovým orgánem proto nebylo nutné opatřovat tlumočníka.

Krajský soud považuje výše citované odůvodnění žalovaného rozhodnutí ve vztahu k žalobcem navrženému výslechu svědkyně F. za zcela dostačující. Z obsahu tohoto odůvodnění je zřejmé, z jakého důvodu žalovaný k výslechu této svědkyně nepřistoupil. Krajský soud se s tímto odůvodněním ztotožňuje. Z obsahu protokolu o místním šetření je zřejmé, že jednatel žalobce dokázal souvisle a bez obtíží popsat ekonomickou činnost žalobce. V průběhu jednání nevyjádřil potřebu dodatečného vysvětlení předmětu jednání z důvodu nesrozumitelnosti a stejně tak nepožádal o tlumočníka. Ani ze strany p. F. nebyla vznesena žádná námitka svědčící tomu, že by jednatel společnosti nebyl schopen komunikovat v českém jazyce. Tuto skutečnost uvedl žalobce až ve svém odvolání ze dne 16. 10. 2015. Také obsah smluv a písemností obsažených v daňovém spisu, které jsou

vyhotoveny v českém jazyce a v tomto znění také jednatelem podepsány, nesvědčí o tom, že by tomuto obsahu p. S. nerozuměl.

K této žalobní námitce žalobce dále zmínil daňovými orgány neprovedený výslech svědků Ing. M., Ing. K. a Ing. H., odborníků ze žilinské univerzity, kteří dle žalobce měli prokázat rozsah činnosti, kterou pro žalobce v rámci předmětné zakázky prováděli. Závěr správce daně, podle kterého tito svědci neměli informace o propojení žalobce se společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. není relevantní, protože toto jimi prokázáno být nemělo.

I tento postup daňových orgánů byl v obou rozhodnutích řádně zdůvodněn. Správce daně i žalovaný v odůvodnění rozhodnutí konstatovali, že uvedení svědci byli odbornými konzultanty v dané problematice. Výstupy z jejich činnosti jsou obsahem daňového spisu a představují převážnou část výzkumu žalobce, který byl předložen zadavateli zakázky. Rozsah jimi vykonávané činnosti byl v průběhu daňového řízení dostatečně prokázán, a to dokumenty předloženými žalobcem v podobě zpracovaných výzkumů, kde jsou jmenovitě jejich autoři uvedeni. Rozsah jimi vykonávané práce je zřejmý i z dohod o provedení práce, který odpovídá písemné podobě zpracovaného výzkumu. Provedeným dokazováním bylo zjištěno, že tito vědci neměli povědomí o obchodní struktuře a spolupráci žalobce, o čemž svědčí nejen záznam z jednání ze dne 29. 8. 2014, kde Ing. M. sdělil, že byl pouze technickým poradcem, přičemž žádné další relevantní skutečnosti týkající se části zakázky, kterou měla zajistit společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC., neuvedl. Toto potvrdil sám žalobce, a to v doplnění odvolání ze dne 16. 10. 2015, kde uvedl, že se nejednalo o osoby, které by měly povědomí o obchodních vazbách žalobce či o obchodní stránce věci. Ing. M. v rámci písemného vyjádření předloženého žalobcem dne 16. 11. 2015 měl, v rozporu s tím, co uvedl během jednání dne 29. 8. 2014, uvést, že výsledky učiněné v rámci jejich výzkumu na žilinské univerzitě, měly být dle jeho informací poskytnuty společnosti CITRA. Toto tvrzení je však v rozporu s tím, co uvedl během jednání, kde sdělil, že byl pouze technickým poradcem a další skutečnosti k prováděnému výzkumu neuvedl.

S výše uvedeným zdůvodněním správce daně i žalovaného se krajský soud ztotožňuje. Z dokumentů, které jsou obsaženy v daňovém spisu byl dostatečně prokázán rozsah prací, které byly na zakázce provedeny Ing. K., Ing. M. a Ing. H., tito vědecktí pracovníci provedli na základě dohod o provedení práce dílčí část I. zakázky žalobce a rovněž převážnou část dílčí části II. této zakázky a dále také vyhodnocení výsledků obsažené v části IV. Rozsah prací těchto subjektů tak nebylo nutné dále prokazovat a výslech těchto svědků byl z tohoto důvodu správně vyhodnocen jako nadbytečný.

Krajský soud na tomto místě dodává, že i přes prokázaný rozsah prací provedených uvedenými pracovníky, nelze dovozovat, že zbývající práce provedla společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Toto v řízení prokázáno nebylo a nelze to dovozovat ani z rozsahu prací provedených jinými subjekty. Pokud žalobce účetními doklady deklaroval, že část zakázky byla provedena touto společností, byl povinen řádně prokázat, v jakém konkrétním rozsahu, a jaké práce byly touto společností provedeny, kdy se tak stalo a kdo konkrétně a za jakou cenu tuto činnost vykonal. Pouhý odkaz na rozsah prací vykonaných vědci ze Slovenska neprokazuje žalobcem deklarované plnění společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Za situace, kdy tito pracovníci a konečně i žalobce potvrdili, že byli pouze technickými odborníky a neznali obchodní vztahy žalobce, nemohlo být jejich výsledky prokázáno, že spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. pro žalobce jím deklarovanou část zakázky deklarovaným způsobem a za deklarovanou cenu vykonala. Sdělení Ing. M. učiněné v rámci žalobcem předloženého písemného podání nepovažuje krajský soud za věrohodné.

Obsahově totiž neodpovídá jeho sdělení učiněnému v rámci jednání před správcem daně dne 29. 8. 2014. Z kontextu písemného podání Ing. M. je zřejmé, že pokud nějaké informace o dalším osudu výsledků jeho výzkumu měl, mu byly sděleny žalobcem, žádný další relevantní zdroj tento pracovník v písemném sdělení neuvedl.

Žalobce dne 6. 3. 2015 předložil správci daně vyjádření vztahující se k probíhající daňové kontrole, kde zmínil osobu M.M.A., ke které uvedl, že je ochotna přicestovat do České republiky a sdělit své stanovisko k projednávané věci. K tomuto sdělení žalobce se daňový orgán vyjádřil na straně 8 rozhodnutí, a to v návaznosti na žalobcovu vysvětlení týkající se fungování koncernu CITRA KARYA UTAMA, PT. Žalobce správci daně popsal majetkovou a personální strukturu tohoto koncernu a zapojení žalobce do této struktury. Toto žalobcem podané vysvětlení však neprokazuje daňovou relevantnost nákladů zahrnutého žalobcem do základu daně v částce 1.406.642,40 Kč. K žalobcem zmiňované osobě M.M.A. daňový orgán konstatoval, že pokud žalobce považuje její stanovisko za nezbytné, může jej daňovému orgánu zaslat v písemné podobě. Pokud její přítomnost považuje žalobce za podstatnou, může se dostavit k podání vysvětlení.

Správce daně výše uvedeným způsobem adekvátně reagoval na podání žalobce ze dne 6. 3. 2015. Žalobce v tomto podání toliko zmínil ochotu paní M.M.A. dostavit se ke správci daně a vyjádřit se k věci. Co konkrétně by svědkyně měla prokazovat, však žalobce neuvedl. S ohledem na takto obecnou formulaci návrhu svědecké výpovědi žalobce nemůže požadovat, aby daňový orgán obsáhle zdůvodňoval odmítnutí provedení tohoto důkazu. K odmítnutí provedení tohoto důkazního prostředku navíc ze strany správce daně nedošlo, neboť ten nabídl žalobci, i přes nedostatečné zdůvodnění tohoto důkazního návrhu, že má možnost předložit její písemné prohlášení, případně, pokud bude trvat na její osobní přítomnosti, může se M.M.A. dostavit k podání vysvětlení.

Žalobce v rámci svého podání ze dne 8. 4. 2015 navrhl výslech této svědkyně, k čemuž uvedl, že je připravena se na výzvu správce daně dostavit do České republiky a podat vysvětlení ohledně činnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. K tomuto návrhu se správce daně vyjádřil na straně 16 rozhodnutí, kde konstatoval, že žalobce neuvedl jednoznačnou identifikaci tohoto svědka a stejně tak neuvedl, co konkrétně by mělo být tímto výsledkem prokázáno. Odůvodnění, že by měla podat vysvětlení k činnosti spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. označil správce daně za nadbytečné. Činnost této společnosti vysvětlil již p. S. v rámci místního šetření.

Žalovaný se k tomuto důkaznímu návrhu žalobce vyjádřil na straně 23 a 24 napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s překladem písemného prohlášení, které mělo být poskytnuto p. M.M.A., a bylo předloženo žalobcem dne 18. 1. 2016. K obsahu tohoto prohlášení, v němž autorka přibližuje záměry společnosti CITRA KARYA UTAMA, PT. a prohlašuje, že si není vědoma žádného pochybení ze strany koncernu CITRA a dále předesílá možnost mezinárodní žaloby na české orgány daňové kontroly, žalovaný uvedl, že ani to nijak neprokazuje daňovou účinnost předmětného nákladu žalobce. Žádné nové skutečnosti v něm totiž uvedeny nejsou.

Krajský soud k tomuto důkaznímu návrhu žalobce uvádí, že se s ním daňové orgány dostatečným a přezkoumatelným způsobem vypořádaly. Z nalézacího řízení je patrné, že žalobce v žádném z podaných návrhů konkrétně neuvedl, co by mělo být výsledkem této svědkyně prokázáno. Správce daně v reakci na sdělení žalobce, že tato osoba je kdykoliv připravena se do ČR dostavit, žalobci nabídl možnost zaslání jejího písemného vyjádření,

případně, pokud by žalobce trval na její osobní přítomnosti, měla možnost se k daňovému orgánu dostavit a podat vysvětlení. Dlužno dodat, že žalobce v průběhu celého daňového řízení nepodal žádnou konkrétní identifikaci této osoby, na základě které by bylo možné ověřit její skutečnou existenci či ji dokonce předvolat k jednání.

K řízení před žalovaným lze ve vztahu k této svědkyni uvést, že ani v rámci odvolacího řízení žalobce nevyužil možnost přizvat ji k podání vysvětlení a stejně tak nebyla ani před odvolacím orgánem zmíněna její bližší totožnost či identifikační údaje, na základě kterých by ji bylo možno předvolat.

Žalovaný se dostatečným způsobem vypořádal i s obsahem písemného prohlášení, které bylo žalobcem předloženo s tvrzením, že se jedná o překlad jejího čestného prohlášení. Paní M.M.A. ačkoliv měla možnost se ke konkrétní činnosti, kterou se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., potažmo spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., měla podílet na zakázce žalobce pro zadavatele, vyjádřit, to neučinila. Pouze v obecné rovině popsala záměry a cíle koncernu CITRA v Evropě.

K tomu krajský soud nad rámec uvádí, že daňový orgán není povinen žalobce vyzývat, aby zdůvodnil jím navržené důkazy. Daňový orgán je povinen zjistit stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Za tím účelem provede důkazy, které jsou schopny tento skutkový stav prokázat, přičemž který důkaz je relevantním, určí daňový orgán na základě vlastní úvahy. Žalobce má právo navrhnout daňovým orgánům vlastní důkazy. Povinností daňového orgánu je se s těmito návrhy vypořádat, a to i v případě, že se rozhodne důkaz neprovést. Daňový orgán však nemá povinnost žalobce vyzývat, aby doplnil, proč chce ten který důkaz provést, to je pouze věcí žalobce, který by měl zvážit, jakým způsobem bude důkazy správci daně navrhnout, aby jej přesvědčil, že právě ten který důkaz je pro danou věc relevantní a schopný skutkový stav osvědčit. Je pouze věcí žalobce, do jaké míry budou jeho argumenty vztahující se k důkaznímu návrhu přesvědčivé, aby mohly daňový orgán utvrdit v tom, že právě ten který důkaz je skutečně potřeba ještě provést. Pokud žalobce na toto rezignuje a pouze označí důkaz, bez toho aniž by uvedl, proč by měl být proveden, nemůže očekávat, že správce daně bude následně aktivně zjišťovat, proč byl právě tento důkaz navržen, to není jeho povinností. Je v zájmu žalobce, aby daňový orgán o síle jím navrhovaného důkazu přesvědčil. V opačném případě provede daňový orgán hodnocení navrženého důkazního prostředku na základě toho, co je k němu uvedeno v návrhu a jeho relevantnost pro danou věc vyhodnotí.

V případě shora uvedených důkazních návrhů správce daně a stejně tak i žalovaný řádně zdůvodnily, z jakého důvodu nejsou navrhované důkazy schopny objasnit zjišťované skutečnosti.

Námítka nebyla shledána důvodnou.

Pochybení daňových orgánů žalobce shledal také v případě jejich závěrů týkajících se listinných důkazů, a to konkrétně listin označených jako „pracovní listy s rozpisem hodin a druhem prováděné práce“. Dle žalobce není ničím neobvyklým, pokud zhotovitel zahájí plnění dříve, než je uzavřena smlouva, a to obzvlášť za situace, kdy se jedná o propojené osoby a nehrozí nebezpečí, že by k uzavření kontraktu nedošlo. Stejně tak není dle žalobce ničím neobvyklým, když pracovní listy neobsahují cenu zakázky ani číslo účtu, to je v zájmu ochrany obchodních údajů zúčastněných osob. Pokud daňové orgány měly pochybnost o těchto dokumentech, měly žalobce vyzvat k jejich odstranění, případně měly požádat o

mezinárodní spolupráci ohledně předložení uvedených dokumentů od společnosti CITRA KARYA UTAMA, PT.

Z obsahu soutěžních podmínek veřejné soutěže vyhlášené zadavatelem spol. IMET – AKE se podává, že reálná činnost měla být ze strany dodavatele zakázky vykazována prostřednictvím pracovních výkazů, které následně měly být zadavatelem potvrzovány. Podstatnými náležitostmi těchto výkazů jsou název projektu, název a pořadové číslo části, název příjemce, podrobný popis skutečně vykonaných činností, podrobný seznam výstupů jednotlivých činností, rozsah výstupů, jméno a příjmení osoby, funkce osoby vykonávající činnost v deklarovaném období a jméno, příjmení a podpis statutárního zástupce dodavatele.

Dokumenty označené žalobcem jako „pracovní listy“ byly předloženy správci daně dne 8. 4. 2015. Obsahem těchto listin je popis činnosti, jméno pracovníka, jeho pracovní pozice, množství odpracovaných hodin, pracovní rozvrh obsahující výčet odpracovaných dnů. Tyto listiny jsou dále označeny ručně psaným datem a jsou opatřeny dvěma nečitelnými podpisy.

Z obsahu Zprávy o kontrole bylo zjištěno, že správce daně se zabýval mimo jiné i obsahem pracovních listů, které byly žalobcem předloženy, k jejich obsahu konstatoval, že ani jejich prostřednictvím žalobce neprokázal jím tvrzené skutečnosti. Dokumenty označené žalobcem jako „pracovní listy“ neobsahují požadované náležitosti a dle jejich datování je zřejmé, že byly vyhotoveny až poté, co byla uzavřena smlouva mezi PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a CITRA KARYA UTAMA, PT.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k pracovním listům předloženým žalobcem uvedl, že tyto dokumenty, které měly být původem od spol. CITRA KARYA UTAMA, PT. byly uzavřeny dříve než smlouva mezi touto společností a spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. Tyto pracovní listy a ani žalobcem předložená smlouva o dílo nebyly shledány věrohodnými důkazními prostředky, a to nejen z důvodu absence ceny a čísla účtu, která nebyla zabělena pro účely ochrany informací, jak tvrdí žalobce, neboť tyto údaje tam nebyly obsaženy vůbec. Datum pracovních listů dle žalovaného nekoresponduje se smlouvou o dílo.

Krajský soud k tomu dále uvádí, že z obsahu pracovních listů předložených žalobcem je zřejmé, že nesplňují podstatné náležitosti stanovené podmínkami veřejné soutěže. Neprůkazné jsou především ve vztahu k vykonávané činnosti. Z jejich obsahu nelze seznat, která část zakázky zadavatele měla být pracovníky vykonávána a která konkrétní činnost byla daným pracovníkem vykonávána. Stejně tak není zřejmý rozsah těchto vykonávaných prací. Z popisu vykonávané práce bylo zjištěno, že je zcela obecný, a to např. v případě prací vykonávaných v období od 13. 8. 2012 do 10. 9. 2012, kde je uvedeno, že byla prováděna „*adaptace předložených šablon a vypracování studie*“. Z takto obecně popsané činnosti nelze žádným způsobem určit, která konkrétní část zakázky byla společností CITRA KARYA UTAMA, PT., která tuto činnost měla dle tvrzení žalobce vykonávat pro mateřskou společnost žalobce PROMOTORY SOLUTIONS LLC., provedena. Z takto popsané činnosti není zjištěitelný ani její rozsah či konkrétní úkony. Dále z nich nelze zjistit, ani jaký konkrétní výstup byl na základě těchto činností učiněn. Kromě neidentifikovatelné činnosti pracovní listy neobsahují ani příjmení a jméno statutárního zástupce dodavatele, když obsahují pouze dva nečitelné podpisy neznámých osob.

Lze shrnout, že žalobcem předložené dokumenty označené jako „pracovní listy“ nemají žádnou důkazní sílu. Nelze z nich určit, na kterou část zakázky a které konkrétní práce byly žalobcem deklarovaným subdodavatelem (PROMOTORY SOLUTIONS LLC., potažmo CITRA KARYA UTAMA, PT.) na zakázce vykonány.

S ohledem na uvedený závěr se krajskému soudu nejeví hodnocení daňových orgánů učiněná ve vztahu k tomuto žalobcem předloženému důkaznímu prostředku jako nesprávná.

Pokud jde o dokument předložený žalobcem správci daně dne 11. 3. 2015 pod názvem „Smlouva o dílo“, která měla být uzavřena dne 15. 8. 2012 mezi spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., k jeho obsahu lze uvést, že není zřejmé, kterou právní úpravou se smluvní vztahy z ní vzešlé řídí, a tudíž nelze posoudit charakter a především platnost takového ujednání. Dodavatel v podobě spol. CITRA se touto smlouvou zavázal pro odběratele (PROMOTORY SOLUTIONS LLC.) zajistit technologicko-průmyslový a marketingový výzkum blíže specifikovaný v Příloze 1 této smlouvy. Obsahem smlouvy ani její přílohy není sjednaná cena za smlouvenou činnost. Byť žalobce v daňovém řízení uvedl, že cena byla na kopii dokumentu skryta bělením z důvodu ochrany obchodních informací, z této kopie je zcela zřejmé, že k žádnému bělení, jehož stopy by byly na kopii dokumentu patrné, nedošlo. Cena za práce specifikované v příloze této smlouvy stanovena nebyla. Pokud nedošlo k ujednání ceny mezi uvedenými dvěma subjekty, nelze považovat za relevantní ani žalobcem předložené účetní doklady vztahující k pracím, které měly být pro žalobce coby subdodávka spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. (resp. CITRA KARYA UTAMA, PT.) na zakázce vykonány.

Uvedená smlouva neobsahuje ani datum, kterým mělo být s dohodnutými pracemi započato. Absence tohoto data se vztahuje i na Přílohu smlouvy, kde jsou stanovené pouze doby, po které má ta která část prací trvat. Přestože datum zahájení pracovní činnosti není ve smlouvě uvedeno, obsahuje tato smlouva v článku V bodě 5 ujednání, podle kterého „*Pokud odběratel spolupracuje řádně a včas, ale dodavatel nezahájí výkon práce ve stanoveném čase, má odběratel právo na odškodnění nebo náhradu výdajů*“. Toto smluvní ujednání je s ohledem na absenci data zahájení prací neúčinné, neboť ze smlouvy nelze stanovit, v jakém případě má odběratel právo na náhradu škody, neboť není zřejmé, kdy se dodavatel prací dostává do prodlení. Od toho se odvíjí pochybnosti o skutečné realizaci činností ze strany subdodavatele žalobce spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. (potažmo CITRA KARYA UTAMA, PT.), která měla dle pracovních listů začít s pracemi dne 13. 8. 2012, což je dva dny před podpisem smlouvy o dílo uzavřené mezi uvedenými společnostmi. V obchodních vztazích mezi dvěma významnými obchodními společnostmi jistě není obvyklé, aby tyto dva účastníci smluvního vztahu sjednávali odškodnění za prodlení se zahájením prací, neboť datum zahájení nebylo v jejich ujednání vůbec stanoveno. Pochybnosti vzešlé z takového smluvního ujednání umocňuje skutečnost, že dle pracovních výkazů měly být pracovní činnosti ze strany CITRA KARYA UTAMA, PT. zahájeny ještě před tím, než byla smlouva o dílo mezi těmito dvěma společnostmi uzavřena.

Shodné závěry vyplývají i z rozhodnutí obou daňových orgánů. Daňové orgány pochybnosti vzešlé z uvedené smlouvy o dílo a z pracovních výkazů řádně zdůvodnily a krajský soud je s ohledem na výše uvedené neshledává nesprávnými. Tyto pochybnosti by nemohly být vyvráceny ani vyžádáním obsahově shodných dokumentů od spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., jak navrhuje žalobce.

Žalobce dále namítl, že správce daně v nalézacím řízení nekonkretizoval své pochybnosti o reálnosti žalobcem deklarovaných služeb. Výzvy správce daně adresované žalobci konkrétní pochybnosti neobsahují.

Ani s touto žalobní námitkou se krajský soud neztotožnil.

Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplývá, že 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.

Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9Afs 47/2014 – 74 vyplývá, že „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno.“

Z průběhu nalézacího řízení bylo zjištěno, že správce daně své pochybnosti týkající se daňových tvrzení žalobce konkretizoval již v rámci Výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2014. Správce daně v této výzvě ve vztahu k žalobcem uplatněnému daňově účinnému nákladu ve výši 406.642,40 Kč (56.880 €) konstatoval, že tato částka měla být žalobcem vyplacena spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. jako odměna za poskytnuté výzkumné služby v oblasti výzkumu valivých ložisek, které měly být realizovány žalobcem jako vítězem veřejné soutěže zadavatele spol. IMET – AKE. Společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. měla být subdodavatelem žalobce v části této zakázky. Správce daně k pochybnostem vzniklým v souvislosti s tímto žalobcem deklarovaným subdodavatelem ve výzvě uvedl, že společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. mezi žalobcem a subdodavatelem uvedenými v nabídce učiněné vůči zadavateli soutěže nefigurovala, přestože se dle žalobce měla na výzkumu a vývoji valivých ložisek podílet částkou přesahující 81 % celkové hodnoty zakázky. Správce daně poukázal na výpověď odborného konzultanta a zplnomocněného zástupce žalobce ze dne 29. 8. 2014, kteří uvedli, že nikdo z nich se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. nejednal a neví, kdo ji zastupuje či kdo za ni výzkum zpracovává. Správce daně dále uvedl, že dle tvrzení žalobce měla tato společnost vypracovat dvě studie v roce 2012. Jaké osoby tyto studie zpracovaly, na jakém místě a na jakých zařízeních nikdo nevěděl. Stejně tak není zřejmé, zda k tomu došlo v EU, na území ČR či v jiné mimoevropské zemi. Žalobce v průběhu kontroly žádný věrohodný důkazní prostředek týkající se tohoto daňově účinného nákladu nepředložil.

K prokázání těchto skutečností byly správcem daně požadovány důkazní prostředky osvědčující, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být takové osoby předvolány jako svědci a dále doložit předávací protokol včetně všech náležitostí dle smlouvy.

Správce daně v této výzvě ve vztahu k žalobcem uplatněnému daňově účinnému nákladu ve výši 4.063.126,80 Kč (161.620 €) konstatoval, že tato částka měla být žalobcem vyplacena spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. jako odměna za poskytnuté výzkumné služby v oblasti výzkumu valivých ložisek, který měl být realizován žalobcem jako vítězem veřejné soutěže zadavatele spol. IMET – AKE. Společnost PROMOTORY SOLUTIONS

LLC. měla být subdodavatelem žalobce v části této zakázky. Správce daně k pochybnostem vzniklým v souvislosti s tímto žalobcem deklarovaným subdodavatelem ve výzvě uvedl, že společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. mezi žalobcem uvedenými subdodavateli nefigurovala, přestože se dle žalobce měla na výzkumu a vývoji valivých ložisek podílet částkou přesahující 86 % celkové hodnoty zakázky. Správce daně poukázal na výpověď odborného konzultanta a zplnomocněného zástupce žalobce ze dne 29. 8. 2014, kteří uvedli, že nikdo z nich se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. nejednal a neví, kdo ji zastupuje či kdo za ni výzkum zpracovává. Správce daně dále uvedl, že dle tvrzení žalobce měla tato společnost vypracovat dvě studie v roce 2012. Jaké osoby tyto studie zpracovaly, na jakém místě a na jakých zařízeních nikdo neví. Stejně tak není zřejmé, zda k tomu došlo v EU, na území ČR či v jiné mimoevropské zemi. Žalobce v průběhu kontroly žádný věrohodný důkazní prostředek týkající se tohoto daňově účinného nákladu nepředložil.

K prokázání těchto skutečností byly správcem daně požadovány důkazní prostředky osvědčující, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být takové osoby předvolány jako svědci a dále doložit předávací protokol včetně všech náležitostí dle smlouvy.

Správce daně v této výzvě ve vztahu k žalobcem uplatněnému daňově účinnému nákladu ve výši 7.596.981,15 Kč (302.187 €) konstatoval, že tato částka měla být žalobcem vyplacena spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. jako odměna za poskytnuté výzkumné služby v oblasti výzkumu valivých ložisek, který měl být realizován žalobcem jako vítězem veřejné soutěže zadavatele spol. IMET – AKE. Společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. měla být subdodavatelem žalobce v části této zakázky. Správce daně k pochybnostem vzniklým v souvislosti s tímto žalobcem deklarovaným subdodavatelem ve výzvě uvedl, že společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. mezi žalobcem uvedenými subdodavateli nefigurovala, přestože se dle žalobce měla na výzkumu a vývoji valivých ložisek podílet částkou přesahující 86 % celkové hodnoty zakázky. Správce daně poukázal na výpověď odborného konzultanta a zplnomocněného zástupce žalobce ze dne 29. 8. 2014, kteří uvedli, že nikdo z nich se spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. nejednal a neví, kdo ji zastupuje či kdo za ni výzkum zpracovává. Správce daně dále uvedl, že dle tvrzení žalobce měla tato společnost vypracovat dvě studie v roce 2012. Jaké osoby tyto studie zpracovaly, na jakém místě a na jakých zařízeních nikdo neví. Stejně tak není zřejmé, zda k tomu došlo v EU, na území ČR či v jiné mimoevropské zemi. Žalobce v průběhu kontroly žádný věrohodný důkazní prostředek týkající se tohoto daňově účinného nákladu nepředložil.

K prokázání těchto skutečností byly správcem daně požadovány důkazní prostředky osvědčující, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být takové osoby předvolány jako svědci a dále doložit předávací protokol včetně všech náležitostí dle smlouvy.

Zpochybněn byl dále žalobcem uplatněný daňově účinný náklad zaúčtovaný v částce 382.882,20 Kč – 3D model, 3D animace a 3D simulace. K tomuto účetnímu případu byl žalobcem předložen účetní doklad vystavený spol. Art Pro Digital Ltd. dne 20. 5. 2013. Žádná smlouva mezi touto společností a žalobcem však předložena nebyla. Z předložených smluv vyplývá, že 3D model měl být výstupem k části 3. průmyslového výzkumu, avšak dodavatelem části 3. společnost žalobce vůbec nebyla. Dle sdělení žalobce i z předložených smluv vyplývá, že se žalobce podílel pouze na části 1, 2 a 4. Třetí část prováděla žilinská univerzita. V žádném z vystavených dokladů pro IMET – AKE není uvedeno dodání 3D modelu. Žalobce v průběhu kontroly nepředložil žádný věrohodný důkazní prostředek týkající se daňově účinného nákladu ve výši 382.882,20 Kč (15.230 €).

Žalobci bylo navrženo předložit daňový doklad prokazující příčinnou souvislost s výnosy kontrolovaného daňového subjektu ve zdaňovacím období roku 2013.

Výše vyjádřené a zdůvodněné pochybnosti správce daně odpovídají závěrům Kontrolního zjištění, který je součástí Zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2015 č.j. 1685868/15/2205-60562-304310.

Správce daně všechny výše uvedené pochybnosti o účelnosti žalobcem vynaložených nákladů vztahujících se k činnosti žalobcem deklarovaného subdodavatele spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a nákladů vztahujících se k dodání 3D modelu, který měla realizovat spol. Art Pro Digital, řádně zdůvodnil a opřel o provedené dokazování, jehož výsledky, shrnuté v rámci kontrolního zjištění, prokázaly důvodnost jeho pochybností. Správce daně dokonce žalobci v předmětných výzvách konkrétně popsal, jaké důkazy by měly být z jeho strany předloženy, aby tak vyvrátil správcem daně vyjádřené pochybnosti. Bylo proto pouze na žalobci, aby pochybnosti správce daně jím navrženými důkazy vyvrátil. Žalobce však i nadále trval na provedení dokazování v podobě svědeckých výpovědí, které nebyly pro odstranění pochybností správce daně relevantní, jak již bylo krajským soudem zdůvodněno shora.

Správce daně unesl své důkazní břemeno a dále bylo na žalobci, aby prokázal soulad svého účetnictví se skutečností, aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochybností o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

V této souvislosti je nutno odmítnout i další námitku žalobce, podle které to byl správce daně, kdo měl nechat zpracovat znalecký posudek, který by určil, jaká data byla žalobci předána žilinskou univerzitou a zda se bezezbytku jedná o data, která byla žalobcem předána objednateli a jaká data poskytla žalobci společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC.

Správce daně unesl důkazní břemeno, prokázal, že ohledně činnosti subdodavatele spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. vyvstaly vážné a důvodné pochyby, což v daném případě učinilo účetnictví žalobce nevěrohodným, neúplným a neprůkazným, bylo proto v další fázi řízení na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil. Důkazní břemeno se přesunulo na stranu žalobce a on byl povinen předložit takový důkaz, který by byl schopný uvedené pochybnosti rozptýlit. Pokud měl žalobce za to, že právě znalecký posudek týkající se rozsahu dat poskytnutých žalobci ze strany spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC., by mohl pochybnosti správce daně rozptýlit, měl jej správci daně jako důkaz předložit.

K tomu krajský soud pro úplnost doplňuje, že žalobcem avizovaný posudek Ing. Ť., který žalobce soudu nepředložil, by pro projednávanou věc neměl žádnou relevanci, s ohledem na to, že z obsahu tohoto posudku, který žalobce avizoval v žalobě, se podává, že by měl prokazovat uskutečnění plnění ze strany žalobce, za které byla žalobci poskytnuta zadavatelem veřejné soutěže odměna. To však není pro projednávanou věc relevantní.

Žalobce dále vyjádřil přesvědčení, že správce daně byl povinen daň stanovit dle pomůcek, neboť dle závěrů daňových orgánů neprokázal jím uváděné skutečnosti a daň tak nebylo možno stanovit na základě dokazování.

Žalobci byla dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015 doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 2.305.650 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015 č. doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 249.660 Kč.

Daňovými orgány nebyly uznány některé přijaté služby od společnosti PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a Art Pro Digital Ltd., jako výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmu. Dle závěrů daňových orgánů žalobce neprokázal faktické přijetí deklarovaných služeb od uvedených subdodavatelů.

Správce daně dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínku ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého 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.

Z dikce tohoto zákonného ustanovení je zřejmé, že je to to právě poplatník, kdo nese důkazní břemeno spočívající v prokázání účelně vynaložených výdajů (nákladů), které uplatnil v daňovém přiznání. Důkazní břemeno na straně poplatníka konstatoval i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 10. 2. 2005 č.j. 2Afs 90/2004 - 70, kde uvedl, že „*Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník.*“

Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že účelně vynaložené náklady dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů může poplatník prokázat svým účetnictvím, ale též jinými záznamy (viz rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9Afs 30/2008 - 96).

Uvedené závěry lze dovodit i z právního rámce k této otázce obsaženého v ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Z charakteru zákonné úpravy § 92 daňového řádu vyplývá, že konstrukce způsobu stanovení daně je založena především na stanovení daně prostřednictvím dokazování. Jak vyplývá z výše citované judikatury, je to právě daňový poplatník, kdo nese důkazní břemeno spočívající v prokázání účelně vynaložených nákladů, které uplatnil v daňovém přiznání. Ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek lze přistoupit, pokud daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, daň nebylo možno stanovit dokazováním a pokud existují pomůcky, díky nimž lze stanovit daň dostatečně spolehlivě. V nyní projednávané věci nebyly uvedené podmínky pro stanovení daně pomůckami splněny, přestože ze strany žalobce nebylo uneseno důkazní břemeno, neboť daň mohla být stanovena dokazováním.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu se v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015-29 vyjádřil k podmínkám, které musí být splněny, aby bylo nutné přistoupit ke stanovení daně pomůckami: „*Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě*

pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.,,

V nyní projednávané věci správce daně dostal své povinnosti zajistit, co nejúplněji zjištění rozhodných skutečností. Správce daně v průběhu řízení rovněž postupoval v potřebné součinnosti s daňovým subjektem, žalobce byl v rámci výzvy k prokázání skutečností patřičně a zcela konkrétně a srozumitelně informován o tom, jaké rozhodné okolnosti má prokázat. Žalobce v návaznosti na tento postup správce daně předložil výše zmíněné důkazní prostředky, které však neprokázaly účelnost nákladů vztahujících se k činnosti žalobcem deklarovaného subdodavatele spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a Art Pro Digital Ltd. Všechny ostatní žalobcem uplatněné náklady byly v řízení prokázány. Nesplnění průkazní povinnosti žalobce se tedy týkalo pouze několika vybraných jednotlivých položek, které nebyly uznány za daňově relevantní. V daném případě nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobce. Jednalo se o jednu nákladovou fakturu v roce 2012 a o tři nákladové faktury v roce 2013. Správce daně uznal náklady vynaložené na mzdy z dohod o provedení práce, dále náklady související s pronájmem strojního zařízení a rovněž náklady vztahující se k výrobě ložisek spol. AKE Skalica. Vzhledem k tomu, že nebyly uznány pouze náklady týkající se služeb, které nebyly žalobcem prokázány, nebylo v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz. rozhodnutí ze dne 16. 1. 2012 č.j. 7Afs 87/2011 – 135) nutno přistupovat ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

Podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebyly v daném případě splněny.

Žalobce dále označil za rozporný závěr správce daně, podle kterého se ze strany vědeckých pracovníků, kteří vykonávali svou práci na základě dohod o provedení práce, nejednalo o pouhé provedení základního měření vzorku, nýbrž také o jeho zpracování a hodnocení. Toto je však v rozporu s tím, co tyto osoby uvedly v rámci nalézacího řízení.

Obsahem faktury č. 112001, která byla vystavena žalobcem pro odběratele IMET – AKE je výčet studií a průzkumů, které byly této společnosti fakturovány, a to na podkladě přiložené Smlouvy o dílo ze dne 21. 6. 2012 – část 1 a na základě Pracovních výkazů č. 1-5. Odběrateli byly účtovány: *Zpracování studie technické realizovatelnosti 1. Průzkum současných postupů pro stanovení parametrů valivých ložisek 2. Průzkum nejnovějších trendů v oblasti vědy a techniky ...*

Krajský soud porovnal obsah žalobcem předložené výsledné studie specifikované shora uvedenou fakturou a dospěl k závěru, že tato výsledná studie obsahově zcela odpovídá studiím a průzkumům, které byly vypracovány na základě Dohod o provedení práce Ing. M.M., Ing. R.K., Ph.D. a Ing. S.H., Ph.D.

Výsledná studie předložená žalobcem odběrateli spol. IMET – AKE neobsahuje analýzu nebo hodnocení, které by bylo zpracováno někým jiným, než uvedenými vědeckými pracovníky. Z obsahu výsledné studie je zřejmé, že se na ní nepodílel žalobcem deklarovaný subdodavatel, společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC., nýbrž pouze uvedení vědeckí pracovníci.

Stejně tak práce, jejichž výčet je obsažen ve fakturách č. 113001 a č. 113002, které byly vystaveny žalobcem pro odběratele IMET – AKE na podkladě Pracovních výkazů č. 6 a 7. odpovídají studiím vypracovaným výše uvedenými vědeckými pracovníky.

Z žalobcem předložených materiálů není zřejmé, že se na studiích předaných odběrateli IMET – AKE žalobcem podílel někdo další. Předmětem dohod slovenských vědeckých pracovníků bylo zpracování a vyhodnocování výsledků měření, právě v tomto rozsahu byla odběrateli předána výsledná studie, a to aniž by obsahovala nějakou přidanou hodnotu vypracovanou jiným subdodavatelem. Žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil materiály, které měly být dle jeho tvrzení výstupem ze zpracování a vyhodnocení naměřených dat spol. CITRA.

Ing. M. k prováděným pracím vypovídal v rámci ústního jednání dne 29. 8. 2014, kde uvedl, že byl pouze technickým konzultantem výzkumu. V rámci svého písemného podání, které žalobce předložil dne 16. 11. 2015, Ing. M. uvedl, že jeho činnost spočívala v měření hodnot a provádění zkoušek. Dále uvedl, že takto naměřené hodnoty měly být zřejmě poskytnuty spol. CITRA, která měla zajistit jejich zpracování do 3D virtuálního modelu ložiska. Toto 3D virtuální modelové ložisko, které bylo zpracováno ve spol. CITRA v Asii mělo sloužit k další části výzkumu prováděné žilinskou univerzitou.

Výše uvedené vyjádření jednoho z vědeckých pracovníků nevypovídá nic o tom, jakým způsobem a v jaké míře se na výsledném znění výzkumu podílela spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC.

Tvrzení Ing. M. se krajskému soudu nejeví jako věrohodné, když tento na jednu stranu během ústního jednání uvedl, že byl pouze technickým konzultantem výzkumu a nic bližšího k postupům vědecké činnosti nesdělil, ačkoliv měl možnost. Na druhou stranu v rámci písemného vyjádření podává informace o tom, že naměřené hodnoty měly být poskytnuty spol. CITRA, která měla zajistit zpracování 3D modelu. Tento závěr zcela odporuje žalobním tvrzením i fakturaci předložené žalobce, podle kterých měl být 3D model vyhotoven spol. Art Pro Digital.

Krajský soud shrnuje, že z obsahu a koncepce předložených materiálů je zřejmé, že představují ucelený soubor, na kterém se zjevně podílel jeden tým vědeckých pracovníků, kteří spolu museli vzájemně komunikovat, neboť studie v nich obsažené na sebe vzájemně navazují. O rozsahu činnosti vědeckých pracovníků vypovídá pouze konečná podoba výzkumu předaná žalobcem odběrateli, a to v porovnání s jimi předloženými studiemi, které obsahově této výsledné studii zcela odpovídají, přičemž z ní není patrná účast jiného subjektu, který by se na výsledné studii podílel, jak tvrdí žalobce. Závěry správce daně v tomto směru krajský soud neshledal rozpornými, když ze sdělení Ing. M. nejsou seznatelné žádné hodnověrné závěry týkající se rozsahu jeho činnosti a činností ostatních subdodavatelů.

Závěrem se krajský soud zabýval námitkou žalobce, kterou rozporoval postup správce daně i důvody žalovaného, jež vedly k neuznání nákladů vynaložených žalobcem na pořízení studií zpracovaných společností PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a zpracování 3D animací společností Art Pro Digital Ltd.

Žalobce ve vztahu k 3D animaci uvedl, že pro něj byla vytvořena spol. Art Pro Digital Ltd., která ji vypracovala jako nedílnou součást druhé části výzkumu, která byla nezbytná pro určení dalšího vizuálního a rozměrového rámce výzkumu. Tato 3D animace byla podle žalobce nezbytným podkladem a následnou součástí 3D virtuálního modelu vypracovaného žilinskou univerzitou v rámci 3. části.

Daňové orgány fakturaci vystavenou žalobcem za 3D model, 3D animaci a 3D simulaci neuznaly jako účelně vynaložený náklad, neboť žalobce v řízení neprokázal příčinnou souvislost této části výzkumu s výnosy. Dokazováním bylo v průběhu daňového řízení zjištěno, že 3D model byl součástí třetí části zakázky „*Plánovaný výskum paramterov ložiskových materiálův a ich aplikácie vo virtuálných modeloch – aplikácia materiálových paramterov a výskum fyzikálných veličín v 3D modeli ložiska*“, kterou měla vypracovat žilinská univerzita. Žalobce v rámci jím vypracovávaných částí 1, 2 a 4 tento model zajistit neměl. Pokud tedy zhotovení 3D modelu nechal vypracovat žalobce, měl jej vyúčtovat univerzitě v Žilině, která následně zadavateli zakázky 3D model ložiska vyúčtovala.

Krajský soud se s výše učiněnými závěry daňových orgánů zcela ztotožňuje. Ze zadání zakázky a ze zadání těch jejích částí, které měly být vypracovány žalobcem, vyplývá, že žalobce v rámci své části 1, 2 a 4 neměl vypracovávat 3D model, 3D animaci ani 3D simulaci ložiska. Z obsahu výsledné studie nevyplývá, že by tato 3D modelace byla jejích součástí. Žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil tuto část výzkumu a daňové orgány tak neměly možnost se s ní reálně seznámit. 3D model ložiska je součástí 3. části zakázky, kterou pro zadavatele měla vypracovat univerzita v Žilině. Krajskému soudu není znám důvod, pro který by si univerzita tento model nemohla vytvořit sama, případně sama sjednat dodání tohoto modelu. Z průběhu výzkumu vyplývá, že to byl naopak žalobce, kdo využíval vybavení a zázemí univerzity. Z tohoto lze dovozovat, že univerzita disponovala mírou vybavení pro daný výzkum a i pokud by nebyla schopná 3D model sama zpracovat, jistě na základě své praxe a kontaktů, měla možnost oslovit vlastního subdodavatele tohoto 3D modelu. V této otázce nepůsobí příliš věrohodně ani tvrzení Ing. M. učiněné v jeho písemném vyjádření, kde dokonce uvedl, že 3D model měla zpracovat na základě údajů zaslaných p. Szabó společnost CITRA v Indonésii. Tato informace však ze strany žalobce nikdy nezazněla, neboť po celou dobu řízení tvrdil, že naměřené hodnoty měly být poskytnuty spol. Art Pro Digital.

Žalobce v průběhu řízení neprokázal příčinnou souvislost nákladu zahrnutého do základu daně ve výši 382.882,20 Kč (15.230 €) s výnosy.

Krajský soud na základě posouzení všech výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že žalobce v řízení před daňovými orgány neprokázal, že by zakázka, kterou na základě veřejné soutěže zajišťoval pro zadavatele, a to v rozsahu částí 1, 2 a 4, byla provedena žalobcem deklarovaným způsobem, v jím deklarované hodnotě a jím deklarovaným dodavatelem. Na základě provedeného dokazování bylo prokázáno, že žalobce předal zadavateli zakázky výslednou studii odpovídající zadání jím vysoutěžených částí. V řízení před daňovými orgány však nebylo prokázáno, že by se na této zakázce v žalobcem deklarovaném rozsahu podílel jím deklarovaný subdodavatel, a to společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC., potažmo spol. CITRA KARYA UTAMA, PT., která měla být dodavatelem spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. V řízení před daňovými orgány nebyla prokázána příčinná souvislost žalobcem uplatněného nákladu v částce 382.882,20 Kč vystavené za zhotovení 3D modelu, 3D animace a 3D simulace, kterou pro žalobce měla vytvořit spol. Art Pro Digital Ltd. V řízení nebylo prokázáno, že by tato 3D modelace byla součástí zakázky žalobce, když ze zadání zakázky bylo naopak prokázáno, že je součástí části 3 zakázky, kterou pro zadavatele měla vyhotovit Žilinská univerzita v Žilině. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že plátcem deklarované zdanitelné plnění nemůže být prokázáno pouhým předložením daňového dokladu, byť by tento doklad byl formálně správným (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9Afs 47/2014 – 74). Žalobce v průběhu daňového řízení předložil smlouvy uzavřené mezi ním a společnostmi

PROMOTORY SOLUTIONS LLC. a rovněž smlouvy uzavřené mezi touto mateřskou společností žalobce a CITRA KARYA UTAMA, PT. Žalobce předložil také listiny označené jako pracovní výkazy. Žádný z těchto dokumentů však nebyl schopen prokázat, že k reálnému plnění ze strany spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. v žalobcem deklarovaném rozsahu a jím deklarovaným způsobem došlo. Žalobce měl v průběhu řízení možnost prokázat jím tvrzené skutečnosti týkající se plnění ze strany spol. PROMOTORY SOLUTIONS LLC. prostředky, které by měly dostatečnou důkazní sílu, a to např. údaji o tom, kdo konkrétně a kdy studie vypracoval, aby mohli být předvoláni jako svědci a dále žalobce mohl doložit předávací protokol včetně všech náležitostí dle smlouvy. Žádný z těchto důkazů však žalobce nedoložil, v řízení před daňovými orgány tak své důkazní břemeno neunesl a jím deklarované plnění ze strany PROMOTORY SOLUTIONS LLC. prokázáno nebylo. Žalobce důkazní břemeno týkající se existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu neunesl ani ve vztahu k uplatněnému nákladu za 3D modelaci, animaci a simulaci. Žalobce v průběhu celého řízení nepředložil tuto část výzkumu. Ze zadání zakázky, která mu byla přidělena, nebylo prokázáno, že by její součástí byla 3D modelace. Pokud žalobce tvrdí, že tato modelace byla nezbytná pro navazující třetí část zakázky, kterou pro zadavatele měla vykonat žilinská univerzita, nebylo v řízení prokázáno, proč by tuto část zakázky nemohla pořídit žilinská univerzita sama, případně z jakého důvodu žalobce nefakturoval tuto část zakázky přímo univerzitě. Žalobce v případě těchto jím uplatněných nákladů neprokázal jejich příčinnou souvislost s výdaji.

Na základě výše citovaných důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou a na podkladě § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů nepřiznává.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 2. února 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
Předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: P. J.