



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Dany Černé a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci žalobce: **AUFEER DESING, s.r.o.**, se sídlem Bílkova 865, Praha 1, IČ: 26159031, zastoupeného: JUDr. Zdeněk Krampera, advokát, se sídlem Kořenského 15/1107, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9.12.2013 č.j. 30117/13/5000-14204-703000,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

[1] Žalobce podanou žalobou napadl shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým bylo změněno prvostupňové správní rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále také jen „*finanční úřad*“, případně obecně „*správce daně*“ pro finanční úřad i žalovaného) – dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 ze dne 25.5.2012, č.j. 301632/12/001514107795 (dále také jen „*platební výměr nebo prvostupňové rozhodnutí*“). V daňovém řízení byla doměřena daň podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o daních z příjmů*“), a podle ust. § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový řád*“); daň byla dodatečně vyměřena ve výši 7 142 730 Kč, a současně byla uložena povinnost hradit penále ve výši 20% z částky dodatečně doměřené daně v celkové výši 1.428.540 Kč.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě nejprve popsal průběh rozsáhlého daňového řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, přičemž v této části žaloby opakuje obsah procesních úkonů v daňovém řízení; namítá, že žalovaný (správce daně) neprovedl všechny

jím navržené důkazy, které uplatňoval již v průběhu daňové kontroly, a které vypočítává v další části žaloby, aniž by rozdělil, které konkrétní důkazy žalovaný či správce daně neprovedl a které ano (*Rámcová smlouva na vývojové a konstrukční práce ze dne 3.1.2008, Smlouva o výpůjčce ze dne 3.1.2008, Dohoda o ochraně obchodního tajemství ze dne 3.1.2008, usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16.1.2008, Notářský zápis č.j. NZ 828/2007, N 842/2007, plná moc udělená xxxxxxxx společností TRELIA s.r.o. ze dne 7.2.2008, výpověď xxxxxxxx, jednatele společnosti AUFEER DESIGN s.r.o., výpověď xxxxxxxx, jednatele společnosti AUFEER DESIGN s.r.o., výpověď xxxxxxxx, ředitele společnosti AUFEER DESIGN s.r.o., předávací protokol na zapůjčení movitých věcí ze dne 3.1.2008, předávací protokol na vrácení movitých věcí ze dne 9.1.2009, protokol o výsledku svědka pana xxxxxxxxxx dne 3.10.2011, č.j. OKFK-93/TČ-2011-200203, Policie ČR, útvar odhalování korupce a finanční kriminality služby kriminální policie a vyšetřování, odbor daní výnosů a praní peněz, – 1. oddělení, PČR – Policejní prezidium, svědecká výpověď Tomáše Procházky dne 24.2.2011, výpověď xxxxxxxx, ředitele společnosti AUFEER DESIGN s.r.o., svědecká výpověď xxxxxxxx dne 19.7.2010, svědecká výpověď xxxxxxxx, ředitele společnosti AUFEER DESIGN s.r.o. dne 22.6.2011, příklady obchodních případů realizovaných za pomoci subdodavatelů, zakázka projektu „vývoj prototypů“, emailová komunikace mezi ředitelem AUFEER DESIGN s.r.o. xxxxxxxx a panem xxxxxx, průkaz existence datového úložiště, v němž byly ukládány pokyny a instrukce pro subdodavatele – společnost TRELIA, s.r.o. v rámci řešení subdodávky na pomocné konstrukční práce – SFTP server (Secure File Transfer Protocol), průkaz výsledků konstrukčních prací, jak byly po provedení pomocných prací ze strany subdodavatele, společnosti TRELIA, s.r.o. zkompletovány a archivovány v databázovém systému koncernu Volkswagen (KVS), průkaz existence software Lotus Sametime/Teamviewer jehož pomocí byl na virtuálních schůzkách se společností TRELIA, s.r.o. konzultován stávající průběh konstrukčních prací, příklady vývojové a výkresové dokumentace, dokladovaný celý průběh provedení zakázky na příkladu zakázky objednané u společnosti AUFEER DESIGN s.r.o. společností ŠKODA AUTO a.s. (včetně subdodávky od společnosti TRELIA, s.r.o. včetně fakturace a plateb vystavených faktur), dokladovaný celý průběh provedení zakázky na příkladu zakázky objednané u společnosti AUFEER DESIGN s.r.o., společností LEONI Bordnetz – Systeme GmbH (včetně subdodávky od společnosti TRELIA, s.r.o. včetně fakturace a plateb vystavených faktur), informace Policie ČR ze dne 13.12.2010, že v počítačích ve vlastnictví L. B. a v počítačích, užívaných L. B., byly nalezeny faktury a smlouvy mezi společnostmi TRELIA a AUFEER DESIGN, s.r.o., faktury vystavené společností TRELIA s.r.o. na odběratele AUFEER DESIGN s.r.o., s předávacími protokoly jako přílohou a seznamem hodin násobeným dohodnutou hodinovou sazbou, faktury vystavené AD jimiž byly projekty zahrnující pomocné práce dodané TRELIÍ fakturovány koncovým odběratelům objednávky koncových odběratelů, doklady o uskutečněných platbách, princip CAD prací se subdodavatelem - názorná příručka objasňující používání databázových systémů a postupy, používané u žalobce v průběhu realizace a přebírání subdodávek, statistika výrobní kapacity pracovníků ve sledovaném období, odborné stanovisko poradenské společnosti KPMG).*

[3] Konkrétně proti napadenému rozhodnutí uvádí tyto žalobní body. Nesouhlasí s tím, že by neprokázal faktické provedení příslušných prací, když je přijal od daňového subjektu TRELIA jako od svého subdodavatele; poukázal na to, že výsledky konstrukčních prací jsou předmětem obchodního tajemství v automobilovém průmyslu a nesmí být archivovány. Převážná část dodávek od společnosti TRELIA spočívala v zadání jednotlivých konstrukčních zadání, která lze fyzicky předat na nosiči, většinou jsou data odesílána do zabezpečeného datového úložiště STDP serveru. Konzultace reálného průběhu prací byly zajištěny prostřednictvím softwaru Lotus Sametime/Teamviewer, dále byl využit databázový systém

provozovaný koncernem Volkswagen KVS. Žalobce pro prokázání daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) považuje za významné prokázání existence datového úložiště, v němž byly ukládány pokyny a instrukce pro subdodavatele TRELIA, průkaz výsledku konstrukčních prací, archivovaných v KVS, průkaz existence a fungování softwaru Lotus Sametime/Teamviewer, jehož pomocí byl na konstrukčních pracích konzultován postup prací. K průkazu těchto skutečností navrhoval provedení místního šetření, což správce daně odmítl, a žalovaný provedl místní šetření u společnosti ŠKODA AUTO, což považuje žalobce za nepřipadné, neboť tato společnost přebírala jen konečné konstrukční práce od žalobce, do nichž konstruktéři žalobce předtím zapracovali pomocné práce, které předtím žalobce přebíral od TRELIA, společnost ŠKODA AUTO tak žádné práce od společnosti TRELIA nepřebírala. Napadá závěr, proč nebylo provedeno místní šetření, a dále namítá závěr žalovaného v tom, že by neprokázal faktické uskutečnění konstrukčních a vývojových prací, když podle svého názoru prokázal, že v předmětném období neměl vlastní kapacitu pro vyhotovení pomocných konstrukčních a vývojových prací, které byly následně zapracovány do konečného produktu konstrukčních prací, které nakonec řádně převzala společnost ŠKODA. Pokud má žalovaný za to, že konstrukční práce neprovedl sám žalobce, není zřejmé, proč dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nákladů roku 2008 z titulu neprokázání faktického uskutečnění prací. Žalobce dále znovu opakuje svou argumentaci a namítá, že bezvýsledně navrhoval provedení místního šetření u společnosti TRELIA, a že nedošlo ke vstřícnému postupu správce daně vůči žalobci.

[4] V dalším žalobním bodě žalobce nesouhlasí se závěrem správce daně, že věděl nebo vědět mohl, že jednání třetích osob je vedeno podvodným úmyslem, neboť není specifikováno, o jaký podvodný úmysl se mělo jednat. Podle názoru žalobce žalovaný svůj závěr opírá o jednu svědeckou výpověď v daňovém řízení, a závěr, že xxxxxxxx byl osobou, která dala pokyny panu xxxxxxx, kam má převést počítače, a že xxxxxxxx věděl, že zakázku nebude realizovat společnost TRELIA, je podle názoru žalobce dezinterpretace protokolu z výsledku svědka xxxxxxx, který neuvedl, že by mu kdokoliv ze zaměstnanců žalobce sděloval informace ohledně cíle přepravy. Podle názoru žalobce dále závěry žalovaného ohledně podvodného úmyslu třetích osob nijak nemohou souviset s daňovou uznatelností nákladů žalobce, když znovu uvádí, že prokázal, že přistoupil k zadání subdodávky v situaci, kdy neměl dostatečné interní kapacity, a že dodal konečné výstupy svému zákazníkovi, proto podle názoru žalobce není podstatné, kdo konkrétně externě tyto práce vykonal, přičemž žalobce měl oprávněně za to, že to byla společnost TRELIA. Nesouhlasí s tím, že správce daně hodnotí rozpory ve výpovědích třetích subjektů, které měly realizovat konstrukční práce. Poukázal na to, že ing. Z. uvedl, že mu nebylo známo, kam se počítače vezly, a předpokládal, že do společnosti TRELIA. Úvahu žalovaného v tom směru, že žalobce proto věděl o příslušném jednání považuje za manipulativní, totéž uvádí i o hodnocení emailové komunikace mezi xxxxxxx a xxxxxxxxxx, z níž podle názoru žalobce vyplývá, že žalobce upřesňoval a konzultoval zadání práce. Zakázka na subdodávku byla standardně zajištěna dohodou o utajení, která je běžně uzavírána se subdodavatelem a data jsou zabezpečována šifrováním, podle názoru žalobce není patrné, co na předávání prací není reálné. Navíc jde o pomocné práce dílčí povahy, finalizace zakázky probíhá samostatně a subdodavatel nemá z důvodu zabezpečení k datům určeným pro koncového zákazníka přístup.

[5] Žalobce pak dále napadá závěr správce daně o rozdílných verzích softwaru. Z přílohy 1 Rámcové smlouvy na vývojové a konstrukční práce plyne, že při práci byl ve stejném období používán software Catia V4 i V5, žalobce navrhoval, že místním šetřením je možné prokázat, že software V5 byl užíván minimálně do roku 2007, což žalovaný odmítl. Závěry žalovaného považuje za subjektivní spekulace, když žalovaný nemá dostatečnou odbornost

užití softwaru posoudit. Pokud žalovaný vychází ze sdělení útvarů společnosti ŠKODA AUTO, není zřejmé, na jakém právním základě zařadil tato sdělení mezi důkazní prostředky.

[6] Žalobce se dále v argumentaci vrací k závěru, že věděl nebo mohl vědět o podvodném jednání třetích osob, a uvádí, že se žalovaný nijak nezabýval usnesením policie o odložení trestního oznámení, které vychází ze závěru, že příslušné práce provedeny byly. Závěr o tom, zda došlo či nedošlo k podvodnému jednání, je otázka skutková, a pokud policejní orgán pravomocně rozhodl na základě určitého zjištěného stavu, měl by tato zjištění hodnotit i správce daně, neboť podle názoru žalobce je absurdní, aby jeden správní orgán dospěl k určitému závěru, a druhý k závěru opačnému. Poukazuje dále na to, že v policejním spise je výpověď svědka xxxxxxxxxx. Skutečnost, že správce daně dospěl k odlišnému závěru, než policejní orgán, považuje za nedostatečně odůvodněné.

[7] V další části žaloby žalobce poukazuje na rozhodovací činnost soudů a právní úpravu. Dovolává se nálezu Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 a Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-106, že není po něm přípustné požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel. Důkazní břemeno není možné pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování jakýchkoliv skutečností, zejména ne těch, které stíhají jiný daňový subjekt, a stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatele, tedy osob, s nimiž sám žádné smlouvy neuzavřel (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 131/2014, čj. 5 Afs 129/2006-147). V daném případě podle názoru žalobce správce daně na něj de facto přenesl důkazní břemeno jiného daňového subjektu, neboť požadoval vyvrácení svých zjištění o činnosti třetích osob. Úkolem státu je, aby zajistil všeobecné fungování systému a zamzil jakýmkoliv daňovým únikům (rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-118). Konkrétně uvedl, že se na žádných nesrovnalostech nepodílel, a opakuje, že podle jeho názoru nemůže mít na daňovou uznatelnost vliv skutečnost, kdo konkrétně předmětné práce vykonal, zda tak učinila společnost TRELIA prostřednictvím zaměstnanců nebo subdodavately, když pro žalobce byla smluvní stranou odpovědnou tato společnost. I kdyby byl pravdivý závěr žalovaného, že nebylo zjištěno, kdo fakticky fakturované konstrukční práce provedl, pak to podle názoru žalobce neznamena, že nebylo prokázáno provedení prací jako takových. Žalobce dále uvádí, že tvrzení žalovaného, xxxxxx věděl, kam budou ve skutečnosti počítače převáženy, je lživé a vyfabulované, neboť tato osoba nic takového ve výsledku neuvedla, neuvedl to ani svědek xxxxxx.

[8] V další části žaloby žalobce napadá závěr o neobvyklosti obchodního vztahu, přičemž namítá, že správce daně neprovedl žalobcem navržené důkazy, které byly primárně navrženy k prokázání faktického provedení prací, konkrétně místním šetřením k ohledání zabezpečených úložišť, což podle názoru žalobce bylo způsobilé k prokázání způsobu provedení a předání fakturovaných prací, ačkoliv bylo provedeno místní šetření u ŠKODA AUTO. Poukázal na místní šetření u společnosti ŠKODA AUTO, kde byly hodnoceny i veškeré objednávky adresované žalobci v roce 2008 a sdělení odborných útvarů tohoto daňového subjektu, ty pak byly dále doplněny. Žalobce dále navrhoval, že dokumentaci zahrnující všechny objednávky ŠKODA AUTO v roce 2008 včetně konečné fakturace předloží znovu, na to žalovaný nereagoval. Nesouhlasí dále se závěrem, že rezignoval na dohodu o utajení ze dne 28.6.2007 a na bezpečnostní opatření obvyklá v tomto průmyslovém odvětví, neboť v případě subdodávky TRELIA šlo o pomocné práce dílčí povahy a subdodavatel měl podepsaný závazek utajení ve vztahu k žalobci i ve vztahu k pomocným konstrukčním pracem, kompletaci zakázky prováděl zaměstnanec žalobce, k čemuž již subdodavatel přístup neměl. Žalobce nepoužívá žádné zabezpečené klíče a certifikáty, a vytýká, že žalovaný neprovedl důkazy navržené žalobcem o tom, jak fungují obvyklá opatření

v průmyslovém odvětví žalobce k zabezpečení dat. Dále uvedl, že na zajištění zabezpečení prostřednictvím dat na externích nosičích, podobné šifrování je i v případě dat posílaných po datových linkách, přičemž TRELIA byla vázána dohodou o utajení.

[9] Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že subdodávka TRELIA byla zajištěna jen rámcovou smlouvou, neboť tato rámcová smlouva sama bez objednávek žádné plnění neumožňuje, příslušný počet hodin je pak obsažen v objednávce, ze znění této smlouvy pak plyne, že veškeré plnění je možné realizovat jen na základě objednávek, které stanoví maximální cenu práce. Vedle rámcové smlouvy existuje stejná obchodní dokumentace jako ve vztahu ke společnosti ŠKODA AUTO (objednávky, fakturace a předávací protokol). Žalobce ve svém podání správci daně doložil konkrétní příklady zakázek včetně subdodávek, konkrétně poukázal na dodávku, kde byl subdodavatelem TRELIA v objemu 75 konstrukčních hodin. Nesouhlasí se závěrem žalovaného, že objednávka ŠKODA AUTO zněla na 2700 konstrukčních hodin a žalobce prokázal vyfakturování 100 konstrukčních hodin, neboť žalobce vyfakturoval pouze skutečně provedenou práci, která činila 100 konstrukčních hodin, na těch se podílela subdodávka TRELIA 75 konstrukčními hodinami. Jedná se o příklad zakázky, která nezahrnuje veškerou fakturaci společnosti ŠKODA AUTO.

[10] Žalobce dále uváděl ohledně obchodního jednání se společností TRELIA, že její zmocněnec xxxxxx se prokazoval písemným zmocněním, které žalobce ke dni zahájení daňové kontroly neměl k dispozici, a prokazoval se nadále plnou mocí ze dne 7.2.2008, což je v obchodním styku běžné. Nesouhlasí poukazováním na rizikovost právnické osoby, neboť pokud právnická osoba byla založena 8.11.2007, tak nemohla mít žádnou historii, od okamžiku založení právnické osoby je pak zakladatel oprávněn činit úkony za tuto osobu. Schopnost zajistit zpracování zadání prostřednictvím xxxxxx byla ověřena realizací bezplatné pilotní zakázky, což je praxe běžná.

[11] Žalobce pak opětovně poukazuje na hardware a software ohledně smlouvy o výpůjčce z počátku roku 2008, neboť v této době již byly počítače běžně dostupné, licence k software jsou bezplatně dostupné na kratší období v rozpětí několika měsíců, pilotní bezplatná zakázka byla logicky nesrovnatelně menšího rozsahu než skutečná obchodní zakázka. Žalobce dále předložil objem prací a zakázek v roce 2008, a statistiku výrobní kapacity v daném období, kdy byl nucen objem prací řešit pomocí subdodávek. Pokud bylo v dohodě o ochraně obchodního tajemství s TRELIA uvedeno, že práce budou prováděny na pozemku žalobce a v prostorách výzkumu a vývoje, pak žalobce uvádí, že se jednalo o formulářovou smlouvu, jejíž ujednání bylo modifikováno uzavřením písemné smlouvy o výpůjčce počítačových stanic.

[12] Žalobce dále uvedl, že v původní výzvě ze dne 24.2.2012 uvedl správce daně, že má pochybnosti o tom, zda se fakturované práce uskutečnily. Žalovaný byl podle názoru žalobce po celou dobu řízení pasivní, a provedl pouze důkaz místním šetřením ve společnosti ŠKODA AUTO a v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění daňově účinných nákladů roku 2008 z titulu neprokázání faktického uskutečnění konstrukčních a vývojových prací ve vztahu ke společnosti TRELIA, když práce ke konečnému zákazníkovi (společnosti ŠKODA) prokázány byly. Podle názoru žalobce tak není jasné, v čem příslušné pochybnosti spočívají, správce daně žalobci nikdy nesdělily změnu svého postoje. Dále znovu opakuje svou předešlou argumentaci ohledně hodnocení dokazování, usnesením policejního orgánu o odložení trestního oznámení. Žalobce pak dále uvádí, že podle jeho názoru je ve věci možné vyjít z rozsudků Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 188/2004-63 a 2 Afs 24/2007-125, kdy důkazní prostředky pochází ze sféry mimo

účetnictví, a že správce daně může požadovat prokázání pouze toho, co tvrdí daňový subjekt (rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[13] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, když odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a průběh správního řízení. Uvedl, že správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobcem předložené daňové doklady jsou v souladu s faktickým stavem. K neprovedení místního šetření ohledně průkazu existence datového úložiště uvedl, že žalobce v daňovém řízení opakovaně uváděl, že příslušné výstupy byly uloženy pro společnost TRELIA a poté byly znehodnoceny a skartovány, proto na základě tohoto důkazu by mohlo být prokázána pouze skutečnost existence a potenciální možnost využití k uvedeným účelům (průběh spolupráce), nikoliv faktické přijetí od společnosti TRELIA. K místnímu šetření u společnosti ŠKODA AUTO správce daně přistoupil na základě vyhodnocení svědecké výpovědi svědka xxxxxxxx, který uvedl, že faktické plnění lze ověřit u koncového zákazníka, proto zde bylo toto šetření provedeno. V daném řízení nebylo prokázáno, že předmětná chybějící kapacita konstrukčních hodin byla řešena právě dodávkami od společnosti TRELIA, názor žalobce, že není podstatné, kdo práce vykonal, nekoresponduje s judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.5.2007, sp. zn. 9 Afs 39/2007). Poukázal dále na to, že v daňovém řízení bylo zjištěno, že společnost RICHMOND ENTERPRISES LTD., do jejichž prostor byly údajně převezeny zapůjčené počítačové stanice a která mělo podle svědka xxxxxx vyhotovit zakázku, tyto práce nerealizovala (zástupce společnosti xxxxxxxx o jejich provedení nic nevěděl), přesto tato společnost vystavila za tyto práce fakturu na společnost CATANZARO, která neměla potřebné softwarové vybavení ani zaměstnance pro realizaci vývojových a konstrukčních prací, ta pak následně tyto služby vyfakturovala společnosti TRELIA, která je posléze vyfakturovala žalobci. Byť správce daně u koncového zákazníka (ŠKODA AUTO) ověřil, že výsledek prací mu byl žalobcem dodán, nebylo zjištěno, kdo tyto práce fakticky provedl. Dále poukázal na to, že žalobce nebyl schopen prokázat, na základě jakého pověření jednal o uzavření Rámcové smlouvy s xxxxxxx, tato rámcová smlouva obsahuje identifikační číslo společnosti TRELIA, přestože ta v době jejího uzavření ještě nebyla zapsána do obchodního rejstříku, žalobce nebyl schopen doložit pilotní zakázky k ověření odborné způsobilosti společnosti TRELIA a výpovědi svědků ohledně provedení realizace zakázky se různí, proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce nebyl v dobré víře.

[14] Žalovaný dále pro hodnocení svědecké výpovědi svědka xxxxxxxxx odkazuje na str. 23 a 25 napadeného rozhodnutí, ohledně užívání různých verzí softwaru Catia uvedl, že žalovaný nepochybnuje, že žalobce mohl v období roku 2008 užívat různé verze softwaru, ale podle žalobcem poskytnutého soupisu zapůjčených počítačových stanic a jejich softwarového vybavení byl na těchto počítačích instalován software Catia V5, podle sdělení koncového zákazníka ŠKODA AUTO však byl požadován software Catia V54 z důvodu kompatibility. Žalovaný může jako důkaz vyhodnotit všechny prostředky, které prokazují určitou skutečnost, tedy i sdělení odborných útvarů společnosti ŠKODA AUTO, ohledně usnesení policejního orgánu (jeho obsahu) se žalovaný vyjádřil na straně 28 napadeného rozhodnutí.

[15] Dále žalovaný uvedl, že v rámci řízení prováděl i šetření u třetích osob, nepožadoval však prokázání těchto skutečností po žalobci, ale ověřoval jimi tvrzení žalobce a dokazování, znovu uvedl, že je nutné prokázat, že příslušné plnění proběhlo tak, jak je v dokladech deklarováno, tedy v daném případě, že poskytovatelem byla společnost TRELIA. Žalovaný vyhodnotil rádne i obvyklost obchodního vztahu a provedl v řízení důkazy, které byly podkladem pro příslušné rozhodnutí.

[16] K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž setrval na své argumentaci, a znovu ji opakuje.

[17] Žalobce dále do spisu založil dne 20.5.2015 (tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby a rozšíření žalobních bodů) procesní úkon nazvaný doplnění žaloby, v němž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 110/2013-27, a uvedl, že podle jeho názoru projednávané věc je podle závěrů tohoto rozsudku řešitelná (výdaje žalobce skutečně vynaložil, což prokázal statistikou výrobní kapacity, obchodní dokumentaci se svým subdodavatelem TRELIA – rámcovou smlouvu, objednávky, cena za jednotku, maximální objednané množství, fakturace; výdaje vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, což bylo prokázáno správcem daně místním šetřením u společnosti ŠKODA AUTO, která práce převzala).

[18] K doplnění žaloby se vyjádřil žalovaný tak, že podle jeho názoru shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu nelze na daný případ aplikovat, neboť právě skutečnost uvedenou v tomto rozsudku žalobce nedoložil (zda příslušné náklady byly vynaloženy na deklarované dodávky a v jaké výši).

[19] K vyjádření žalovaného podal žalobce dupliku, v níž opětovně poukázal na svou argumentaci

[20] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že u žalobce byla dne 9.10.2009 zahájena daňová kontrola, dne 8.2.2010 při jednání žalobce předložil 11 faktur od společnosti TRELIA, a dále rámcovou smlouvu ze dne 3.1.2008 a přílohu č. 1 k této smlouvě, smlouvu o výpůjčce ze dne 3.1.2008, dohodu o ochraně obchodního tajemství ze dne 3.1.2008. Dne 24.2.2010 vydal správce daně výzvu, aby žalobce odstranil rozpor mezi údaji na rámcové smlouvě a smlouvě o výpůjčce (údaje na smlouvách uvedené byly známy až po zápisu do obchodního rejstříku či po registraci k dani z přidané hodnoty), identifikační údaje xxxxxxxx, kam byly počítačové stanice dodány a kde se po dobu výpůjčky nacházely, kdo na nich pracoval, a s kým bylo jednáno se společností TRELIA (zadávání požadavků, předávání výsledků, kdo a kde za žalobce kontroloval provedení prací). Žalobce odpověděl dne 12.3.2010, předložil plnou moci ze dne 7.2.2008 na xxxxxxxx a navrhl výpověď svědků (xxxxxxx). Následně žalobce doložil objednávku společnosti ŠKODA AUTO a.s. ze dne 2.5.2008 a fakturu ze dne 3.9.2008, kdy tomuto daňovému subjektu bylo žalobcem vyfakturováno pouze 100 konstrukčních hodin, vyfakturování zbylých 2600 konstrukčních hodin žalobce nedoložil; dále pak objednávku služeb na období 8/2008 ze dne 7.8.2008 u společnosti TRELIA a fakturu od této společnosti ze dne 5.9.2008 s předávacím protokolem ze dne 1.9.2008, na základě kterého žalobce převzal konstrukční práce v rozsahu 75 konstrukčních hodin. Žalovaný uvedl, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že zdokladoval celý rozsah zakázky, neboť doklady prokazují objednávku společnosti ŠKODA AUTO a.s. na práce v rozsahu 2700 hodin, z toho bylo vyfakturováno 100 konstrukčních hodin, přičemž společnost TRELIA se podílela subdodávkami ve výši 75 konstrukčních hodin.

[21] V odůvodnění je dále uvedena svědecká výpověď svědka xxxxxxx ze dne 22.6.2011, xxxxxxx ze dne 19.7.2010, a dožádání zaslané na Finanční úřad Praha – západ za účelem ověření transakcí mezi žalobcem a společností TRELIA. Dále je uvedena výpověď xxxxxxx z dne 12.5.2010, dne 19.5.2010, dne 2.8.2010 žalobce předložil soupis zapůjčených počítačových stanic společnosti TRELIA, nabývací listiny k nim a jaký software na nich byl nainstalován. Dne 4.10.2010 správce daně zaslal doplnění dožádání na Finanční úřad pro Prahu – západ, aby byl proveden výslech xxxxxxx k doplnění dalších zjištění, výslech byl

uskutečněn a žalovaný z něj vycházel. Dále dne 4.10.2010 bylo do spisu doplněno sdělení od policie o zajištění 338 ks faktur vydaných společností CATANZARO pro společnost TRELIA, všechny faktury mají stejný text. V další výzvě ze dne 26.10.2010 byl žalobce seznámen s pochybnostmi správce daně ohledně toho, kdo realizoval konstrukční a vývojové práce, k této výzvě se žalobce vyjádřil; byl vyzván k prokázání faktického uskutečnění nákupu konstrukčních prací a služeb tak, jak společnost TRELIA deklarovala na fakturách, které žalobce zahrnul do účetnictví a na jejichž základě uplatnil daňově účinné náklady; a dále způsob komunikace s xxxxxxxx, souvislost přijatých faktur se zdanitelnými příjmy a fakturaci všech služeb nakoupených od společnosti TRELIA odběratelům, na tuto výzvu žalobce odpověděl podáním evidovaným dne 30.11.2010. Správce daně na základě odpovědi dožádal Finanční úřad v Liberci o provedení svědeckých výpovědí osob, které měly zajišťovat přepravu počítačových stanic od žalobce společnosti RE LTD, dožádaný správce daně provedl svědecké výpovědi svědka xxxxx, xxxxxxxxx. Dne 18.1.2011 bylo zasláno dožádání na Finanční úřad pro Prahu 1 ve věci ověření fakturace u společnosti CATANZARO, u tohoto finančního úřadu dále byl sepsán protokol s xxxxxxxx v rámci daňového řízení se společností CATANZARO, a tento finanční úřad dále poskytl výpověď xxxxxxxx v daňovém řízení u společnosti CATANZARO ze dne 4.4.2011. Dále byl dožádán Finanční úřad v Liberci pro provedení svědecké výpovědi jednatele společnosti CATANZARO, k čemuž došlo výsledkem svědka ze dne 21.3.2011 xxxxxx. Dále je v odůvodnění uvedeno, že byly předloženy různé dokumenty týkající se registrace společnosti RE LTD ve státě Belize.

[22] Výsledky těchto zjištění byly s žalobcem projednány protokolem ze dne 4.11.2011, žalobce se k nim vyjádřil podáním ze dne 16.1.2012, navrhl výslech svědka M. W. na policii dne 3.10.2011, žalobce dále na finančním úřadu požadoval změnu kontrolního zjištění, a to až do doby vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 (prvostupňové správní rozhodnutí). Správce daně dále vycházel z podkladů od policie – účetnictví zajištěného u společnosti TRELIA, komunikace mezi společnostmi RE LTD a CATANZARO, výpovědi na policii xxxxxxxx, zjištění týkající se registrace společnosti RE LTD. Dále bylo řízení doplněno o prošetření ze společnosti ŠKODA (výpovědi mj. zaměstnanců xxxxxxxx), a dále bylo řízení doplněno o svědecké výpovědi xxxxxxxx (výpověď ze dne 4.2.2013), xxxxxxxx (výpovědi ze dne 28.1.2013), xxxxxxxx výpověď ze dne 15.2.2013).

[23] Po takto provedeném řízení (a to jak v rámci daňové kontroly, tak při vydání dodatečného platebního výměru a následně doplněného v rámci odvolacího řízení) vyšel žalovaný z těchto zjištění, když podstatné skutečnosti zjišťoval s ohledem na ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a z ust. § 92 odst. 3 a 4 a ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V průběhu odvolacího řízení provedlo územní pracoviště Mladá Boleslav místní šetření u společnosti ŠKODA, kde byly předloženy rámcové smlouvy, upřesňující objednávky a faktury k objednávkám. K zajištění konstrukčních prací u společnosti TRELIA žalobce předložil pouze jednu rámcovou smlouvu na práce, které měly být prováděny celý rok 2008, přičemž v její příloze je sjednána cena za jednu hodinu, není dohodnut maximální počet hodin, nebo cena, jakou je žalobce ochoten zaplatit a nejsou sjednány ani realizace konkrétních prací, což je vzhledem k dohodám uzavřeným se společností ŠKODA neobvyklé. Zástupci organizačních útvarů společnosti ŠKODA sdělili, že na příslušné práce bylo zapotřebí průběh prací soustavně konzultovat (denně), že pracovníci provádějící tyto práce musí disponovat potřebným know-how, absolvovat škole a ke zhotovení prací byl požadován hardware a software Catia V4, s novou verzí softwaru Catia V5 bylo pracováno od roku 2010 (sdělení xxxxxx, svědecká výpověď svědka xxxxxxxx), takže software Catia V5 nemohl být v roce 2008 instalován na počítačových stanicích zapůjčených společnosti RE LTD, neboť by

nebyla zajištěna kompatibilita. xxxxxxxx potvrdil, že nemá odbornou praxi v oboru vývojových a konstrukčních prací a z e-mailové korespondence mezi ním a xxxxxxxx vyplývá, že měl problémy s pochopením zadání prací, přesto mu měla být předávána také ústní zadání, které měl dál reprodukovat panu xxxxxxx, a ten pak panu xxxxxxx, a teprve potom se mělo zadání dostat ke konečnému zpracovateli, což není reálné. Žalovaný dospěl k závěru, že nemá pochybnosti o dodání služeb koncovému zákazníkovi, ale o tom, že konstrukční práce byly pořízeny deklarovaným způsobem, tedy od společnosti TRELIA. Svědci xxxxxxxx, xxxxxxxx shodně potvrdili, že společnosti TRELIA byl zadán zkušební projekt, aby ten mohl realizovat zkušený zakázku již koncem roku 2007, musel by mít k dispozici potřebný hardware a software, který podle dokladů byl však zapůjčen až počátkem roku 2008. Svědek xxxxxxx potvrdil, že v roce 2008 pracovali se softwarem Catia V4, která byla v platnosti ještě nejméně 2 roky. Pokud na zapůjčených počítačových stanicích byl instalován software Catia V5, nemohla spolupráce probíhat tak, jak žalobce deklaruje. Dále nebylo prokázáno, že k přepravě a výpůjčce počítačových stanic vůbec došlo, neboť svědek xxxxxxx uvedl, že nakládece byla přítomna osoba od společnosti žalobce (xxxxxxx), xxxxxxxx přítomen nebyl, svědek neměl k přepravě žádné doklady, přesto xxxxxxx podepsal předávací protokol ze dne 3.1.2008, že převzal 15 počítačových stanic, svědek xxxxxxx přitom tvrdil, že vezl 8 – 10 krabic a pan xxxxxxxx tvrdil, že do sídla společnosti RE LTD do Lucemburska bylo přepraveno asi 15 počítačů. xxxxxxxx obdržel pokyny od pana xxxxxxxx, a je tedy zřejmé, že žalobci bylo známo místo, kam mají být počítače přepraveny, proto žalobce mohl vědět a věděl o existenci třetích osob, které měly realizovat konstrukční práce.

[24] Dalším rozporem v důkazech je skutečnost, že svědek xxxxxxxx si nevzpomněl na dodavatele ani na společnost TRELIA, ačkoliv se podle svědka xxxxxxxx znali z dřívější spolupráce, měli společně v roce 2007 smluvit předmětný kontrakt a xxxxxxxx měl předávat xxxxxxxx faktury a další zadání. Ze svědecké výpovědi svědka xxxxxxxx tak vyplynuly rozpory ve vztahu k realizaci konstrukčních prací společností TRELIA a nebylo prokázáno, že práce poskytl tato společnost, to nepotvrdila ani výpovědi xxxxxxxx, svědecká výpověď xxxxxxxx pak prokázala, jakým způsobem probíhala spolupráce společnosti ŠKODA a žalobce.

[25] V odůvodnění je dále reagováno na odvolací námitky žalobce a je uvedeno, že z žalobcem předložených důkazních prostředků nebyla účast xxxxxxxx při uzavírání smluv prokázána, proto jeho výslech nebyl proveden, další výslechy byly provedeny v odvolacím řízení (xxxxxxx). Dále je uvedeno, že ohledně uzavření rámcové smlouvy a smlouvy o výpůjčce mohl tyto úkony činit již dne 3.1.2008 xxxxxxxx na základě plné moci před vznikem společnosti TRELIA. Správce daně měl pochybnosti o datu uzavření předmětných smluv, neboť dne 3.1.2008 nebylo známo, pod jakou spisovou značkou bude zápis v obchodním rejstříku proveden a nebylo známo ani IČ a DIČ společnosti TRELIA, přesto jsou tyto údaje uvedeny na smlouvách, proto požadoval vysvětlení tohoto rozporu, tuto pochybnost neodstranil poukaz na notářský zápis o založení společnosti, neboť tyto údaje z něho nemohly být známy, sám žalobce pak uvedl, že pravděpodobně došlo k faktickému uzavření smlouvy až po 16.1.2008. Společnost TRELIA byla při uzavření rámcové smlouvy na trhu zcela neznámá, nebyla registrovaná v obchodním rejstříku, neměla žádné zaměstnance, její jednatel nikdy s žalobcem nevstoupil do osobního kontaktu, žalobce nepožadoval doložení žádné záruky odbornosti a zkušenosti této společnosti s konstrukčními a vývojovými pracemi, když realizaci zkušební zakázky žalobce neprokázal. Z těchto důvodů tak bylo nutné ověřit, kdo činil předmětné práce, svědek Z. uvedl, že pan xxxxxxxx byl odpovědný za odbornou stránku zadané práce, na jiném místě však uvedl, že neměl odborné předpoklady pro výkon předmětných prací, což svědek xxxxxxxx posléze sám potvrdil při svém výslechu. K získání několikamilionové zakázky pro renomovaného zákazníka stačilo, že pan xxxxxxxx

zpracoval úspěšně bezplatnou pilotní zakázku, o čemž nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, a byl schopen pochopit zadání zakázky a práci předat. Žalobce byl vázán dohodnou o utajení ze dne 28.6.2007 s konečným zákazníkem, kterou zcela ignoroval, stejně jako bezpečnostní opatření obvyklá v tomto průmyslovém odvětví, tvrdí, že počítačové vybavení, včetně softwaru, zabezpečených klíčů a certifikátů, bylo zapůjčeno, aniž ví, kam se počítače odvázejí.

[26] Dále odůvodnění rozebírá další odvolací námitky žalobce. Svědci uvedli, že spolupráce započala po zhotovení zkušebního úkolu v roce 2007, hardware a software však byl zapůjčen až na počátku roku 2008, svědek xxxxx věděl o realizaci zkušebního projektu, o jiných detailech spolupráce nic nevěděl xxxxxxxx ve svědecké výpovědi uvedl, že práce od společnosti TRELIA přebíral a kompletoval před předáním zákazníkovi, nelze však dohledat vazbu dílčích prací provedených touto společností a zaměstnanci žalobce. Svědek xxxxx uvedl, že zadání předal svému dodavateli společnosti Richmond LTD v Lucembursku, ale svým účetnictvím deklaroval, že jeho dodavatelem byla společnost CATANZARO, v jiné výpovědi svědek xxxxx tvrdí, že výsledky práce byly osobně předávány zástupci společnosti RE LTD na elektronických nosičích dat jemu a xxxxxxx, přitom zástupce společnosti RE LTD pan xxxx uvedl, že vše měl na starosti pan xxxxxxx o spolupráci nic neví, nebylo dále prokázáno, jakým způsobem byly výsledky konstrukčních prací předány zpět. Další rozpory jsou v tom, že svědek xxxxxxx tvrdil, že faktury předal osobně xxxxxxx, a že z interního systému žalobci si sám předem stáhnul na externí harddisk zadání práce pro následující období, to pak následně předal panu xxxxxxx nebo xxxxxxx, přičemž v dohodě o ochraně obchodního tajemství ze dne 3.1.2008 se společnost TRELIA zavázala, že nebude dodávat žádné informace třetím osobám a učiní taková opatření ve svých prostorách, aby zajistila utajení, nereálnost celé situace pak dokresluje svědek xxxxxxx, když tvrdí, že tuto dohodu společnost TRELIA plnila, i když mu bylo známo, že pan xxxxxxxx osobně práce nevykonával. Svědek xxxxxxxx pak tvrdil, že spolupráci společností RE LTD, CATANZARO a TRELIA upravuje rámcová smlouva, kterou však nemá, tvrdí, že konstrukční práce zajišťuje RE LTD, přičemž CATANZARO zajišťuje práce jen papírově, dále tvrdí, že ke spolupráci nemá žádnou komunikaci ohledně konstrukčních prací, je tak zřejmé, že se pan B. podílel na chodu obou společností, přesto nebyl oprávněn k těmto úkonům a byl příjemcem faktur za společnost TRELIA, ačkoliv se dále podílel na vedení společnosti CATANZARO.

[27] Dále je v odůvodnění uvedeno, že správce daně nepožadoval provedení důkazů od třetích osob od žalobce, proto nelze akceptovat námitku, že požaduje prokázání něčeho, co žalobce prokázat nemůže; požadoval prokázání pouze těch skutečností, které žalobce v daňovém řízení tvrdil. S ohledem na přepravu počítačů pak žalobce věděl o existenci třetích osob, které měly konstrukční práce realizovat. Ohledně emailové komunikace mezi panem xxxxxxx z roku 2008 je uvedeno, že z ní plyne, že si pan B. měl kopírovat přísně utajovaná data týkající se zadání konstrukčních prací ze zabezpečeného serveru žalobce na přenositelný nosič, který předal do Lucemburska; takový postup není reálný vzhledem k uzavřené dohodě o utajení ze dne 28.6.2007 či 3.1.2008. Dále nebyla předložena třístranná dohoda mezi společnostmi RE LTD, TRELIA a CATANZARO, ačkoliv ji žalobce navrhoval, správce daně jí získal v rámci dožádání od finančního úřadu v Liberci. Dále bylo zjištěno, že ve všech fakturách, vydaných společností TRELIA se společností CATANZARO se odkazuje na smlouvu o dílu ze dne 8.2.2008, která však nebyla předložena (v několika případech je na fakturách dokonce uvedeno, že se jedná o smlouvu o dílu ze dne 8.2.2008 reklamní činnost).

[28] Ohledně hodnocení písemností získaných od policie je v odůvodnění uvedeno, že ty byly hodnoceny, včetně výpovědí, které učinily různé osoby jako svědci (xxxxxxx), kdy

výpovědi byly hodnoceny s ohledem na výpovědi v daňovém řízení, a byly shledány konkrétní rozpory v těchto výpovědích (xxxxxxpodle svědka xxxxxxxx pouze podepisoval smlouvy, ale o obchodu nic neví, svědek xxxxxxxxnaopak uvádí, že panu xxxxxxxx předával dílčí úkoly, svědek xxxxxxxx uváděl, že obchod zprostředkoval pan xxxxxxxx, svědek xxxxxxxx a xxxxxxxx uvádějí, že spolupráci zprostředkoval xxxxxxxxxx, výpovědi svědka xxxxxxxxnebylo prokázáno, že společnost RE LTD provedla konstrukční práce, jak bylo deklarováno).

[29] Dále k vyhodnocení některých odvolacích námitek odkazuje žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na zprávu o daňové kontrole, konkrétně na hodnocení důkazních prostředků týkajících se běžné spolupráce žalobce s jinými externími dodavateli. Dále je hodnoceno, zda žalobce věděl nebo mohl vědět o skutečnostech, o něž se opírá závěr zprávy o daňové kontrole, kdy bylo prokázáno, že svědek xxxxxxxxpři přepravě počítačových stanic převzal pokyny od pana Z. a je tak zřejmé, že bylo žalobci známo místo, kam byly počítačové stanice přepraveny (do společnosti RE LTD), proto žalobce mohl vědět o existenci třetích osob. Správce daně po žalobci nepožadoval, aby nesl důkazní břemeno ve vztahu k jednání třetích osob, skutečnost, zda proběhla dodávka tak, jak je deklarováno na dokladech v řetězci předchozích dodavatelů, činil správce dně sám a za součinnosti policie. V tomto případě správce daně prokázal, že o souladu účetnictví žalobce se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že je činí ve vztahu k poskytnutí konstrukčních prací, nevěrohodným, a v daňovém řízení bylo prokázáno, že žalobce věděl o jednání třetích osob, mohl se tak důvodně domnívat, že jednání je vedeno podvodným úmyslem.

[30] V odůvodnění je dále uvedeno, že v průběhu řízení bylo prokázáno, že nemohlo být žalobci poskytnuto plnění společností TRELIA, kdy předpokladem k uplatnění výdaje je jeho reálný podklad, nelze akceptovat stav, kdy by výdaje byly uznávány jen na základě písemných dokladů bez opory ve faktickém stavu. Ohledně neprovedení některých navrhovaných důkazů je uvedeno, že žalovaný poskytl žalobci prodlouženou lhůtu, aby se mohl vyjádřit k učiněným zjištěním, proto není důvodná odvolací námitka, že se žalobce nemohl seznámit se spisem. Hodnocení svědecké výpovědi svědka xxxxxxxxbylo provedeno ve vzájemné souvislosti se svědeckou výpovědí svědka xxxxxxxx, dále je hodnocena obvyklost obchodního vztahu se společností TRELIA (uzavření rámcové smlouvy v té době s neexistující společností, pilotní zakázka měla být realizována v době, kdy tato společnost nebyla zapsána v obchodním rejstříku, svědek xxxxxxxxuváděl, že mu nebylo známo, za jakou společnost xxxxxxxx vystupuje při pilotní zakázce, nerespektování uzavřené dohody o ochraně obchodního tajemství). Dále je hodnoceno použití příslušného softwaru, dky důkazní návrh ohledně dokladování prací prováděných v softwaru Catia V5 od roku 2007 je nadbytečný, neboť nemůže prokázat, v jaké verzi měla být zpracována data společnosti TRELIA. Z vyjádření svědků (zaměstnanců společnosti ŠKODA zde konkrétně uvedených a svědka zaměstnance žalobce xxxxxxxx) vyplynulo, že v roce 2008 byl používán software Catia V4, když žalobce tvrdí, že na zapůjčených počítačových stanicích byl užíván software Catia V5.

[31] Ohledně provedení místního šetření ve společnosti REHAU je uvedeno, že žalovaný nezpochybnil obvyklost zadání pilotní zakázky, proto takové šetření nemůže prokázat realizaci pilotní zakázky společností TRELIA.

[32] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvažil takto.

[33] Podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodném období (zdaňovací období roku 2008): „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“.

[34] Obecně soud, stejně jako již učinil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, k celému rámci věci samé uvádí, že daňový subjekt si může od svého daňového základu odečíst pouze ty náklady (výdaje), u nichž po proběhlém daňovém řízení prokáže, že je použil pro dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Je to pouze a jediné daňový subjekt, který určuje, které takové náklady do základu daně zařadí. Pokud tyto náklady do základu daně zařadí, musí si být vědom, že správce daně po něm bude požadovat prokázání tzv. daňové uznatelnosti těchto nákladů.

[35] Dále je nutné obecně uvést, že tímto způsobem si daňový subjekt snižuje daňový základ a tím tedy daň. Již od počátku si tak musí být vědom, že takový postup bude muset v případném daňovém řízení obhájit, přičemž je pouze na něm, zda určité náklady uplatní (i z důvodu jejich průkaznosti ve vztahu k daňové uznatelnosti), či nikoliv.

[36] Ze shora uvedených obecných východisek je pak zjevné, že tímto postupem dochází ke snížení daňové povinnosti, proto musí být prokázáno faktické provedení příslušných prací, pokud (jako tomu bylo v tomto případě) se do daňového základu zahrnou náklady na provedení prací, které byly zajištěny subdodavatelsky, neboť se jedná o značně neurčitý skutkový stav. Proto je nutné trvat na tom, aby provedení prací bylo prokázáno nejen s ohledem na faktický výsledek ohledně těchto prací (což v daném případě prokázáno bylo místním šetřením u koncového zákazníka), ale rovněž subdodavatelské zajištění těchto prací konkrétním jiným subjektem a to u všech takto vykazovaných prací, neboť právě tímto postupem dochází ke snížení daňového základu a tím i výsledné daně. Jinými slovy řečeno, pro daňové účely nelze prokázat pouze to, že práce ve výsledku byly provedeny (jak uvedl policejní orgán ve svém usnesení o odložení věci podle trestního řádu z hlediska posouzení úmyslu zkrátit daň podle trestního zákona), ale v případě, kdy je uplatňován náklad na subdodávku od jiného subjektu (čímž došlo ke snížení daňového základu) i faktické provedení této subdodávky od tohoto konkrétního jiného subjektu. Tím v daném případě došlo ke snížení daňového základu a proto to je významná skutečnost, kterou daňový subjekt musí prokázat.

[37] Dále je nutné uvést, že pochopitelně nelze po daňovém subjektu požadovat prokázání skutečností, které se jej přímo netýkají, a které tak nemůže ze své moci prokázat (např. poměrů u třetích osob, smluv uzavřených třetími osobami, jejich zaměstnaneckou strukturu či obecně podnikatelský postup při plnění určité zakázky). Požadavek takového důkazu je na straně daňového subjektu nerealizovatelný a takový postup je judikaturou posuzován jako nemožný. To ovšem neznamená, že tímto obecným závěrem by bylo znemožněno zpochybnění tvrzení a důkazů, které předkládá daňový subjekt správcem daně, které možné je, a to i zjištěním u třetích daňových subjektů. Jinými slovy řečeno, správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat prokázání něčeho, co nemá a nemůže mít daňový subjekt

k dispozici, pokud je však na výzvu správce daně daňový subjekt se svým dokazováním nečinný, může správce daně tyto skutečnosti zjistit svým šetřením (právním postupem), případně může tímto způsobem zpochybnit věrohodnosti či pravdivost důkazů, které předložil daňový subjekt, nebo tvrzení, které v příslušném daňovém řízení uváděl. Podle názoru soudu k takovému postupu v tomto řízení došlo, kdy správce daně po žalobci nepožadoval prokázání skutečností, které může vědět a prokazovat pouze osoba třetí, ale těch skutečností, které uváděl sám žalobce (jaké přesně konstrukční práce a jakým způsobem je prováděla společnost TRELIA, když písemné důkazní prostředky předkládané žalobcem vykazují zcela zjevně takové deficiency, např. v uvedení identifikačního čísla nebo čísla bankovního účtu na smlouvě u společnosti, která ještě podle práva nevznikla, a tyto údaje tak nemohly objektivně být známé, že jejich věrohodnost je na první pohled značně nízká), případně skutečnosti, jimiž zpochybňuje a hodnotí dokazování provedené (např. obecné a vzájemně si odporující výpovědi svědků v daňovém řízení).

[38] V dané věci je zásadní spor o to, zda žalobce oprávněnost zahrnutí příslušného nákladu prokázal, což se podle názoru soudu nestalo. Žalobce v žalobě cituje důkazy, které správci daně v průběhu příslušného daňového řízení předkládal, podle názoru soudu však tyto důkazy daňovou uznatelnost (provedení příslušných konstrukčních prací společností TRELIA) neosvědčují, některé jsou rozporné v celkovém hodnocení s jinými důkazy (výpovědi svědků), některé jsou nevěrohodné (datace předložených smluv, obecné a vzájemně se lišící výpovědi svědků či jiných osob), ve svém souhrnu pak právně významnou skutečnost neprokazují.

[39] Žalobce ve svých podáních (replíce a duplice) poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.9.2014, č. j. 5 Afs 110/2013-27, který však podle názoru soudu podporuje závěr žalovaného, že žalobce oprávněnost zavedení nákladů z příslušných faktur od společnosti TRELIA neprokázal. Soud v tomto rozsudku uvedl, že: „...daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky: 1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit. 2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. 3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období. 4. Za výdaje je považuje zákon....Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky zákona o daních z příjmů. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první citovaného zákona: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007, č. j. 5 Afs 158/2005 - 226, příst. na www.nssoud.cz)...Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs

74/2009 - 111). V projednávané věci se přitom v případě dodavatele nejednalo o subjekt fiktivní (byť např. nekontaktní); tato společnost byla zapsána v obchodním rejstříku... Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné k otázce rozdílů mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, který konstatoval: „Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, nyní § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty – pozn. zdejšího soudu). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze přepokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).“.

[40] V daném případě žalobce oprávněnost zavedení nákladů prokazoval či navrhoval prokázat důkazními prostředky, jež správce daně svým dalším postupem (dokazováním) i zjištěními z jiných daňových řízení vyvrátil, přičemž v odůvodnění rozhodnutí konkrétně uvedl, proč tak učinil, na základě jakých úvah a konkrétně každý takový důkaz rozebral v souladu se zásadami logiky. Podle názoru soudu tak postupoval v souladu s tímto právním názorem shora uvedeným, když nijak na žalobce důkazní břemeno nepřenášel v tom smyslu, že by jej nutil prokazovat něco, co žalobce prokázat nemůže – takové dokazování vždy prováděl správce daně a vždy jím reagoval na konkrétní skutečnosti, které buď žalobce tvrdil ve svých procesních podáních, nebo které vyplynuly z žalobce předložených listin (např. zjevné nesrovnalosti ve smlouvách týkající se uvádění identifikačních údajů osoby, která podle práva byla založena, ale ještě nevznikla, proto nemohlo být známe její identifikační číslo, skutečnosti, že smlouvou o utajení měly být příslušné konstrukční práce prováděny u přímo u subdodavatele, ačkoliv z výpovědi svědků vyplynulo, že příslušné počítače byly převáženy na jiné místo), z provedeného dokazování (rozdílné výpovědi svědků a zaměstnanců žalobce o podstatných skutečnostech, tedy konkrétním faktickém provedení prací, které byly následně vyfakturovány a žalobce výdaj za jejich provedení zahrnul do základu daně). Po provedeném dokazování pak vždy byla dána žalobci možnost, aby se k němu vyjádřil, k porušení jeho procesních práv tak nedošlo. Proto podle názoru soudu postup správce daně v tomto případě nebyl v rozporu s judikaturou (kterou shora uvedený rozsudek shrnuje), a právní názor soudu uvedený v tomto rozsudku nelze vykládat k podpoření žalobních bodů žalobce.

[41] Žalobce v žalobě uvedl seznam všech důkazních prostředků, které správci daně v průběhu daňového řízení navrhl a předložil, ale není dost dobře patrné, proč tak činí – jak je uvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí i patrné z průběhu daňového řízení, správce daně všechny tyto prostředky vzal v potaz – v případě listin z nich vycházel, svědecké výsledky provedl, přičemž pokud z takto provedeného dokazování zjistil rozpor ve skutkových závěrech, provedl dokazování buď sám o skutečnostech, které žalobce prokázat

nemůže, nebo žalobce vyzval, aby skutečnost prokázal jinak. Z celé žaloby je tak patrné, že žalobce nenapadá obecně skutečnost, že by správce daně neprovedl všechny jím předložené důkazní prostředky (jak je přímo konkrétně uvedl v podané žalobě), ale skutkový závěr, který z těchto důkazních prostředků plyne, a s nímž žalobce nesouhlasí. Obsahově tak nenapadá průběh daňového řízení, ale vyhodnocení důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí a skutkový závěr, který z nich (a po doplnění dokazování z ostatních důkazních prostředků) učinil žalovaný. Obecně tak tento žalobní bod nelze hodnotit způsobem, který činil v žalobě žalobce, ale soud se zaměří na hodnocení jednotlivých důkazních prostředků konkrétně tam, kde je žalobce v podané žalobě napadá.

[42] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak nezpochybňuje skutečnost, že příslušné práce byly skutečně koncovému zákazníkovi odvedeny, stejně ani skutečnost, že by to musel být sám žalobce jako daňový subjekt, který by svými prostředky musel tyto práce vykonat. Podstatou rozhodovacího důvodu správce daně je skutečnost, že tak, jak žalobce sám ve svých podáních a jím předložených listinách či po provedených výsleších svědků či jiných osob uváděl (což se vztahuje k žalobcem vymezenému předmětu zkoumání a dokazování, jímž je zahrnutí faktur od společnosti TRELIA na provedené plnění do výdajů podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), tak k takovému závěru po provedeném dokazování nelze dojít, neboť důkazní prostředky, které žalobce předkládal či navrhoval, tento závěr neosvědčují, a provedeným dokazováním dalším byly některé již takto kusé závěry dále zpochybněny. Pokud žalobce poukazoval na obvyklost zadání prací v tomto odvětví podnikání, pak soud uvádí, že žalovaný právě z charakterizování této obvyklosti při hodnocení provedeného dokazování vycházel a podle názoru soudu nijak nevybočil z toho, co zároveň vyšlo najevo po tomto dokazování.

[43] Žalobce v žalobě velmi nekonkrétně uvádí, že navrhoval pro prokázání faktického přijetí subdodávky od společnosti TRELIA „velké množství důkazů“, které následně charakterizuje jako smluvní dokumentaci, daňové doklady, výsledky statutárních orgánů žalobce a obchodního ředitele, statistiku výrobní kapacity. Tento žalobní bod je velmi nekonkrétní – žalobce neuvádí, který z jím navržených důkazů proveden nebyl a v čem by provedení takového důkazu s ohledem na velmi rozsáhlé dokazování, které ve věci provedeno bylo, bylo podstatné pro příslušné skutkové zjištění. Vzhledem k tomu, že žalobce tento bod vymezil tímto způsobem obecně, soud obecně uvádí, že naprostou většinu důkazních prostředků správce daně provedl a ty hodnotil, na tom spočívá samotné skutkové zjištění správce daně i jeho další postup týkající se prověřování okolností, které právě z takto provedených důkazů vyplynuly. Pokud žalobce uvádí, že žádný z těchto důkazních prostředků nebyl zpochybněn, pak takový jeho závěr nemá oporu v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť právě zpochybnění těchto důkazních prostředků, resp. skutkových zjištění z nich plynoucích, je konkrétně zmíněno u jednotlivých provedených důkazů (soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, např. na str. 20 a následujících stranách odůvodnění jsou konkrétní zpochybnění uvedena).

[44] Žalobce v žalobě uvádí, že byla prokázána existence datového úložiště, výsledek konstrukčních prací a fungování příslušného softwaru – podle názoru soudu však nebylo prokázáno, že tyto práce vykonávala společnost, která vystavila příslušné faktury, a které posléze žalobce zahrnul do nákladů. Právě to je podstatná skutečnost, která z žalobcem předložených důkazních prostředků neplyne a naopak, jak již uvedl žalovaný, předložené důkazní prostředky vykazují zásadní pochybnosti o tom, že mohou prokázat provedení těchto prací společností TRELIA (na smlouvách jsou uvedeny údaje, které v době, kdy jsou smlouvy podepsány, nemohly být známy, práce měla provádět přímo společnost TRELIA ve svých

prostorách, ačkoliv příslušné počítače s programovým vybavením byly odvezeny zcela zjevně na jinou adresu, než na adresu sídla společnosti TRELIA, které navíc v té době bylo pouze sídlem virtuálním, zásadní nepovědomost svědka L. B. o podrobnostech tak rozsáhlého souboru informací, který musel být pro provedení prací tohoto druhu předán, použití počítačového programového vybavení, které nemohlo být pro provedení prací použito, neboť nebylo v té době kompatibilní s programovým vybavením konečného zákazníka apod.). Soud tak stejně jako žalovaný uvádí, že k prokázání faktického provedení prací právě společností TRELIA nedošlo a že žalobce k prokázání těchto prací předložil důkazní prostředky částečně nedostatečné (z nichž tato skutečnost sama o sobě neplyne), přičemž dalším dokazováním (výsledky svědků či jiných osob) tato skutečnost prokázána rovněž nebyla a navíc byla opětovně zpochybněna věrohodnost žalobcem předloženým důkazů. I když k příslušným pracím docházelo za zásad utajení podstatných informací, které je v tomto odvětví běžně známé, přesto natolik rozsáhlé práce od třetího subjektu by musely být dokladované i jinak; rovněž příslušné osoby, které tyto práce zadávaly, kontrolovaly a prováděly, by o nich musely mít mnohem větší a podrobnější vědomost, než to, co uváděly jako svědci v tomto daňovém řízení.

[45] Pokud žalobce v žalobě uvádí, že nebylo provedeno místní šetření u společnosti TRELIA, pak podle názoru soudu provedení takového důkazu nemohlo prokázat, že by u této společnosti byly práce skutečně provedeny, neboť z ostatních provedených důkazů zcela jasně plyne, že příslušné práce musely být činěny jinde, než v prostorách společnosti TRELIA (příslušné počítačové vybavení včetně softwaru bylo od žalobce převáženo jinam, nikoliv do sídla společnosti TRELIA, výsledek prací pak nemohl být nijak archivován s ohledem na uzavřené smlouvy o obchodním tajemství). Všechny ostatní důkazy, které byly provedeny, tak provedení tohoto důkazu činí nepodstatným, který by nemohl na zjištěních plynoucích z ostatních důkazních prostředků nic změnit.

[46] Žalobce v žalobě namítá závěr žalovaného, že považuje za nelogické, že neprokázal faktické provedení prací společností TRELIA, když žalovaný vyšel ze zjištění, že konečnému zákazníkovi práce předány byly, a žalobce v té době neměl sám dostatečné kapacity, aby tyto práce sám provedl. Soud v tomto závěru nic nelogického nespatřuje – správce daně v tomto řízení nehodnotí daňovou povinnost žalobce ve vztahu k jeho příjmům od konečného zákazníka, ale oprávněnost zahrnutí nákladů do základu daně od jeho subdodavatele, tj. společnosti TRELIA. Proto se musí hodnotit tuto část deklarovaného obchodního vztahu, nikoliv souhrn prací, které nakonec byly konečnému zákazníkovi předány. Žalobce do svých nákladů zahrnul výdaje na základě přijatých faktur o provedení prací společností TRELIA, proto musí mj. prokázat, že společnost TRELIA mu tyto práce fakticky poskytla, a že proto z tohoto důvodu se jedná o výdaj způsobilý snížit jeho daňový základ. Skutečnost, zda tyto práce provedl žalobce svými kapacitami, či někdo jiný, tak není předmětem tohoto řízení a skutkového zjištění – žalobce neuplatnil jako daňově uznatelný výdaj faktury od nějakého jiného subjektu, ale od subjektu TRELIA. Proto musí prokázat, že tento daňový subjekt příslušné práce fakticky provedl. Zjišťování, kdo příslušné práce skutečně provedl, je tak pro toto daňové řízení nevýznamné – žalobce svým právním jednáním (zařazením příslušných faktur od společnosti TRELIA do daňově uznatelných výdajů) určil, že práce vykonala společnost TRELIA a proto tuto skutečnost musí prokázat.

[47] Žalobce dále v žalobě napadá skutkový a právní závěr správce daně o tom, že věděl a musel vědět o jednání vedeném podvodným úmyslem, když není uvedeno, o jaké podvodné jednání se mělo jednat. Tato okolnost je podle názoru soudu poměrně nevýznamná - je obecně známo, co se rozumí podvodem či podvodným jednáním, a tím je v daňové oblasti

neodvedení řádně vypočtené daně či jiné veřejnoprávní dávky do veřejného rozpočtu ve stanovené lhůtě. Pokud žalovaný hodnotil výpověď svědka xxxxxx tak, že uvedl, že se počítače převezou na jiné místo, než na místo sídla společnosti TRELIA, pak takový závěr plyne přímo z této svědecké výpovědi, a o žádnou dezinterpretaci se nejedná. Dále soud uvádí, že pokud žalovaný zmiňoval podvodné jednání třetích osob, činil tak vždy v té argumentační rovině, kdy zpochybňoval provedené dokazování ve vztahu k tomu, co měl a má prokázat žalobce, čímž je provedení konkrétních prací společností TRELIA v podmínkách obvyklých v tomto podnikatelském prostředí, o čemž by žalobce musel mít podklady (velké množství takových prací, nutnost v podstatě každodenních pokynů k provádění prací s konkrétní osobou, která je bude případně dále předávat včetně dodržování obchodního tajemství).

[48] Žalobce dále napadá závěr žalovaného ohledně hodnocení výpovědi svědka xxxxxx, který podle názoru žalobce nevypovídal o tom, že počítače byly převezeny nikoliv do sídla společnosti TRELIA. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že skutečnost, že počítače nebyly převezeny do sídla společnosti TRELIA, neplyne pouze z výpovědi ing. xxxxxx který uvedl, že byl přítomen předání počítačů, ale neuvedl, kam přesně byly odváženy, ale při tomto hodnocení byly hodnoceny i provedené důkazy další, z nichž tato skutečnost vyplynula (výpověď svědka xxxxxx, který výslovně uvedl, že předání počítačů byl přítomen xxxxxx a že počítače byly převezeny do Lucemburska, svědek xxxxxx, který převážel počítače do Lucemburska, což uvedl při svědecké výpovědi u správce daně, posléze toto popřel při výpovědi, doplnění zjištění u třetích osob – společnosti CATANZARO, PR LOOK a RE LTD). Pokud tedy žalovaný výpověď xxxxx hodnotil jako výpověď, že tento svědek nevěděl, kam přesně byly počítače převezeny, ale nepotvrdil, že to bylo do sídla společnosti TRELIA, pokud žalobce žádné jiné důkazy, kam skutečně byly počítače převezeny, nepředložil, a pokud žalovaný z jiných svědeckých výpovědí a jiných daňových řízení zjistil, že se tak stalo zjevně do sídla jiné společnosti v Lucembursku, pak se o žádné nelogické skutkové zjištění nejedná.

[49] Závěr žalovaného ohledně emailové komunikace je pak podle názoru soudu rovněž ve vztahu k ostatním důkazním prostředkům a zjištěním hodnocen řádně jako neprůkazný ve vztahu k objemu celkové zakázky, dohodě o utajení, přičemž strana 19 napadeného rozhodnutí, které žalobce v žalobě napadá, hodnotí svědecké výpovědi ve vztahu k ostatním zjištěným skutečnostem.

[50] V dalším žalobním bodě žalobce napadá závěr žalovaného ohledně různých verzí příslušného softwaru, který musel být s ohledem na charakter práce použit na počítačových stanicích. Úvahy žalovaného ohledně užití jednotlivých verzí softwaru soud považuje za souladné s provedeným dokazováním, tedy nikoliv za pouhé spekulace, a proto při celkovém hodnocení neobvyklosti celého obchodního případu za logické vyhodnocení jednotlivých důkazů jednotlivě i ve vzájemném souhrnu (ta verze softwaru, která byla nainstalována na počítačových stanicích, které žalobce zapůjčil společnosti TRELIA, nemohla být kompatibilní s verzemi softwaru, které byly v té době užívány koncovým zákazníkem, takže takto realizovaná subdodávka nemohla být realizována jako součást dodávky koncovému zákazníkovi). Tato úvaha není žádnou spekulací, ale závěrem, který logicky plyne z provedeného dokazování.

[51] Rovněž není podstatné zjištění, zda a jakou verzi softwaru používal v příslušné době žalobce, což uváděl v žalobě a namítal, že žalovaný odmítl důkaz ke zjištění této skutečnosti provést. Předmětem příslušného skutkové zjištění není užití verzí softwaru, který používal

žalobce, ale zpochybnění tvrzení žalobce o tom, že příslušné práce provedla pro něj společnost TRELIA na počítačích, kde byla verze softwaru, která byla nekompatibilní se softwarem, který používal koncový zákazník, kterému pak celá práce (včetně té části, kterou měla zajišťovat společnost TRELIA) byla předána.

[52] V další části žalobce napadá závěr žalovaného ohledně hodnocení rozhodnutí orgánu činného v trestním řízení, který odložil trestní oznámení ve věci zkrácení daně. Soud v této souvislosti již uvedl shora, že skutkové otázky, které následně hodnotí orgán činný v trestním řízení a správce daně jsou odlišné, jak se liší všechny podmínky odpovědnosti trestného činu a zahrnutí nákladů do základu daně. Pro odpovědnost trestní je nutné hodnotit mj. i subjektivní stránku trestného činu a jeho nebezpečnost pro společnost (podle trestního zákona účinného v době spáchání jednání). Pokud orgán činný v trestním řízení v určitém jednání nespatořoval naplnění všech stránek trestného činu, neznamená to ještě, že zahrnutí příslušného výdaje do daňového základu splňovalo náležitosti ust. § 24 zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o dvě různé kategorie právních norem, z nichž každá řeší jiné podmínky pro svou aplikaci.

[53] V daném případě v odůvodnění rozhodnutí žalovaný z tohoto názoru vycházel, přičemž z odůvodnění jako celku je patrné, že neshledal skutečnosti, pro něž je možné uplatnit příslušný výdaj jako výdaj daňově uznatelný.

[54] V další části žaloby žalobce uváděl, že podle jeho názoru není přípustné, aby po něm bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel, přičemž odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 15/2008-106). K takové procesní situaci zde však zjevně nedošlo – žalobce jako daňový subjekt nebyl vyzýván k prokázání skutečností, na nichž se nepodílel, vydané výzvy správce daně se vždy týkaly jeho daňové povinnosti a skutečností, které buď sám ve svých podáních správci daně uváděl, nebo které vyplynuly z jím předložených důkazních prostředků (např. smluv, faktur), nebo z dalšího dokazování (např. svědeckých výpovědí). Skutečnosti, které správce daně zjistil u třetích osob, pramení z dokazování, které prováděl správce daně a prokázání těchto skutečností nikdy nepožadoval po žalobci.

[55] Nelze v daném případě aplikovat ani rozsudky Nejvyššího správního soudu sp.zn. 5 Afs 131/2004, a čj. 5 Afs 129/2006-147 a 1 Afs 15/2008-118 v tom smyslu, že by po žalobci bylo požadováno prokazování jakýchkoliv skutečností, neboť žalobce byl vždy vyzván, aby prokázal to, co sám tvrdí, popřípadě aby vysvětlil rozpory v důkazech, které předkládal nebo se vyjádřil ke skutečnostem, které vyplynuly z dalšího dokazování.

[56] V této části žaloby žalobce uvádí některé skutečnosti, které napadal již v předchozích částech žaloby, soud proto na toto hodnocení odkazuje, aniž by je bylo účelné je znovu opakovat (hodnocení výpovědi ing. Z. ohledně místa umístění počítačů, hodnocení rozhodnutí orgánů činných v trestním řízení).

[57] V další části žaloby žalobce napadá závěr žalovaného týkající se hodnocení obvyklosti obchodního vztahu, a znovu opakuje, že podle svého názoru faktické provedení prací od společnosti TRELIA prokázal, s čímž soud nesouhlasí a odkazuje na odůvodnění hodnocení tohoto žalobního bodu v předchozí části odůvodnění; totéž je nutné uvést o zjištění, že příslušné práce byly koncovému zákazníkovi (společnosti ŠKODA AUTO) dodány. Žalobce v této části žaloby žádné nové nebo jiné skutečnosti, než ty, které již byly posouzeny, neuvádí, poukazuje na to, že podle svého názoru příslušnou právně významnou skutečnost prokázal. Závěry žalovaného soud nepovažuje za fabulace, ale za závěry, které logicky

vyplývají z provedeního dokazování, a které věrohodnost žalobcem předkládaných důkazních prostředků velmi oslabují.

[58] Žalobce pak v této souvislosti napadá některá dílčí zjištění správce daně ohledně posouzení obvyklosti obchodního případu, které ale podle názoru soudu vytrhuje ze vzájemné souvislosti; případně napadá marginální dílčí závěry, které pro samotné posouzení věci nemají příliš velkého významu. Pokud žalobce nepoužívá zabezpečené klíče a certifikáty, nemění to nic na skutečnosti, že uzavřel se svým subdodavatelem dohodu o obchodním tajemství, která zjevně z žalobcem tvrzených a prokázaných skutečností byla porušena (počítače se softwarovým vybavením nebyly odvezeny do prostor subdodavatele, ale na jiné místo, žalobci tak muselo být známo, že faktické práce bude vykonávat někdo jiný). Ohledně dohody na maximální počet konstrukčních hodin lze pak odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kdy nebyla jako právně významná skutečnost hodnocena tato dohoda, ale faktické provedení prací a jeho objem. Tuto skutečnost žalobce neprokázal, a tato skutečnost nevyplyvá ani z uvedené rámcové dohody.

[59] Pokud žalobce opětovně poukazuje na reálnou možnost objem práce vlastními silami provést, pak soud uvádí, že toto zjištění je v dané věci ze strany žalobce, pokud chce prokázat oprávnění zahrnutí výdaje na základě příslušných faktur, nedostatečné. V tomto řízení nebylo prokazování, zda objem prací mohl vykonat sám žalobce, nebo v jakém objemu je odvedl koncovému zákazníkovi, ale skutečnost, zda tyto práce fakticky odvedla společnost TRELIA, neboť o toto plnění žalobce snížil základ daně, když toto plnění na základě příslušných faktur do daňového základu zahrnul.

[60] Ohledně hodnocení věrohodnosti jednání žalobce s xxxxxxxx, který sjednával příslušné zakázky za společnost TRELIA, a činnosti právních úkonů jménem této společnosti v mezidobí mezi jejím založením a vznikem, pak soud uvádí, že souhlasí se závěrem žalovaného, že tyto skutečnosti budí oprávněné pochybnosti o pravdivosti toho, co je v jiných důkazních prostředcích uvedeno. Pokud na příslušných smlouvách je uváděno identifikační číslo právnické osoby a její bankovní spojení, ačkoliv tato osoba podle práva ještě nevznikla, pak se jedná o něco, co v době, kdy je deklarováno uzavření této smlouvy, ještě nemohlo být známo, a předložená smlouva je pak v tomto ohledu zjevně nevěrohodná. Na tom nic nemění skutečnosti, že právní úkony jménem právnické osoby může ještě před jejím vznikem činit její zakladatel. Rovněž skutečnost, že xxxxxxxx jednal za tuto společnost pouze na základě plné moci, která následně nebyla dohledána, podle názoru soudu u takto velkého obchodního případu není obvyklá a při hodnocení obvyklosti obchodního vztahu pak činí oprávněné pochybnosti.

[61] Žalobce dále napadá závěr žalovaného ohledně provedení pilotní zakázky. Soud uvádí, že i tento dílčí závěr zpochybňující obvyklost obchodního případu považuje ze strany žalovaného za logický a vyplývající z provedeního dokazování, když žalobce provedení této pilotní zakázky nijak neprokázal.

[62] Žalobce v závěru žaloby poukazuje na různou judikaturu, která však v tom smyslu, v jakém ji uvádí žalobce, na daný případ nedopadá. Důkazní prostředky, které zde byly provedeny, ani nenahradily neprůkazné účetnictví, neboť neprokázaly faktické provedení příslušných prací společností TRELIA, nelze tak vycházet z právních závěrů uvedených v rozsudcích Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 188/2004-63 a 2 Afs 27/2007-125. K prokazování jiných skutečností, než těch, které může správce daně po daňovém subjektu

požadovat, se soud již vyjadřoval shora v odůvodnění tohoto rozsudku, a proto na tuto část odkazuje.

[63] Pro úplnost pak soud uvádí, že pokud žalobce uváděl nové skutečnosti v dalších svých podáních, učinil tak po uplynutí lhůty pro případné rozšíření žaloby o nové žalobní body, a soud tak k nim nepřihlížel (ust. § 71 odst. 2 s.ř.s.). Nicméně v těchto dalších podáních žalobce poukazuje částečně na novou judikaturu, na což soud reagoval, případně znovu opakuje to, co již uvedl v žalobě.

[64] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).

[65] Ve věci soud rozhodl rozsudkem bez nařízení jednání, neboť účastníci proti takovému postupu neměli ve stanovené lhůtě námitek a jednání k projednání žaloby nebylo nutné, když soud neprováděl další dokazování (ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.).

[66] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

V Praze dne 3. října 2017

JUDr. Ladislav Hejtmánek v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Z. L.