



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Ondřeje Hrabce a Mgr. et Mgr. Pavly Klusáčkové v právní věci

žalobce: **HDL Automation s. r. o., IČO: 25115103,**
se sídlem Italská 1800/35, Praha 2
zastoupený Mgr. Petrou Novákovou Ph.D, advokátkou
se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno
v řízení proti žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 55073/18/5200-11432-709409,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce podal žalobu proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo jeho odvolání zamítnuto a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“ či „prvostupňový správní orgán“) ze dne 6. 2. 2018, č. j. 578598/18/2002-52523-108865, a to dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 (dále též „dodatečný platební výměr“ či „prvostupňové správní rozhodnutí“).
2. Dodatečným platebním výměrem byla žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění rozhodném (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a 143 odst. 1, 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) správcem daně z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 2 432 000 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. částka 486 400 Kč.
3. Jelikož žalobce s dodatečným platebním výměrem nesouhlasil, podal proti němu odvolání, jež bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto. Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil poukazem na veřejně dostupnou webovou stránku www.justice.cz z níž zjistil, že je žalobce jakožto právnická osoba registrován u Městského soudu v Praze pod sp. zn. C 50964; jako hlavní činnost provozovanou ve zdaňovacím období roku 2012 zde uvedl programování a poradenství v oblasti informačních technologií. Žalovaný poté připomněl, že žalobce v odvolání zásadně nesouhlasil s posouzením nákladů na průzkum trhu v celkové hodnotě 12 800 000 Kč, které měly být pořízeny od dodavatelů Cittalis czech s. r. o. (dále též „CITTALIS“) a Calvera, s. r. o. (dále též „CALVERA“). Žalovaný shrnul skutkový stav věci následovně. Žalobce podal dne 27. 6. 2013 řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012. Daň z příjmu byla žalobci vyměřena dne 4. 7. 2013 platebním výměrem č. j. 3853882/13/2009-24901-109510. Dne 21. 2. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za shodné zdaňovací období (dále též „dodatečné daňové přiznání 1“), jež bylo v návaznosti na vystavený platební výměr na daň z příjmu z přidané hodnoty, č. j. 1439922/14/2009-24904-104631, podáno po provedeném postupu k odstranění pochybností. V dodatečném daňovém přiznání 1 žalobce vykázal oproti řádnému daňovému přiznání na ř. 62 částku ve výši 12 800 000 Kč, k níž ve zvláštní příloze uvedl, že se jedná o dodanění faktury přijaté FP412237 a FZ512002 na základě neuznání daňových dokladů z pohledu daně z přidané hodnoty ze dne 5. 2. 2014, č. j. 5999227/13/2009-05405-107680. Dne 18. 3. 2014 vzal žalobce zpět podané dodatečné daňové přiznání evidované pod č. j. 1663495/14 a požadoval zastavení daňového řízení. Následně dne 28. 5. 2014 žalobce podal správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za shodné zdaňovací období, jež bylo evidováno pod č. j. 3794166/14 (dále též „dodatečné daňové přiznání 2“). V tomto dodatečném daňovém přiznání 2 žalobce opravil údaj na ř. 62 tak, že jej nevyplnil. Důvody pro jeho podání byly správcem daně zjištěny dne 5. 5. 2014. Správce daně při doměření dodatečného daňového přiznání 1 postupoval dle § 141 odst. 7 daňového řádu a údaje z dodatečného daňového přiznání 2 využil pro doměření, neboť stanovená daň se

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

neodchýlila od poslední známé daně dle platebního výměru evidovaného pod č. j. 3725405/13. Žalobci tak byla dne 2. 6. 2014 daň doměřena dodatečným platebním výměrem, tj. prvostupňovým správním rozhodnutím.

4. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zrekapituloval podstatné údaje vykázané ve shora citovaných daňových přiznáních, a to:
 - (a) řádek č. 10 – v řádném daňovém přiznání na něm byla uvedena částka 29 341 558 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 1 částka 29 341 558 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 2 opět částka 29 341 558 Kč;
 - (b) řádek č. 62 - v řádném daňovém přiznání zde nebyla uvedena žádná částka; naopak v dodatečném daňovém přiznání 1 na něm byla uvedena částka 12 800 000 Kč; v dodatečném přiznání 2 zde opět nebyla uvedena žádná částka;
 - (c) řádek č. 220 - v řádném daňovém přiznání na něm byla uvedena částka 29 383 860 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 1 zde byla uvedena částka 42 183 860 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 2 částka 29 383 860 Kč;
 - (d) řádek č. 340 - v řádném daňovém přiznání byla na tomto řádku uvedena částka 5 582 770 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 1 částka 8 014 770 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 2 zde byla uvedena částka 5 582 770 Kč.
5. Žalovaný poté konstatoval, že daňová kontrola u žalobce za rozhodné zdaňovací období byla zahájena dne 21. 7. 2014 při ústním jednání, o čemž byl sepsán protokol č. j. 4360201/14/2009-05402-109568. Tato daňová kontrola byla zaměřena na prověření základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 dodatečně tvrzeného ve výši 29 383 860 Kč. V průběhu daňové kontroly byl žalobce dvakrát vyzván k prokázání skutečností, a to jednak výzvou ze dne 22. 7. 2014, kterou byl vyzván k předložení veškerých prvotních dokladů, účetních knih, evidencí, smluv atd. (dále též „První výzva“). Na První výzvu reagoval žalobce předložením dokladů na ústním jednání ze dne 23. 7. 2014 a dne 10. 9. 2014. V pořadí druhou výzvou k prokázání skutečností (dále též „Druhá výzva“) byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí do daňově účinných nákladů - náklady z titulu IT služeb od dodavatele společnosti BONOsoft O. K., od dodavatele 21cz-systems s. r. o. a od dodavatele Ing. L. L. – LL software. Dále byl žalobce v pořadí druhou výzvou vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí průzkumů trhu od dodavatele CITTALIS a CALVERA do daňově účinných nákladů. Žalobce na tuto Druhou výzvu reagoval podáním ze dne 9. 1. 2015. Žalovaný poukázal i na provedení řady vlastních šetření správce daně v dané věci za účelem zjištění skutkového stavu věci, a to bez součinnosti s žalobcem, jako např. ověření obchodního vztahu s dodavateli s tím, že na ústním jednání dne 17. 3. 2015 proběhlo ve věci ústní jednání, v rámci kterého byly předloženy studie k průzkumu trhu od společností CITTALIS a CALVERA. V průběhu daňového řízení správce daně odeslal dne 9. 9. 2015 dožádanému státu Slovenské republiky žádost o výměnu informací provedením místního šetření u společnosti CALVERA, týkající se právě její obchodní spolupráce se žalobcem. Taktéž byla Slovenské republice zaslána žádost o výměnu informací ve věci společnosti CITTALIS. Dne 19. 10. 2017 proběhlo ve věci ústní jednání za účelem seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol pod č. j. 7691830/17/2009-60561-109568). Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 19. 11. 2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

6. Dne 12. 1. 2018 byla vypracována zpráva, která shrnuje průběh celé daňové kontroly (zaevidována byla pod č. j. 99321/18/2009-60561-109568). Správce daně se v této zprávě vyjádřil jednak k neoprávněně uplatněným nákladům žalobce:
 - (i) na průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů FOERX ROBOT ve výši 5 400 000 Kč na základě faktury přijaté dne 15. 11. 2012 pod č. FP412237, v níž bylo uvedeno, že byla vystavena na průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systému od dodavatele CITTALIS (dále též „průzkum trhu CITTALIS“);
 - (ii) na průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů A O S ve výši 7 400 000 Kč na základě faktury přijaté dne 1. 11. 2012 pod č. FZ512002, v níž byl uveden text, že částka byla účtována ve smyslu dohody – průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů A O S od dodavatele společnosti CALVERA (dále též „průzkum trhu CALVERA“).
7. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zdůraznil, že zásadní a rozhodující v dané věci byla otázka zákonnosti provedeného důkazního řízení, a to jak po stránce procesně právní, tak i po stránce hmotně právní. Na stranách 6 až 15 odůvodnění rozhodnutí provedl právní rozbor důkazního řízení a přenosu důkazního břemene v daňových řízeních. Poté se na stranách 18 až 33 odůvodnění rozhodnutí zabýval jednotlivými žalobcem v odvolání uplatněnými námitkami proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že podstata sporu spočívá v prokázání naplnění podmínek daných § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy v posouzení, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal vyložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s jím deklarovaným přijatým plněním.
8. K odvolací námitce žalobce spočívající ve vymezení rozsahu a přenosu důkazního břemene, neuznání nákladů, žalovaný předně připomněl, že žalobce zaúčtoval na nákladový účet 518/202 částky deklarované za průzkum trhu v celkové výši 12 800 000 Kč, a to tak, že:
 - (a) částku ve výši 5 400 000 Kč žalobce uplatnil na základě faktury od společnosti CITTALIS, kterou v průběhu daňové kontroly předložil spolu se smlouvou o poskytování průzkumu trhu ze dne 1. 9. 2012 (též „smlouva CITTALIS“) a s předávacím protokolem ke smlouvě ze dne 21. 11. 2012;
 - (b) částku ve výši 7 400 000 Kč uplatnil na základě faktury od společnosti CALVERA, kterou v průběhu daňové kontroly předložil spolu se Zmluvou o dílo ze dne 9. 1. 2012 (dále též „smlouva CALVERA“) a s preberacím protokolem ze dne 21. 9. 2012.
9. Obě finanční částky pod body (a), (b) zahrnul žalobce do zdaňovacího období 2012, a to do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uvedených položek do daňově účinných nákladů, tyto pochybnosti uvedl ve Druhé výzvě, v níž vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků a ke konkretizaci poskytnutých služeb za účelem doložení související zakázky a výnosů z ní. Žalovaný upozornil, že právě tímto úkonem došlo k přechodu důkazního břemena na žalobce, kterému vznikla povinnost doložit pravdivost svých tvrzení, čímž by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátil. Žalobce na Druhou výzvu reagoval odpovědí, v níž uvedl, že v průběhu místních šetření byl připraven poskytnout správci daně k nahlédnutí písemné zprávy z plnění dle článku 1. 3. smlouvy CITTALIS (7 svazků v modrých deskách

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

označené jako „FX ROBOT“), které obsahují výsledky předmětného průzkumu trhu a dle bodu 2. 1. smlouvy CALVERA (10 svazků v červených deskách označené jako „A.O.S.“), kdy současně správce daně vyzýval k nahlédnutí do těchto písmenných zpráv, na což správce daně neměl reflektovat. Žalovaný ohledně kontrolního zjištění ve věci průzkumu trhu od dodavatele CITTALIS na straně 19 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí v podrobnostech odkázal na zprávu 2012 (viz strany 6 až 20 zprávy 2012) a obsah relevantní části spisového materiálu shrnul následovně. Jednak uvedl, že co se týče nákladů uplatněných žalobcem na základě faktury vystavené společností CITTALIS, ověřoval u bankovních domů údaje týkající se bankovních účtů dané společnosti. Přičemž žádný bankovní účet společnosti CITTALIS neobsahoval v období od 12. 9. 2012 do 31. 12. 2012 finanční pohyby na tomto účtu týkající se obchodní činnosti. Navíc bankovní účet vepsaný na shora citované faktuře společnosti CITTALIS byl pro danou společnost evidován jen v období od 13. 10. 2012 do 4. 9. 2013, kdy pohyby z provozované obchodní činnosti byly na tomto účtu zachyceny toliko za období říjen 2012 až leden 2013. Taktéž na základě žádosti místně příslušnému správci daně získal prvostupňový správní orgán informace ze spisu společnosti CITTALIS, z nichž vyplynulo, že tato společnost nezahrnula do tržeb za prodej výrobků a služeb spornou fakturu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně požadoval na ústním jednání dne 17. 3. 2015 po žalobci předložení studie průzkumu trhu vypracované společností CITTALIS, žalobce však předložil k nahlédnutí toliko vázané brožury v anglickém jazyce s tím, že informace o požadavcích odběratele poskytne dodatečně. Přestože dne 1. 4. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce, v němž popsal zaměření průzkumu, avšak k požadavkům odběratele na dodavatele se nevyjádřil konkrétně. Žalovaný upozornil, že prostřednictvím mezinárodní výměny informací byl proveden výslech svědka P. J., jednatele společnosti CITTALIS v době od 12. 9. 2012 do 5. 5. 2014. Svědek potvrdil spolupráci se žalobcem, jež měla začít oslovením společnosti E. Ž.; spolupráce měla spočívat v subdodavatelském zabezpečení analytických a softwarových činností, design manuálu a PR činností a měla být ukončena ke dni 15. 11. 2012. Jako předmět fakturovaného plnění svědek uvedl analýzy trhu a marketingových nástrojů; jako předmět průzkumu trhu uvedl analýzu konkurenčních projektů a potenciálních klientů. Průzkum měl být dle svědka proveden ve druhém pololetí roku 2012, zabýval se prostředím databází informačních finančních systémů a jeho výsledkem měly být datové, modelové a marketingové analýzy sloužící k vývoji FOREX robota. Svědek potvrdil text smlouvy CITTALIS s tím, že za žalobce ji podepisoval E. Ž. Nepotvrdil však vystavení sporné faktury s tím, že fakturace měly probíhat jen za částečná plnění a bezhotovostně. Taktéž svědek nepotvrdil, že by vystavil předávací protokol k dané smlouvě. Ohledně sídla společnosti CITTALIS správce daně zjistil, že se jedná o administrativní virtuální sídlo. Žalovaný poté uvedl, že podrobná zjištění vtělil na strany 20 až 30 zprávy 2012 a toliko obecným způsobem v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí akcentoval, že za zdaňovací období roku 2012 společnost CALVERA nepodala přiznání k dani z příjmu právnických osob a byť byl zapsaný jednatel této společnosti v roce 2012 opakovaně předvoláván k podání vysvětlení ve věci uzavření smlouvy se žalobcem, v žádném z termínů se na předvolání nedostavil. Nebylo tak možné ověřit tvrzení žalobce a ani získat potřebné informace. Z údajů získaných na základě žádosti adresované Tatrabance a. s., o poskytnutí informací o finančních pohybech na bankovním účtu společnosti CALVERA vyplynulo, že na tento účet byla připsána úhrada vázaná na spornou fakturu. Žalovaný konstatoval, že správce daně, co se týče hodnocení důkazních prostředků, setrval na původních závěrech v případě obou kontrolních zjištění, když

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí daných částek do daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních ve spojení s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů a zvýšil základ daně. Žalovaný k těmto zjištěním prvostupňového správního orgánu doplnil, že zásadním a rozhodujícím v dané věci bylo prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění žalobce dle jednotlivých zaúčtovaných dokladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Shrnul, že v případě (a) uplatněné částky 5 400 000 za průzkum trhu od CITTALIS byly žalobcem doloženy: faktura č. 2012111301 ze dne 15. 11. 2012, smlouva CITTALIS ze dne 1. 9. 2012, předávací protokol ze dne 21. 11. 2012, výsledek činnosti (tj. zhotovené dílo), bankovní výpisy. A k žalobcem (b) uplatněné částce ve výši 7 400 000 Kč za průzkum trhu od společnosti CALVERA žalovaný uvedl, že v daňovém řízení žalobce k prokázání její oprávněnosti doložil fakturu č. 2012110101 ze dne 1. 11. 2012, smlouvu CALVERA ze dne 1. 9. 2012, předávací protokol ze dne 21. 9. 2012, výsledek činnosti (tj. zhotovené dílo), bankovní výpis. Žalovaný upozornil, že na ústním jednání dne 17. 3. 2015 správce daně požadoval v obou případech uplatněných částek (a) i (b) předložení studie průzkumu trhu od obou dodavatelů v českém jazyce, včetně případných poznámek dodavatele na požadavky odběratele (žalobce). Žalobce ale předložil k nahlédnutí vázané brožury v anglickém jazyce s tím, že informace o požadavcích žalobce na dodavatele poskytne dodatečně. Dne 1. 4. 2015 bylo správci daně doručeno podání, ve kterém žalobce popsal zaměření průzkumu, vyjádřil se k jeho očekávanému přínosu, k požadavkům žalobce na dodavatele se vyjádřil nekonkrétně.

10. Žalovaný konstatoval (viz bod 99. a násl. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), že v průběhu daňové kontroly byly ze spisového materiálu zjištěny rozpory a nesrovnalosti ohledně průzkumu trhu od společnosti CITTALIS. Poukázal konkrétně na to, že smlouva CITTALIS byla uzavřena dne 1. 9. 2012 a za společnost CITTALIS měl při jejím uzavírání jednat Ing. P. J., který se však stal jednatelem této společnosti (dle výpisu z obchodního rejstříku) později, a to ke dni 12. 9. 2012. Ze spisového materiálu přitom není zřejmé, že by P. J. byl k datu 1. 9. 2012 v nějakém právním vztahu ke společnosti CITTALIS. Další zjištěnou nesrovnalostí byla dle žalovaného skutečnost, že bankovní účet zhotovitele uvedený ve smlouvě CITTALIS ze dne 1. 9. 2012 byl založen až dne 13. 10. 2012. Již porovnáním zmíněných časových údajů žalovaný dospěl k názoru, že smlouva nemohla být uzavřena dne 1. 9. 2012 v tom znění, v jakém byla v daňové kontrole předložena. Navíc Ing. J. v průběhu svědecké výpovědi sice potvrdil uzavření smlouvy CITTALIS, avšak jako jednající osobu za objednatele neuvedl jejího jednatele Ing. M., nýbrž pana Ž. Nebylo tak prokázáno, kým byla smlouva CITTALIS uzavřena a podepsána. Žalovaný rovněž poukázal na bod 1. 3. smlouvy CITTALIS, v němž je stanovena podmínka, že po skončení průzkumu trhu zhotovitel předloží písemnou zprávu, tzv. report; předložení toho reportu bylo předpokladem pro vznik nároku zhotovitele na zaplacení úplaty za provádění činnosti zhotovitele. Smlouva CITTALIS však náležitosti reportu neupravila a není tak zřejmé, jakým způsobem by mělo dojít k naplnění znění bodu 1. 3. této smlouvy. Dle článku 3. 2. Smlouvy CITTALIS reporty měly být vyhotovovány měsíčně a v návaznosti na ně měly být vystavovány dílčí faktury. O menších částečných plněních dle smlouvy vypovídal i svědek Ing. J. V rozporu s tímto článkem naopak vyznívá jak předávací protokol, tak jediná vystavená faktura na úplnou smluvní cenu, která byla jednorázově bezhotovostně uhrazena. Předmětná faktura byla vystavena dokonce dříve dne 15. 11. 2012, než došlo dle předávacího protokolu k předání díla dne 21. 11. 2012. V předávacím protokole je jakožto osoba předávající dílo uveden Ing.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

J. a jako osoba přebírající dílo Ing. M. Žalobce však uvedl, že nezná osobu, která plnění přivezla. Svědek Ing. J. ve svědecké výpovědi sdělil, že dílo předával elektronicky či osobně panu Ž. Pak ale údaje o osobách předávajícího a přebírajícího dílo nejsou ve shodě. Žalovaný potvrdil, že žalobce v daňové kontrole předložil 7 svazků listin, o nichž tvrdil, že se jedná o zhotovené dílo dle smlouvy, tj. o vypracovaný průzkum trhu. V průběhu daňového řízení však nesdělil, jaký je rozdíl mezi předmětem smlouvy, tj. vypracovaným průzkumem trhu a reportem. Navíc listiny byly předloženy toliko v anglickém jazyce. Žalovaný byl přesvědčen, že ze smlouvy CITTALIS vyplývá, že zhotovitel měl po skončení průzkumu do prvního dne následujícího po měsíci, za který byl report ukončen, předložit objednateli písemnou zprávu v tištěné podobě formou brožury. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal oprávněnost zahrnutí finanční částky do daňové účinných nákladů, a to předložením předmětných brožur. Pravidelné měsíční reporty však dle názoru správce daně a žalovaného předloženy nebyly, čímž nebyl naplněn obsah článku 1. 3. smlouvy CITTALIS. Navíc žalovaný poukázal na skutečnost, že v průběhu řízení žalobce netvrdil, že by report měl být součástí předložených 7 svazků listin. K předávacímu protokolu žalovaný uvedl, že tento se týká celkového předání prací (díla). Nevyplývá z něj však, jaké práce a v jakém rozsahu byly provedeny, není z něj ani identifikovatelné, jak navazuje na provedenou fakturaci a kdo faktické předání provedl. Z předávacího protokolu ke smlouvě CITTALIS ze dne 21. 11. 2012 nevyplývá jednoznačný závěr o faktickém předání díla, jelikož pouhým odkazem na smlouvu nebylo dílo zcela jednoznačně identifikováno, protože ani ve smlouvě CITTALIS není konkrétně upraveno, co je jejím předmětem a jaké konkrétní náležitosti má mít report, který se zhotovitel zavázal předložit objednateli po skončení průzkumu trhu. Správce daně tak dle žalovaného v dané věci správně v rámci hodnocení okolností týkajících se předání díla uzavřel, že z předávacího protokolu není zřejmý rozsah předaného plnění. K nejasnostem předání díla přispívá i zjištění týkající se jeho převzetí, jelikož z předávacího protokolu vyplývá, že se předání účastnili jednatelé obou smluvních stran, ale sám žalobce uvedl, že nezná totožnost osoby, která byla u předání díla přítomna a na předávacím protokolu uvedena ani není. Žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu není skutečnost, že by žalobce neznal totožnost fyzické osoby, nýbrž to, že předávací protokol nevypovídá o skutečné situaci, která při předání díla nastala, což kromě ostatních zjištěných skutečností podporuje pochybnosti ohledně předání sjednaného díla.

11. Žalovaný shodně se správcem daně hodnotil svědeckou výpověď Ing. J., neboť svědek nepotvrdil, že by jednatel předmětnou fakturou za společnost CITTALIS vystavil, nepotvrdil ani úhradu faktury a nepotvrdil ani podpis na předávacím protokolu. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že si svědek nedokázal vybavit žádnou osobu, se kterou měl podepsat smlouvu o dílo na částku v řádech milionů korun (viz strany 14 – 16 zprávy 2012). Dospěl proto shodně se správcem daně k závěru, že ani svědecká výpověď neosvědčila skutečnosti uvedené v předložených důkazních prostředcích žalobcem. Byť dal žalovaný žalobci za pravdu v tom, že je logické, že si svědek již s výrazným časovým odstupem nevybaví veškeré podrobnosti obchodní spolupráce, nicméně v tomto konkrétním případě si svědek na určité podstatné skutečnosti upamatoval, např. na částečnou fakturaci a následné částečné úhrady, prováděné činnosti i na osobu pana Ž. Žalovaný shrnul, že se ztotožnil s posouzením věci správcem daně, jenž dospěl k závěru, že žalobce neprokával provedení průzkumu trhu dodavatelem CITTALIS tak, jak vyplývá z předložených důkazních prostředků (viz strany 15 – 20 zprávy 2012). Uzavřel, že

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobcem předložená smlouva nepotvrdila tvrzení žalobce o tom, že plnění poskytla společnost CITTALIS tak, jak jím bylo v daňovém řízení deklarováno.

12. V průběhu daňové kontroly byly ve spisovém materiálu zjištěny i rozpory a nesrovnalosti týkající se průzkumu trhu vyhotoveného společností CALVERA (viz bod 104. a násl. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Smlouva CALVERA uzavřená dne 9. 1. 2012 totiž obsahuje v identifikačních údajích o zhotoviteli IČO společnosti Gresit s. r. o., která se sice stala právním nástupcem společnosti CALVERA a převzala pak její obchodní název, avšak později dne 2. 4. 2012 a do předmětného data společnost CALVERA byla zapsána na jiném sídle. Je proto zřejmé, že ani smlouva CALVERA nemohla být uzavřena dne 9. 1. 2012 ve znění, v jakém byla v daňové kontrole předložena. Předávací protokol k této smlouvě v bodu I. uvedl, že smluvní strany dnem podpisu protokolu, tj. dne 21. 11. 2012 v 10:00 hod, vyhlásily, že zhotovitel odevzdal objednateli dílo dle smlouvy. Za den podpisu předávacího protokolu je však uvedeno jiné datum, a to 21. 9. 2012, tudíž protokol obsahuje rozporné údaje v datech. Poukázal rovněž na to, že smlouva byla uzavřena dne 9. 1. 2012 na dobu určitou do 31. 10. 2012. Faktura na smluvní plnění však byla vystavena až dne 1. 11. 2012 s tím, že její nedílnou součástí je podepsaný protokol. Žalobcem předložený předávací protokol byl ale podepsán dne 21. 9. 2012. I tyto skutečnosti dle žalovaného ukazují na nesoulad v datech. Ze smlouvy CALVERA vyplývá, že jejím předmětem je realizace sběru dat v projektu průzkumu trhu v oblasti vývoje A. O. S. a dodání výsledků průzkumu ve formě závěrečné písemné zprávy. Tato závěrečná zpráva byla specifikována tak, že bude vykonávaný (aa) kvantitativní marketingový průzkum trhu formou „face – to face“ nebo telefonních rozhovorů; (ab) sběr dat se uskuteční průběžně v období od 10. 1. 2012 do 31. 10. 2012; (ac) cílem průzkumu je zjistit využití obchodních systémů pro programování a vývoj robotů na světové finanční burze FOREX. Žalovaný dovodil, že alespoň v době vykonávání činností dle smlouvy CALVERA musela existovat písemná, případně elektronická dokumentace, ať již formou sběru dat, záznamů o telefonických a osobních rozhovorech, databází oslovovaných klientů, dotazníků pro potřeby terénního a telefonického sběru dat, případně jiné zápisy z obchodních jednání a další. Žalobce však žádné takovéto materiály nepředložil, byť má přímo v bodě IV. smlouvy CALVERA uloženu povinnost spolupracovat na dotazníku. I v tomto případě žalobce předložil k daňové kontrole 10 svazků listin v podobě vázaných brožur, o nichž tvrdil, že se jedná o zhotovené dílo dle smlouvy CARTERA. Opět i v tomto případě byly předloženy listiny v anglickém jazyce. K požadavku správce daně na předložení předmětných materiálů v českém jazyce žalobce na ústním jednání dne 17. 3. 2015 uvedl, že studii předkládá v originále, nedisponuje českým překladem a pro něj je anglická verze dostačující. Žalovaný uvedl, že ze smlouvy CALVERA vyplývá, že zhotovitel měl povinnost vypracovat výsledky průzkumu trhu, závěrečnou zprávu a všechna zpracovaná data v tištěné podobě. Žalovaný byl proto přesvědčen, že záleželo na žalobci, aby prokázal oprávněnost zahrnutí částky do daňově účinných nákladů, a to předložením předmětných listinných dokladů. Předložené brožury však dle žalovaného svým obsahem neodpovídají smluvním ujednáním o průběhu průzkumu. Žalovaný uvedl, že předložené brožury nejsou ani závěrečnou zprávou a ani neobsahují údaje o „face – to – face“ nebo telefonních rozhovorech případně ani o sběru dat. Co se týče předloženého předávacího protokolu, konstatoval, že z něj nevyplývá, jaké práce a v jakém konkrétním rozsahu byly provedeny. Není z něj tak identifikovatelné, jak navazuje na provedenou fakturaci. Žalovaný proto shodně se správcem daně uzavřel, že v rámci hodnocení veškerých okolností týkajících se předání díla není z předávacího protokolu zřejmý rozsah jeho plnění. K nejasnostem

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ohledně předání díla hodnotil i zjištění nesouladu dat, jelikož smluvní strany dne 21. 9. 2012 při podpisu předávacího protokolu vyhlásily den a čas odevzdání díla dnem 21. 11. 2012. Odmítl i odvolací námitku žalobce, že daňová uznatelnost předmětných nákladů od dodavatele CALVERA byla prokázána jednak tím, že smluvní strany shodně uvedly, že dílo bylo vyhotoveno tímto dodavatelem a rovněž tak dalšími důkazy. Uvedené tvrzení žalovaný naopak označil za zavádějící, jelikož obě smluvní strany toto uvedly pouze ke smlouvě CALVERA, dále se u dodavatele nepodařilo tyto skutečnosti ověřit. Žalovaný proto i v této otázce uzavřel, že správce daně opatřil v průběhu daňového řízení dostatečné podklady proto, aby mohl na jejich základě zjistit skutkový stav. Bylo rovněž podrobně zdůvodněno, proč správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal provedení průzkumu trhu dodavatel CALVERA tak, jak vyplývá z předložených důkazních prostředků. Odkázal na podrobné odůvodnění na stranách 26 – 37 zprávy 2012 a dodal, že i co se týče odpovědi žalobce na druhou výzvu k prokázání skutečností, byly v ní uvedeny žalobcem pouze obecné důvody tak, že zamýšlel realizovat obchodní záměr spočívající ve využití automatizovaný nástrojů v obchodování na burze s tzv. bitcoiny.

13. Žalovaný rovněž odmítl námitku žalobce, že druhá výzva k prokázání skutečností neobsahovala výzvu k doložení a zdůvodnění skutečností souvisejících s předmětnými plněními a ani výzvu k prokázání, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (viz bod 104. a násl. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný naopak poukázal na text druhé výzvy s tím, že poslední bod výzvy v sobě zahrnuje doložení veškerých důkazních prostředků, kterými by žalobce na základě vlastní úvahy prokázal oprávněnost zahrnutí sporných částek do daňově účinných nákladů. Zdůraznil, že obsahem druhé výzvy k prokázání skutečností nebyl taxativní výčet, nýbrž pouze příkladný výčet důkazních prostředků, jež byly po žalobci za účelem osvědčení skutkového stavu požadovány. Žalovaný doplnil, že je na libovůli žalobce, aby předložil jakékoli daňové prostředky k prokázání svého tvrzení o oprávněnosti zahrnutí předmětných nákladů daňově účinných. Taktéž žalovaný poukázal na tvrzení žalobce, který uvedl, že ve věci postupoval tak, že zadal vypracování průzkumů trhu a do předání hotového díla se o jeho průběh nezajímal. Nicméně poté žalobce nemůže disponovat důkazními prostředky, jimiž by prokázal oprávněnost svého nároku, což však nelze přičíst k tíži správce daně. V této souvislosti uvedl, že v podnikatelském prostředí záleží vždy na smluvních stranách, jakým způsobem si zajišťují své dodavatelsko-odběratelské vztahy. Pokud však řádné zajištění v dané věci absentuje, pak důkazní břemeno ohledně předmětu plnění a tvrzených údajů v řízení při správě daní pro účely správného stanovení daně je značně oslabeno. Žalovaný odmítl, že by správce daně požadoval po žalobci, aby prokazoval skutečnosti týkající se třetích osob, ani jej nečinil odpovědným za jednání třetích osob. Správce daně naopak požadoval pouze prokázání faktického naplnění předmětu smlouvy CITTALIS a smlouvy CALVERA, tedy provedení průzkumů trhu, o nichž daňový subjekt sám tvrdí, že se uskutečnily a že se na nich měl z části i sám podílet.
14. K odvolací námitce žalobce, že v případě fakturované ceny byl ze strany správce daně nesprávně posouzen přenos důkazního břemene dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz bod 112. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), žalovaný vysvětlil, že dané zákonné ustanovení upravuje ceny sjednané mezi spojenými osobami ve vztahu k cenám, které byly sjednány mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích, což ale nebyl případ žalobce. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně vyzýval daňový subjekt k prokázání výše ceny relevantními důkazními prostředky ve vztahu k rozsahu realizovaného plnění. Pouze v případě, že by bylo uskutečnění deklarovaných plnění dle

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

faktur od dodavatele CITTALIS a CALVERA prokázáno, a přesto by i nadále existovaly pochybnosti o výši ceny za dané plnění, přesunulo by se důkazní břemeno na správce daně, když jeho povinností by pak bylo prokázat ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, že u obchodního vztahu žalobce a dodavatelů se liší ceny sjednané mezi těmito subjekty od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Žalovaný však zdůraznil, že správce daně řízení tímto směrem nevedl. Nebylo tudíž zapotřebí posuzovat, zdali se v dané věci jedná o spojené osoby a zdali se liší ceny sjednané od cen v běžných obchodních vztazích.

15. Žalovaný odmítl i námitku prokázané daňové uznatelnosti nákladů ze strany žalobce (viz bod 113. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Naopak uvedl, že ze strany žalobce nebyla doložena žádná objednávka předmětných děl. Nesouhlasil s tvrzením žalobce, že obsah předmětů trhu odpovídá obsahu objednanému, jelikož žalobce v daňové kontrole kromě vlastních vyjádření žádným způsobem tyto skutečnosti nedoložil (nebyly doloženy objednávky, doklady prokazující rozsah a náplň jednotlivých průzkumů trhu), byly zjištěny naopak rozpory a nesrovnalosti v případě smluv, předávacích protokolů atp. Žalovaný zdůraznil, že předložené formální doklady jako smlouvy, faktury a předávací protokoly nemohou bez dalšího prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění. Navíc podotknul, že smlouva CITTALIS je po obsahové stránce velmi obecná a neurčitá a neobsahuje ani ujednání o tom, jaké konkrétní práce mají být provedeny. Smlouva CALVERA je sice konkrétnější, avšak realizace jednotlivých specifikovaných úkonů nebyla nikterak doložena a prokázána. Žalobce sice předložil svazky v originále, o nichž tvrdil, že se jedná o zhotovené dílo, toto tvrzení však rovněž neprokázal. Zdůraznil, že daňový řád vyžaduje veškeré listiny, které daňový subjekt správci daně předkládá, předložit v českém jazyce. Byť může správce daně od překladu výslovně upustit, toto se v daném případě nestalo, resp. co se týče listin předložených ve slovenském jazyce o povinnosti předložit listiny v českém jazyce, bylo ze strany správce daně upuštěno. Nikoliv však ve vztahu k listinám předloženým v anglickém jazyce.
16. Žalovaný (viz bod 115. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) upozornil, že daňovou účinnost dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze prokázat toliko fakturou či dokladem o zaplacení. Podstatné je, že vynaložení takového nákladu bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním dle uzavřené smlouvy či vyplývajícím z určitého právního předpisu. Pokud tedy poplatník zaúčtuje do svého účetnictví na vrub nákladů fakturu za určitou službu, avšak následně neprokáže, že tato služba byla fakticky provedena a v čem konkrétně spočívala, nezbývá správci daně než posoudit takovýto náklad jako dobrovolné plnění, tedy jako náklad daňově neuznatelný. Správce daně v tomto případě v průběhu daňové kontroly prokázal, že bankovní účet uvedený na faktuře společnosti CITTALIS není bankovním účtem, kterým tento subjekt určil ke zveřejnění. Tato skutečnost odporuje vyjádření žalobce ve věci důsledného ověření jednotlivých dodavatelů před uzavřením obchodního vztahu. Současně žalovaný upozornil, že v řízení bylo ověřeno, že na tento bankovní účet nebyla připsána za celou dobu jeho existence žádná kreditní platba. K poukazu žalobce na bezhotovostní platby, jimiž došlo k úhradě plnění, žalovaný uvedl s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že sama skutečnost, že za služby bylo hrazeno bezhotovostně, není sama osobě podstatným důkazem o jejich faktickém provedení.

17. Žalovaný (viz bod 120. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí) věnoval pozornost výši vyloučených nákladů ve vztahu k tomu, zda zbylé náklady postačovaly pro dosažení zdanitelných příjmů na straně žalobce. Uvedl, že porovnáním výsledkových ukazatelů z účetních závěrek bylo zjištěno, že od roku 2010 do roku 2012 žalobce vykazoval každoroční nárůst tržeb za poskytnuté služby v oblasti IT technologií (hlavního předmětu podnikání). V roce 2011 vykázal tržby z prodeje služeb o 82 % vyšší, avšak náklady na výkonovou spotřebu a taktéž mzdové náklady zůstaly na úrovni přechozího roku. V roce 2012 došlo k dalšímu nárůstu tržeb o 150 %, náklady výkonové spotřeby však vzrostly o 303 %, mzdové náklady se zvýšily pouze o 18 %. Žalovaný proto dovedl, že při obdobném personálním obsazení rostly výkony společnosti a v roce 2012 došlo k výraznému nárůstu nákladů právě vlivem zaúčtování dvou sporných faktur v dané věci, jejichž souhrnná částka převýšila celoroční provozní náklady žalobce. Přičemž vyloučené náklady nesouvisely s tržbami zdaňovacího období 2012, nýbrž měly směřovat k případným tržbám budoucím. Žalovaný byl přesvědčen, že je zřejmé, že neprokázané náklady na základě dílčí faktury přijaté žalobcem ze dne 15. 11. 2012 č. FP412237 a ze dne 1. 11. 2012 č. FZ512002 nebyly náklady stěžejní pro hlavní ekonomickou činnost žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období. Účetnictví tak nebylo zpochybněno v rozsahu, který by bránil správnému stanovení daně dokazováním. Část výdajů, u nichž nevznikla pochybnost o jejich reálnosti, byla žalobci uznána. U části faktur, u kterých žalobce neprokázal faktické provedení prací, byla z daňově účinných nákladů vyloučena.
18. Žalovaný odmítl, že by správce daně nereagoval na žalobcovo vyjádření ve věci odlišnosti koncepce daně z přidané hodnoty a daně z příjmů, jímž podpořil argumentaci ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Naopak by se správce daně k odlišnostem koncepce obou daní v průběhu daňové kontroly nevyjádřil, neovlivnila tato skutečnost žádným způsobem výsledek kontrolního zjištění a ani neměla vliv na přezkoumatelnost zprávy 2012 a následně ani na vydané prvostupňové rozhodnutí. V tomto směru naopak odkázal žalovaný na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.
19. K odvolací námitce žalobce, že se v případě průzkumu trhů od dodavatelů společností CITTALIS a CALVERA jednalo o tzv. zmařenou investici (viz bod 122. a násl. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), uvedl, že z jeho tvrzení není zřejmé, v jaké souvislosti neměl správce daně daňovou uznatelnost žalobce nerozporovat. V souvislosti se zmařenou investicí taková situace nastat nemohla, jelikož žalobce danou možnost nastínil až v rámci svého odvolání. Žalovaný poté uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobce účtoval ve zdaňovacím období 2012 faktury za průzkum trhu od daných společností přímo na vrub nákladového účtu 518/202. Tedy nikoli na vrub příslušného účtu účtové skupiny 04 – nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Zůstatky účtů účtové skupiny 04 podléhají inventarizaci, přičemž ze spisového materiálu nebylo pro účet této skupiny provedení inventarizace zjištěno. Uvedené odpovídá i údajům hlavní knihy, ve které je evidován pouze účet 042/101 - pořízení dlouhodobého hmotného majetku, který vykazuje nulový počáteční i konečný zůstatek. Žalovaný proto uzavřel, že daňový subjekt v průběhu zdaňovacího období 2012 o žádném pořízení investice neúčtoval, tudíž nemohlo dojít k jejímu zastavení či zrušení. Žalovaný vysvětlil, že v případě zmařené investice se jedná o specifickou situaci, kdy podnikatelský záměr ještě nepřinesl žádné příjmy a případné náklady se tak mohou vztahovat pouze k příjmům hypotetickým, očekávaným. V takové situaci je však legitimní přísnější posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit na jisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a aby

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

tak mohlo být zabráněno daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. V tomto případě je tedy nutné, aby si takovýto podnikatel zabezpečil veškeré podklady týkající se jeho podnikatelského záměru, které by byl schopen jakožto vlastní investiční závěr i oprávněnost přínosu této investice pro podnikání daňovým orgánům předložit. Avšak v tomto případě nebylo lze dovodit, že by se jednalo o takzvanou nedokončenou investici, od jejíhož záměru by žalobce na základě vlastního rozhodnutí ustoupil. Taktéž účetní zápisy uvedené v předložené hlavní knize za zdaňovací období roku 2012 jsou v přímém rozporu s tvrzením odvolatele, že se jedná o tuto takzvanou zmařenou investici.

20. Žalovaný nesouhlasil s odvolací námitkou žalobce, v níž sporoval nepřezkoumatelnost zprávy 2012, když předně uvedl, že tato námitka žalobce je spíše koncipována jako jeho nesouhlas s vyhodnocením kontrolních zjištění správce daně. A odkázal na to, že se žalobce v daňovém řízení seznámil s veškerými výsledky kontrolní činnosti správce daně, a svého práva vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění dle § 88 odst. 3 daňového řádu využil ve svém vyjádření.
21. Žalovaný zamítl i námitku nezákonné interpretace § 76 daňového řádu uplatněnou v odvolání žalobce. Žalovaný upozornil, že ze spisového materiálu je zřejmé, že v rámci ústního jednání ze dne 17. 3. 2015 vznesl správce daně dotaz na předložení studie průzkumu trhu a obsahu této studie v českém jazyce.

II.

Žaloba, vyjádření žalovaného

22. Žalobce v žalobě namítal nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a dodatečného platebního výměru. Předně jako součást této námítky připomněl, že dne 14. 1. 2013 byla správcem daně vydána výzva k odstranění pochybností; výzvou byl zahájen postup k odstranění pochybností, který byl ukončen dne 12. 2. 2014 vydáním platebního výměru. Žalobce byl proto přesvědčen, že v době zahájení daňové kontroly byly správci daně známy výsledky postupu k odstranění pochybností; správci daně žalobce vytkl, že v řízení nepostupoval dle § 145 odst. 2 daňového řádu a před zahájením daňové kontroly nevydal výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 7 Afs 229/2018, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena. Přesto žalobce dodatečné daňové přiznání podal, byť zde absentovalo řádné poučení ze strany správce daně a následně podal i další dodatečné daňové přiznání, které obsahovalo v podstatě *reverzní* hodnoty. Nesouhlasil však s tím, že správce daně nezahájil postup k odstranění pochybností, jež by měl při doměření daně mimo jiné za následek nevyměření penále (na rozdíl od daňové kontroly), nýbrž vyčkal na uplynutí zákonné lhůty a poté vydal dodatečný platební výměr, aby zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Takovýto procení postup označil žalobce za nezákonný (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-32).
23. Žalobce v žalobě považoval za potřebné vysvětlit, že hlavním předmětem jeho činnosti je dodávání informačních systémů či IT služeb různým státním organizacím či organizacím napojeným na státní rozpočet. Žalobce i jeho jednatel jsou tak držiteli prověření NBÚ na stupeň utajení tajné. NBÚ měla přístup k bankovním účtům a finančním výkazům

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

žalobce, přičemž nikdy nevznesla dotaz ohledně společnosti CALVERA či CITTALIS. Dovedl tak, že se muselo jednat o korektní obchodní vztahy. Uvedl, že předmětem spolupráce s těmito společnostmi byla snaha o vývoj nového produktu, tudíž poptával informace, které se týkaly automatických obchodních strategií (zkráceně A. O. S.), jež se začaly objevovat zejména na zahraničních webech. A. O. S. jsou nástroje umožňující automatizované obchodování na světových burzách, jelikož v České republice neexistoval žádný subjekt, který by byl schopen takovéto informace žalobci zprostředkovat, obrátil se žalobce na slovenskou společnost CALVERA a na doporučení této společnosti se spojil i se společností CITTALIS.

24. Žalobce namítal, že byt správci daně předkládal reporty ze smlouvy o dílo, tento je v daňovém řízení zcela opominul. Oba reporty přitom obsahují podrobný popis jednotlivých produktů, které byly v dané době přítomny na trhu, jejich výrobce, zaměření, internetové spojení a cenu. U každého produktu byl rovněž uveden jeho popis, tj. jakým způsobem nástroj funguje, na co se zaměřuje atp. Následně se však ukázalo, že postoj oficiálních orgánů nejen v České republice k obchodování a používání bitcoinů jako platebního prostředku není vstřícný, proto se žalobce rozhodl tento svůj podnikatelský záměr dále nerozvíjet. Žalobce zdůraznil, že u společností CALVERA i CITTALIS ověřil základní údaje, tj. že se jedná o společnost zapsanou v obchodním rejstříku s platnou registrací k DPH k datu, kdy měla být provedena úhrada faktur (v systému VIS), přičemž nezjistil žádné skutečnosti, jež by v něm vyvolaly jakoukoli pochybnost. Odmítl pochyby žalovaného ohledně předání děl a zopakoval, že mu obě díla byla řádně předána dle dohody. Žalobce zdůraznil, že například v čl. 1. 3. smlouvy CITTALIS bylo uvedeno, že report bude předán v tištěné formě brožury, tudíž brožury byly dohodnutým předmětem plnění, tj. dílem. Nicméně nebyly ze strany správce daně akceptovány (viz bod 98. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).
25. Žalobce namítal nesprávné posouzení obsahu předávacího protokolu (viz bod 101. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Zdůraznil, že náležitosti předávacího protokolu nejsou v žádném právním předpise stanoveny. Primárním cílem těchto protokolů bylo potvrzení toho, že k předání sjednaného díla opravdu došlo. Co se týče předávacího protokolu smlouvy CITTALIS ze dne 21. 11. 2012 žalobce uvedl, že v něm uvedený odkaz na smlouvu je zcela jednoznačným identifikátorem toho, jaké dílo bylo předáno. Navíc byl žalobce přesvědčen, že vlastními slovy dodatečně konkrétně popsal, jakým způsobem k předání díla došlo. Naopak právní názor správce daně, v němž tento vyjádřil svou představu o obsahu předávacího protokolu, žalobce považoval za nesprávný, když tímto by v podstatě došlo ke stanovení nových náležitostí pro inominátní právní jednání. Upozornil, že daňové orgány mohly nahlédnout do jednotlivých reportů a porovnat jejich obsah s textací smluv a vyjádřením žalobce, eventuálně požádat žalobce o vyjasnění případných rozdílů mezi realizovaným dílem a smlouvou, resp. předávacím protokolem. Nesouhlasil proto s tím, že správní orgány nenahlédly do předmětných listin, když pouze formalisticky opakovaně konstatovaly, že obsah díla neodpovídá zadání. Žalobci však není jasné, jak k této správní úvaze mohly bez konkrétního seznámení se s předmětnými reporty vůbec dospět. Žalobce nesouhlasil ani s úvahou daňových orgánů spočívající v tom, že za společnost CITTALIS nebylo žalobci předáno dílo přímo jednatelem panem J. Nad to z uvedeného nelze dovodit, že dílo nebylo vyhotoveno společností CITTALIS. Naopak pan J. ve svědecké výpovědi potvrdil, že společnost CITTALIS předmětné dílo vyhotovila. V běžném obchodním styku rozhodně není obvyklé, aby se obchodní partneři navzájem legitimovali. Podstatnou byla v dané věci

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

toliko skutečnost, že osoba, která žalobci dílo předávala, mu skutečně toto předala v dohodnutém rozsahu a kvalitě a současně došlo k předání i předávacího protokolu.

26. Žalobce vytkl správním orgánům, že v jeho neprospěch posoudily i skutečnost, že písemné zprávy (reporty) jím byly předloženy v anglickém a nikoli v českém jazyce. Žalobce zdůraznil, že odbornost správce daně není dostatečná ani k tomu, aby vyhodnotil jakékoli plnění, jež je v IT oblasti poskytováno, a to bez ohledu na to, v jakém jazyce se tak děje. Odůvodnění správce daně a taktéž žalovaného, že reporty neposuzovali, neboť byly předloženy jen v anglickém jazyce, žalobce považoval za zástěrku pro neochotu správce daně a žalovaného se této otázce vůbec věnovat. Žalobce připustil, že správce daně se jej dotázal na ústním jednání dne 17. 3. 2015 na možnost předložení studií k průzkumu trhu vývoje automatizovaných systému od dodavatele CITTALIS v českém jazyce, případně na poznámky dodavatele na požadavky odběratele v českém jazyce a obdobně se dotázal i na dílo dodané společností CALVERA. Na tyto otázky žalobce však odpověděl, že studie byly zpracovány pouze v anglickém jazyce. Správce daně poté několik hodin do předložených studií nahlížel, z některých si pořídil i kopie. Popřel, že by správce daně trval na předložení českého překladu s tím, že jinak na díla nebude brán zřetel. Žalobce byl toho názoru, že se správce daně v rámci místního šetření spokojil s anglickou verzí listin.
27. Žalobce rovněž sporoval výklad textu § 76 odst. 1 daňového řádu žalovaným, neboť z něj nelze dovodit, že by daňový subjekt byl povinen do českého jazyka překládat všechny výsledky práce svých dodavatelů. Následně si položil žalobce hypotetickou otázku, zdali by správce daně požadoval anglický překlad v případě, kdy by předmětem díla byl průvodce po České republice vypracovaný v anglickém jazyce. Žalobce vysvětlil, že sporované zákonné ustanovení míří na důkazní prostředky, jakými jsou například smlouvy, avšak nikoli na samotný předmět plnění. Poukázal na bod 113. žalobou napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že v předmětném bodě žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný hodnotí obsah předložených reportů, byť v jiné části textu svého rozhodnutí tvrdí, že se s obsahem předložených reportů neseznámil. Navíc reporty byly po celou dobu daňového řízení uloženy u zástupce žalobce, který správci daně opakovaně nabízel možnost nahlédnutí. Jelikož se žalovaný s obsahem reportů neseznámil, avšak hodnotil jejich obsah, označil žalobce tento postup žalovaného za nezákonný.
28. Nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že v řízení nebylo prokázáno faktické přijetí předmětných služeb žalobcem (např. bod 117 žalobou napadeného rozhodnutí). Předložením reportů správci daně totiž faktické přijetí služeb dostatečně prokázal. Poukázal rovněž na to, že v rámci daňové kontroly předložil nejen faktury, nýbrž i smlouvy, v nichž bylo specifikováno, jaký má být obsah předmětných děl, taktéž předložil předmětná díla včetně předávacích protokolů, což jsou jasné důkazy. Přičemž daňové orgány nezpochybnily použití předmětného díla žalobcem. Závěr daňových orgánů, že žalobce neunesl důkazní břemeno v dané věci, tudíž nebyl správnými orgány doložen (např. důkazem o odlišnosti objednaného díla od díla dodaného). Žalobce zdůraznil, že reporty, pro něj byly stěžejním důkazem toho, že díla od předmětných společností obdržel. Reporty (brožury o průzkumu trhu) představovaly ucelený soubor informací o zadaném tématu (A. O. S. a RX systémy) tak, jak jím bylo zadáno. Proto si nearchivoval žádnou další (podružnou) dokumentaci vztahující se k dílům.
29. Vytkl žalovanému nesprávný právní názor obsažený v bodě 108. žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že se mu nepodařilo ověřit skutečnosti uváděné žalobcem týkající se společnosti CALVERA. Žalobce naopak upozornil, že je setrvale judikováno, že

případná nekontaktnost dodavatele daňového subjektu nemůže být daňovému subjektu kladena k tíži, což však žalovaný v dané věci ve vztahu k žalobci učinil. Závěrem žalobce shrnul, že jím předložené důkazní prostředky prokázaly přijetí výsledku obsáhlého průzkumu trhu, tj. díla, kdy žalobce v průběhu daňové kontroly předložil evidenci pro daňové účely, veškeré daňové doklady, smlouvu o dílo i s předávacími protokoly, reporty (s výsledkem sjednaných a uskutečněných prací), výpisy z bankovního účtu. Žalobce tak prokázal tzv. auditní stopu ve smyslu § 34 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, čímž naplnil podmínky § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu.

30. Žalovaný navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
31. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 23. 4. 2019 odmítl veškeré žalobní námitky. Žalovaný v podrobnostech odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, v němž se k námitkám žalobce již vyjádřil. Nad rámec uvedeného zdůraznil, že Městský soud v Praze rozhodoval ve věci pod sp. zn. 11 Af 37/2015 o žalobě shodného žalobce ve věci daně z přidané hodnoty, přičemž tato žaloba byla zamítnuta. Námitku žalobce týkající se nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ze strany správce daně označil žalovaný za účelovou, když žalobce dodatečná daňová přiznání podal i bez poučení ze strany správce daně. Pokud žalobce sám aktivně z vlastní iniciativy tvrdil, že důvod pro podání dodatečného přiznání existuje, následně však své tvrzení popřel, pak správce daně neměl žádný důvod postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správci daně zákon neukládá povinnost poučit daňový subjekt o jeho povinnosti podat dodatečné daňové přiznání. Žalovaný připomněl, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání 1, které však vzal zpět a v době, kdy daň dle dodatečného přiznání nebyla doměřena, podal dodatečné daňové přiznání 2. Správce daně tedy postupoval správně, když zvolil komplexní postup k prověření základu poslední známé daňové povinnosti na základě dokazování a nepřistoupil k odstraňování pochybností pouze u konkrétního údaje na řádku 62. Veškeré předložené doklady ze strany žalobce se staly předmětem daňové kontroly, což je zřejmé i ze spisového materiálu. Pokud žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, žalovaný poukázal i na související rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Současně zdůraznil, že ve vztahu k doměření daně žalobci postup správce daně k odstranění pochybností a provedená daňová kontrola neměly vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci. Připustil, že jiný závěr Nejvyššího správního soudu přijal ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, kde v bodě 22 bylo konstatováno, že pokud v daňovém řízení nebyla vznesena námitka k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu namísto zahájení daňové kontroly, pak není v kompetenci žalovaného postupovat jinak než vydat rozhodnutí o odvolání.
32. Žalovaný setrval na svém právním názoru, že ze strany žalobce nebyly v daňovém řízení předloženy pravidelné měsíční reporty, jejichž vyhotovení bylo dle smluv podmínkou pro vznik nároku na zaplacení sjednané úplaty. Současně žalovaný zdůraznil, že v průběhu správního řízení žalobce netvrdil, že by report byl součástí předložených 7 svazků listin v případě obchodu se společností CITTALIS. Co se týče průzkumu trhu dle smlouvy CALVERA žalobce předložil ke kontrole 10 svazků, o nichž tvrdil, že se jedná o zhotovené dílo. Rozdíly, které v průběhu daňového řízení žalobce nevysvětlil, žalovaný shrnul v bodě 104. žalobou napadeného rozhodnutí. Stručně uvedl, že ze smlouvy CALVERA vyplývá, že zhotovitel měl povinnost vypracovat výsledky průzkumu trhu,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

závěrečnou zprávu a všechna zpracovaná data v tištěné podobě. Tudíž bylo na žalobci, aby prokázal oprávněnost zahrnutí částky do daňově účinných nákladů, a to předložením uvedených listinných dokladů.

33. K námitkám žalobce směřujícím do posouzení obsahu předávacích protokolů žalovaný uvedl, že neurčitými předávacími protokoly, nemohl žalobce své důkazní břemeno v řízení unést. Žalovaný setrval na svém názoru, že z obsahů těchto protokolů musí vyplývat, že k předání sjednaného díla fakticky došlo. Připomněl, že z předávacího protokolu ke smlouvě CITTALIS jednoznačně nevyplývá, jaké dílo bylo žalobci předáno, když byť zde byl učiněn odkaz na smlouvu CITTALIS ani v dané smlouvě není jednoznačně identifikováno, co je jejím předmětem a jaké konkrétní náležitosti má report mít.
34. K námitce žalobce o nesprávném posouzení § 76 odst. 1 daňového řádu žalovaný zopakoval, že dopadá na veškeré písemnosti předkládané správci daně, s výjimkou těch, u nichž od překladu do českého jazyka, správce daně aktivně upustil, což však nebylo učiněno v tomto případě.
35. Žalovaný odmítl, že by se neseznámil se žalobcem předloženými reporty.
36. Nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že by neprokázal své tvrzení ohledně jím uplatněných nákladů. Konkrétně poukázal na body 113. až 121. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v nichž se této námitce věnuje. Připomněl, že ze strany žalobce nebyla doložena žádná objednávka předmětných děl a zopakoval, že žalobce neprokázal jejich faktické přijetí.
37. K námitce žalobce, že nelze nekontaktnost obchodní společnosti posoudit k tíži daňového subjektu žalovaný zdůraznil, že uvedenou skutečnost nehodnotil jako jednu izolovanou událost, která by svědčila v neprospěch žalobce, nýbrž tuto skutečnost zhodnotil ve spojení s dalšími zjištěnými skutečnostmi.
38. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Posouzení žaloby

39. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
40. Žaloba není důvodná.
41. Soud se nejprve zabýval žalobcovou námitkou nezákonnosti daňové kontroly, jež podle něj následně způsobila nezákonnost prvostupňového rozhodnutí, potažmo i nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Podle žalobce nepostupoval správce daně v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a před vlastním zahájením daňové kontroly nevydal ve smyslu předmětného ustanovení výzvu k podání dodatečného daňového přiznání.
42. Soud při posouzení námitky vycházel z následující právní úpravy.
43. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

44. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu „[s]právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“
45. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu, „[z]jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“
46. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu, „[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“
47. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
48. Z citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že cílem správy daně je řádné zjištění a stanovení daně, přičemž pro její správné stanovení musí být možno navyšovat nebo snižovat výši daňové povinnosti v návaznosti na skutečnosti, které v průběhu daňového řízení vyjdou najevo (srov. s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 – 33, č. 3015/2014 Sb. NSS). Podle § 141 odst. 1 daňového řádu by měl nesprávnou výši daně upravit sám daňový subjekt, zákon ale upravuje taktéž situaci, kdy nesprávnou výši daně zjistí správce daně, jenž by měl v tomto případě daňovému subjektu poskytnout možnost nápravy. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, dovodil, že dozví-li se správce daně „[j]inak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení.“ Z uvedeného vyplývá, že než správní orgán přikročí k zahájení daňové kontroly, měl by zásadně daňový subjekt vyzvat k dodatečnému tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech nasvědčujících tomu, že určitou daň bude nutno doměřit.
49. Žalobce založil žalobní námitku o nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí na procesní vadě daňového řízení spočívající právě v tom, že správce daně v řízení nepostupoval dle § 145 odst. 2 daňového řádu a před zahájením daňové kontroly nevyužil postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu, což mělo pro žalobce za následek nejen doměření daňové povinnosti, nýbrž i vyčíslení penále dle § 251 odst. 4 daňového řádu.
50. Soud předně zdůrazňuje, že Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, konkrétně v bodech [58] až [61] podrobně porovnával zákonem stanovené postupy správce daně pro dosažení pokud možno správného stanovení

daně, kdy akcentoval, že tyto jsou nastaveny tak, aby měl daňový subjekt nejprve možnost napravit svoji chybu sám; a teprve: „[p]okud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odstavcem 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále.... Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu. O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřijatelně zakrývajícím skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. ... Pokud však informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.“

51. V nyní posuzované věci dovozoval žalobce v první žalobní námitce nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí z procesního pochybení prvostupňového správního orgánu, jež se v jeho právní sféře negativně projevilo tím, že mu byla navíc kromě doměření daně za rozhodné období stanovena povinnost uhradit penále. Soud na tomto místě jen ve zkratce s odkazem na shora uvedené připomíná, že postup k odstranění pochybností musí ze strany správce daně probíhat v maximální konkrétnosti, zahajuje se vydáním výzvy adresované daňovému subjektu, v níž musí být zcela jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovány pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Žalobce v žalobě vyjádřil své přesvědčení, že správce daně měl z řízení, jež předcházelo vydání platebního výměru natolik konkrétní pochybnosti o jeho daňovém tvrzení, že měl přistoupit k vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání. Soud konstatuje, že mezi účastníky řízení nebyl sporným následující skutkový stav, jež má oporu ve správním spise, a to že žalobce podal dne 27. 6. 2013 řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012; daň z příjmu byla žalobci vyměřena dne 4. 7. 2013 platebním výměrem; dne 21. 2. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání 1, ve kterém vykázal oproti řádnému daňovému přiznání na ř. 62 částku ve výši 12 800 000 Kč, k níž ve zvláštní příloze uvedl, že se jedná o dodanění faktury přijaté FP412237 a FZ512002 na základě neuznání daňových dokladů z pohledu daně z přidané hodnoty; dne 18. 3. 2014 vzal žalobce zpět podané dodatečné daňové přiznání 1; dne 28. 5. 2014 žalobce podal správci daně dodatečné daňové přiznání 2 (označil je jako reverzní), kde opravil údaj na ř. 62 tak, že jej nevyplnil; dne 21. 7. 2014 správce daně zahájil s žalobcem daňovou kontrolu. Ze správního spisu soud dále zjistil, že předmětem daňové kontroly, kterou správce daně u žalobce zahájil dne 21. 7. 2014, byly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu či jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně za rozhodné zdaňovací období; a rozsah této kontroly byl specifikován jako celkové prověření všech důkazních prostředků relevantních pro danou kontrolu (viz protokol o ústním jednání dle § 60, § 61, § 62

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

daňového řádu ze dne 21. 7. 2014, č. j. 4360201/14/2009-05402-109568, podepsaný za žalobce bez jakýchkoli námitek jeho právní zástupkyní); dále výzvou správce daně ze dne 22. 7. 2014, č. j. 4360857/14/2009-05402-10968, byl žalobce vyzván k prokázání potřebných skutečností, a to předložením účetní závěrky, hlavní knihy, deníku, knih analytických účtů, inventarizace majetku a závazků, evidence zásob, prvotních dokladů, všech smluv, evidencí zakázek atp. Ze shora provedené rekapitulace rozhodného skutkového stavu je tedy zřejmé, že správce daně před zahájením daňové kontroly ne zvolil postup k odstranění pochybností a nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, nýbrž hned přistoupil k zahájení daňové kontroly. Nicméně soud má za to, že zvolený postup správce daně v dané věci byl správný a v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení, jelikož ze správního spisu soud nezjistil, že by měl správce daně nějaké zcela konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového tvrzení či jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, jak vyžaduje § 89 odst. 1 daňového řádu. Naopak, jak vyplývá z protokolu z ústního jednání ze dne 21. 7. 2014, jímž byla zahájena daňová kontrola a taktéž z následné výzvy k doložení důkazů ze dne 22. 7. 2014 je zřejmé, že správce daně se snažil shromáždit veškeré – ryze v obecné rovině formulované potřebné údaje a podklady pro doměření daně žalobci. Přičemž žalobce sám ani v žalobě netvrdil, jaké konkrétní pochybnosti měl správce daně získat z výsledku postupu k odstranění pochybností, jež byl ukončen dne 12. 2. 2014 vydáním platebního výměru. Soud má za to, že správcem daně zvolený postup byl pochopitelný i s ohledem na poměrně zmatečné podávání dodatečných daňových přiznání žalobcem, kdy tento bez dalšího opravoval (vypouštěl) v nich vepsané údaje, což mohlo zavdat oprávněné obavy na straně správce daně, že se žalobce snaží zmařit řádné stanovení daně.

52. V této souvislosti žalobce v žalobě odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 7 Afs 229/2018 a ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 – 30, v nichž se Nejvyšší správní soud zabýval problematikou zvolení procesního postupu při výměře daně a v posledně uvedeném rozhodnutí zavázal soudy v případě posuzování zjištěné procesní vady ve zvoleném procesním postupu před vyměřením daně, hodnotit jak otázku – zdali daná vada měla vliv na zákonnost doměření daně, tak otázku – zdali měla vliv na předepsání penále. Soud toliko uvádí, že při posuzování vhodnosti procesního postupu pro doměření vyšel z bohaté a ustálené judikatury správních soudů (m.j. viz body 48. až 50. rozsudku). Avšak poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018 – 30, soud nepovažuje v nyní posuzované věci za přílehlavý, jelikož soud zde žádnou procesní vadu v postupu správce daně nezjistil.
53. Soud proto shledal první žalobní námitku nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nedůvodnou.
54. Další žalobní námítka mířily proti posouzení skutkových okolností správními orgány, na základě kterých dospěly k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění z faktury č. FP412237 od společnosti CITTALIS a z faktury č. FZ512002 od společnosti CALVERA. Soud poukazuje na to, že otázkou prokázání přijetí zdanitelného plnění z předmětných faktur se Městský soud v Praze již zabýval, a to v rozsudku ze dne 28. 11. 2017, č. j. 11 Af 37/2015-66. V uvedeném rozsudku, jenž se týkal stejných účastníků, se soud zabýval posouzením vzniku nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty z předmětných faktur a dospěl přitom k závěru, že žalobce ve vztahu k oběma fakturám neprokázal, zda bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně realizováno a ve vztahu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

k plnění fakturovanému společností CIT'TALIS a navíc neprokázal, zda bylo deklarované plnění uskutečněno právě uvedenou společností. Soud si je vědom rozdílnosti mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, pro obdobné skutkové okolnosti ve vztahu k prokazování přijetí zdanitelného plnění předmětných faktur a pro totožné žalobní a odvolací námitky žalobce však soud bude při posuzování těchto námitek vycházet ze závěrů učiněných Městským soudem v Praze, jež byly potvrzeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47.

55. Pokud žalobce v žalobě zdůrazňoval povahu své podnikatelské činnosti, pak soud s odkazem na citovaný rozsudek Městského soudu v Praze opakuje, že povaha jeho podnikatelské činnosti nemůže ovlivnit závěry žalovaného o neprokázání přijetí zdanitelného plnění, neboť žalovaný má povinnost hodnotit předložené listinné důkazy v souvislostech s jinými důkazními prostředky a zjištěními v souladu s § 8 daňového řádu. Pouhé předložení formálně správného daňového dokladu tak nemůže prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce a v rozsahu podle tohoto dokladu, pokud existují nesrovnalosti zpochybňující správnost tohoto dokladu. Žalobní obranu žalobce vystavěnou na tvrzení, že jak žalobce, tak jeho jednatel jsou držiteli pověření NBÚ na stupeň utajení tajné, z čehož žalobce dovozoval, že se muselo jednat o korektní obchody, když NBÚ nevznesl k jeho bankovním účtům a finančním výkazům žádné dotazy, soud vyhodnotil jako zcela irelevantní v případě posuzovaného daňového řízení směřujícího k vyměření daně, když předmětem kontroly ze strany NBÚ jsou bezesporu odlišné skutečnosti, než jaké jsou podstatné pro správce daně. Soud tedy i tuto námitku posoudil jako nedůvodnou.
56. Žalobce dále namítal, že správce daně v daňovém řízení zcela opominul žalobcem předkládané reporty ze smlouvy o dílo, ačkoliv obsahují podrobný popis jednotlivých produktů. Žalobce zdůraznil, že například v čl. 1. 3. smlouvy CIT'TALIS bylo uvedeno, že report bude předán v tištěné formě brožury, tudíž označil dané brožury za dohodnutý předmět plnění.
57. Soud zjistil, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí žalobcem uplatněné částky do daňově účinných nákladů, neboť nepředložil brožury a pravidelné měsíční reporty a nebyl tak naplněn článek 1.3. smlouvy CIT'TALIS. Žalovaný vysvětlil, že v průběhu řízení žalobce netvrdil, že by report byl součástí předložených 7 svazků. Dle soudu je tento závěr žalovaného mylný, neboť ze správního spisu je zjevné, že žalobce označil předmětných 7 svazků listin jako brožury, jež jsou předmětem plnění smlouvy CIT'TALIS. Soud také dává za pravdu žalobci, že z článku 1.3. smlouvy CIT'TALIS je zřejmé, že report měl být předán v tištěné formě brožur. Z celkového kontextu tedy vyplývá, že žalobce v daňovém řízení reporty, resp. brožury, předložil, když ty jsou součástí 7 předložených svazků listin. Tato skutečnost ovšem nemění nic na pro rozhodnutí podstatné skutečnosti, že v předmětné smlouvě nejsou uvedeny požadované náležitosti těchto reportů. Soud přitakává žalovanému, že předpokladem pro vznik nároku zhotovitele na zaplacení úplaty za provedení díla bylo předložení těchto reportů pouze za situace, kdy budou reporty obsahovat všechny náležitosti sjednané ve smlouvě. Smlouva CIT'TALIS však žádné požadované náležitosti reportů neobsahuje. Soud na tomto místě odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, kde se mimo jiné věnoval právnímu hodnocení shodné smlouvy CIT'TALIS, konstatoval, že ve smlouvě, na kterou tento protokol odkazuje, „*pak není předávané plnění dostatečně určité specifikováno. Je z ní sice*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

patrné, že dílo má spočívat v provádění průzkumu trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů FOREX ROBOT, jehož hmotným výstupem má být písemná zpráva, tzv. report „v tlačené podobě formou brožur“. Takováto specifikace předávaného plnění je však podle názoru Nejvyššího správního soudu sama o sobě nedostačující, neboť je značně obecná a neurčitá. Není patrné, jakého rozsahu mají tištěné brožury být. Stěžovatelka sice v průběhu řízení hovořila o tom, že se jednalo o 7 svazků zhruba po 100 listech A4, nicméně to nic nemění na skutečnosti, že rozsah předávaného plnění není zřejmý z předávacího protokolu. Navíc ve smlouvě absentují i jakékoli náležitosti tohoto reportu, přestože sama smlouva o „sjednaných náležitostech“ reportu hovoří.“ Soud se s těmito závěry plně ztotožňuje a opakuje, že ve smlouvě CITTALIS absentují jakékoliv náležitosti reportu – v podobě „v tlačené podobě formou brožur“. I kdyby se tedy správce daně, resp. žalovaný, seznámil s obsahem těchto reportů, nebylo by možné na jejich základě prokázat spornou otázku v daném řízení, a to zdali skutečně bylo předmětné plnění ze smlouvy CITTALIS formou 7 svazků brožur realizováno. Soud na tomto místě pro stručnost odkazuje na podrobný a výstižný popis výsledků daňové kontroly ve vztahu k faktickému uskutečnění smluvního plnění ze smlouvy CITTALIS v bodech [98] až [103] žalobou napadeného rozhodnutí, s níž se ztotožňuje. A pro úplnost, byť žalobce v žalobě výslovně vůči smlouvě CALVERA uvedené námitky neuplatnil, i na následný popis a hodnocení výsledků daňové kontroly ve vztahu k faktickému uskutečnění smluvního plnění ze smlouvy CALVERA v bodech [104] až [109] žalobou napadeného rozhodnutí.

58. Ze shora uvedeného je tak zřejmé, že se jak správce daně, tak žalovaný žalobcem předkládanými reporty, jež označil za výsledky smluvních plnění ze smluv CITTALIS a CALVERA, zabýval a neopominul je v daňovém řízení hodnotit. Přičemž právní posouzení oprávněnosti, resp. neoprávněnosti, zahrnutí, na jejich základě uplatněných finančních plnění do daňového řízení, zaujaté daňovými orgány, soud shledal souladné i s odkazovou judikaturou správních soudů, a proto soud nemá ani tuto žalobní námitku za důvodnou. Pak tedy obrana žalobce, že ověřil základní údaje ohledně společností CITTALIS a CALVERA v obchodním rejstříku, se ve světle již konstatovaných skutečností jeví jako zcela nepodstatná.
59. Soud se dále zabýval žalobcovou námitkou ohledně nesprávného posouzení obsahu předávacího protokolu. Žalobce zdůraznil, že náležitosti předávacího protokolu nejsou v žádném právním předpise stanoveny a měl za to, že správní orgány pouze formalisticky konstatovaly, že obsah díla neodpovídá zadání.
60. Soud dává za pravdu žalobci v tom, že náležitosti předávacích protokolů nejsou upraveny žádným právním předpisem, nicméně zdůrazňuje, že smyslem předávacích protokolů je potvrzení předání sjednaného díla, z předávacích protokolů by tedy mělo logicky vyplývat, jaké konkrétní dílo bylo předmětným protokolem předáno. Soud má za to, že v projednávané věci předání sjednaného díla z předávacích protokolů patrné není.
61. Soud ze správního spisu totiž zjistil, že v předávacím protokolu ke smlouvě o dílo ze dne 21. 11. 2012 uzavřené mezi žalobcem a společností CITTALIS je obecný odkaz na smlouvu o dílo, která je v něm identifikována pouze smluvními stranami a datem uzavření, přičemž datum uzavření je vyplněno v kolonce „Číslo smlouvy/objednávky“, v kolonce „Název a místo díla“ je uvedeno pouze „Forex Robot“ a v kolonce „Předmět díla“ je vepsáno „analýza trhu obchodních systémů“. V protokolu ani v jiné jeho části není obsažena bližší specifikace smlouvy/objednávky. Soud k tomu opět odkazuje na rozsudek Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, jenž ve vztahu k totožné

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

smlouvě, na kterou předávací protokol odkazuje, uvedl, že předávané plnění není ve smlouvě dostatečně určitým způsobem specifikováno, jelikož smlouva je značně obecná a neurčitá a rozsah předávaného plnění není zřejmý ani z předávacího protokolu. Soud ze spisu dále zjistil, že taktéž druhý protokol, předávacího protokolu ke smlouvě uzavřené dne 9. 1. 2012 mezi žalobcem a společností CALVERA, obsahoval pouhé konstatování, že zhotovitel předal objednateli dílo ve smyslu uvedené smlouvy, přičemž taktéž tato smlouva upravovala předmětné plnění značně obecně a neurčitě.

62. Soud se zcela ztotožňuje se závěry přijatými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, a konstatuje, že ani v jednom z předávacích protokolů není dostatečně vymezeno předávané plnění, neboť z protokolů a ani z předmětných smluv, na něž protokoly zcela odkazují, není vůbec seznatelné, jaké konkrétní plnění mělo být hmotným výstupem díla, jenž mělo být tím kterým předávacím protokolem předáno. Soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem shrnuje, že z předávacích protokolů není zřejmý rozsah předávaného plnění a není v nich jasně specifikováno, co přesně a v jakém množství si smluvní strany předaly. Soud nemůže dát za pravdu žalobci, že by správní orgány nenahlédly do příslušných listinných podkladů a že by pouze formalisticky opakovaně konstatovaly, že obsah díla neodpovídá zadání. Z žalobou napadeného rozhodnutí naopak zcela jednoznačně vyplývá, na základě jakých skutečností dospěly správní orgány k závěru, že z předávacích protokolů není zřejmý rozsah smluvního/předaného plnění. Soud znovu pro stručnost odkazuje na podrobné odůvodnění dané problematiky v bodech [99] až [109] žalobou napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu hodnotily správní orgány veškeré okolnosti týkající se předání díla ve vzájemných souvislostech. Ke vzniku pochybností ohledně předání díla přispěly také pochybnosti ohledně osob, jenž měly dílo předat/převzít a způsob samotného převzetí díla. Na předávacím protokole se společností CITTALIS jsou totiž jako předávající a přebírající osoby označeni jednatelé obou společností, předávající osobou Ing. J., osobou přebírající Ing. M., sám žalobce pak ale tvrdil, že nezná osobu, jenž mu dílo předala, a svědek Ing. J. vypověděl, že dílo předával elektronicky nebo osobně panu Ž. Správní orgány tedy logicky dospěly k závěru, že údaje o osobě předávající a přebírající zde nejsou ve shodě. Soud dodává, že správní orgány žalobci nevytýkaly skutečnost, že nelegitimoval své obchodní partnery, ale toliko rozpor informací uvedených v předávacím protokole s informacemi získanými z výpovědí jednatelů dotčených společností o skutečné situaci, která při předání díla nastala. Z předmětného protokolu tedy nelze jednoznačně seznat, co přesně jím bylo předáváno, kdy se tak stalo a jaké osoby se předání účastnily (srov. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47).
63. Soud uzavírá, že ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou.
64. Soud se dále zabýval žalobcovými námitkami, že správní orgány v neprospěch žalobce posoudily předložení písemných zpráv (reportů) v anglickém jazyce. Žalobce popřel, že správce daně trval na předložení českého překladu. Žalobce v této souvislosti sporoval výklad ustanovení § 76 odst. 1 daňového řádu žalovaným. Podle žalobce byl také nezákonný postup správních orgánů, když hodnotily obsah reportů, aniž by se s nimi neseznámily.
65. Podle § 76 odst. 1 daňového řádu „[p]ři správě daní se jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce.“

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

66. Podle § 76 odst. 2 daňového řádu „[p]ísemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.“
67. Namítal-li žalobce, že není dle ustanovení § 76 odst. 1 daňového řádu daňový subjekt povinen do českého jazyka překládat všechny výsledky práce jeho dodavatelů, které si objednal, pak soud uvádí, že žalobci jakožto daňovému subjektu tato povinnost vyplývá z ustanovení § 76 odst. 2 daňového řádu, podle něhož musí všechny písemnosti překládat do českého jazyka, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad. Soud tedy výklad ustanovení § 76 daňového řádu zaujatý správcem daně neshledává za chybný, neboť ten ve svém rozhodnutí odkazoval právě na odst. 2 citovaného ustanovení. Soud k tomu dále uvádí, že ze správního spisu nezjistil, že by prvostupňový správní orgán nebo žalovaný od požadavku na překlad upustili, naopak z Protokolu z ústního jednání konaného dne 17. 3. 2015 od 9:30 hodin jednoznačně vyplývá, že správce daně vyžadoval po žalobci český překlad listinných svazků předložených v anglickém jazyce. Správce daně konkrétně na 3. str. předmětného protokolu položil žalobci otázku: „*Můžete předložit studii k průzkumům trhu vývoje automatizovaných systémů FOREX ROBOT od dodavatele Cittalis Czech s.r.o. DIČ: CZ24264971 a obsah studie v českém jazyce, případně poznámky dodavatele na požadavky odběratele (MSM informační systémy s.r.o.) v českém jazyce?*“. Na 4. str. předmětného protokolu pak správce daně položil žalobci otázku „*Můžete předložit studii k průzkumům trhu v oblasti automatizovaných obchodních systémů A O S od dodavatele Calvera s.r.o. DIČ: SK202288937 a obsah studie v českém jazyce, případně poznámky dodavatele na požadavky odběratele (MSM informační systémy s.r.o.) v českém jazyce?*“. Žalobce na obě otázky reagoval tak, že předmětnou studii předkládá v originále s tím, že obě studie byly zpracované v anglickém jazyce a žalobce nedisponuje českým překladem, neboť je pro něj anglická verze dostačující. Pokud žalobce namítal, že správní orgány posuzovaly listiny v anglickém jazyce v jeho neprospěch, pak k tomu soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce předmětné listiny v anglickém jazyce neposuzoval vůbec, a to právě z důvodu jejich vyhotovení v cizím jazyce. Ze spisu nevyplývá ani žalobcem tvrzená skutečnost, že by se správní orgány zabývaly a hodnotily obsahy reportů (brožur). K tomuto se naopak již soud vyjadřoval v předchozí námitce ohledně opomenutí reportů, kde shodně s žalobcem došel k závěru, že se správní orgány s reporty vůbec neseznámily.
68. Ze správního spisu tedy vyplývá, že správce daně po žalobci požadoval překlad listin předložených mu v anglickém jazyce do jazyka českého po celé daňové řízení, což žalobce neučinil; a ani v žalobě neprovedení překladu reportů do českého jazyka nespороval. Soud dodává, že požadavek správce daně na překlad dodaných reportů považuje v daném případě za zcela oprávněný, právě s ohledem i na žalobcem akcentovaný vysoce odborně specializovaný předmět jím požadovaného plnění, tj. vývoj nového obchodního produktu týkajícího se automatických obchodních strategií. Jako zcela liché a účelové má soud výtky žalobce, že správní orgány nejsou odborně způsobilé k hodnocení plnění poskytovaného v oblasti IT služeb za situace, kdy žalobcem tvrzeným předmětem plnění měl být právě průzkum trhů v oblasti poptávaných IT služeb A. O. S. a FOREX ROBOT. Rovněž tak jako zcela účelovou obranu soud vyhodnotil žalobcem předestřený příklad nemožnosti vyžadování překladu díla – průvodce po České republice v anglickém jazyce do češtiny, když v takovém případě by faktickým plněním byl právě výtisk knihy v anglickém jazyce,

výtisk knihy v jazyce českém by již nemohl být požadovaným předmětem plnění. Nicméně pokud by i v takovém případě správce daně trval na překladu knihy, byl by daňový subjekt povinen tak učinit dle § 76 daňového řádu. Podstatným pro rozhodnutí v dané věci totiž je to, že žalobce nesplnil svou zákonem stanovenou povinnost dle § 76 daňového řádu, což se logicky promítlo do negativního důkazního hodnocení žalobcem doložených listin v anglickém jazyce. Poukazy žalobce, že reporty byly během daňového řízení uloženy u právního zástupce žalobce a správní orgány si je mohly kdykoliv vyžádat a nahlédnout do nich, jsou tedy zcela irelevantní a míjí se i s podstatou uplatněné námitky. Soud uzavírá, že ani žalobní námitky sporující povinnost žalobce nechat podklady doložené v daňovém řízení v anglickém jazyce přeložit do českého jazyka nejsou důvodné.

69. Soud se dále zabýval žalobcovou námitkou ohledně faktického přijetí předmětných služeb žalobcem. Žalobce uvedl, že faktické přijetí dostatečně prokázal předložením reportů, faktur i smluv, taktéž předložil předmětná díla včetně předávacích protokolů. Podle žalobce správní orgány nedoložily, že by žalobce neunesl důkazní břemeno.
70. Jelikož žalobce v dané věci sporuje hodnocení důkazů provedených daňovými orgány v řízení, považuje soud za potřebné nejprve připomenout pro daňové řízení podstatnou otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém Nejvyšší správní soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„[d]aňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“* K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 224/2020 - 31.
71. Soud konstatuje, že ve věci není sporu o tom, že důkazní břemeno k prokázání veškerých skutečností uvedených v daňových přiznáních tížilo žalobce. Ten sice k prokázání

zdanitelných plnění doložil reporty, faktury i smlouvy, taktéž předložil předmětná díla včetně předávacích protokolů, v rámci kontrolního řízení však pojal správce daně pochybnosti mimo jiné o tom, zdali uplatněná zdanitelná plnění uvedená na fakturách od dodavatelů CALVERA a CITTALIS byla uskutečněna těmito dodavateli. Daňové orgány proto samy provedly vlastní šetření ohledně společností dodavatelů, ze kterého vyplynulo, že dodavatel CALVERA není pro správce daně kontaktní. Prostřednictvím zasláné žádosti o mezinárodní výměnu informací bylo dne 6. 11. 2015 provedeno místní šetření v sídle společnosti MILDO-MT s.r.o., Lipová 1, 066 01 Humenné, IČO: 45998710, která byla právním nástupcem společnosti CALVERA. Při místním šetření bylo zjištěno, že na zapsaném sídle společnost fakticky nesídlí, nemá ani s vlastníkem budovy uzavřen nájemní vztah. Dle místně příslušného správce daně společnost MILDO-MT s.r.o. nevykonává v sídle žádnou ekonomickou činnost. Za zdaňovací období 2012 nepodala společnost CALVERA přiznání k dani z příjmů právnických osob, zapsaný jednatel v období roku 2012 byl opakovaně předvolán, včetně pokusu o předvedení policií. K podání vysvětlení ve věci uzavření Smlouvy CALVERA se však v žádném z termínů nedostavil. Z toho důvodu nebylo možné ověřit a získat potřebné informace. Jelikož správce daně zjistil, že z předmětu fakturace ani ze smlouvy CALVERA a předávacího protokolu není zřejmé, v jakém rozsahu měla být plnění dohodnuta a jakým způsobem byly stanoveny ceny za přijatá plnění, získal oprávněně závažné pochybnosti o tom, zdali dané zdanitelné plnění proběhlo tak, jak o něm bylo fakturováno, jelikož nikde nebyl uveden rozsah daného plnění ani kalkulace dílčích plnění, navíc sám žalobce neuvedl žádnou kontaktní osobu dodavatele CALVERA; dodavatel CALVERA tak byl pro daňové orgány nedohledatelný.

72. Co se týká dodavatele společnosti CITTALIS, tak správce daně ověřil u bank údaje týkající se bankovních účtů dodavatele CITTALIS - bankovní účet určený ke zveřejnění č. 2108146326/2700 neobsahoval v období 12. 9. 2012 do 31. 12. 2012 žádné pohyby z obchodní činnosti a bankovní účet uvedený na faktuře byl veden pro dodavatele CITTALIS v období od 13. 10. 2012 do 4. 9. 2013, přičemž pohyby z provozované obchodní činnosti byly na daném účtu evidovány pouze v období říjen 2012 až leden 2013. Prostřednictvím zasláné žádosti o mezinárodní výměnu informací byl proveden výslech svědka P. J, který byl jednatelem společnosti CITTALIS v období od 12. 9. 2012 do 5. 5. 2014. Svědek potvrdil spolupráci s žalobcem a uvedl, že spolupráce měla spočívat v subdodavatelském zabezpečení analytických a softwarových činností, designmanuálu a PR činností a měla být ukončena k 15. 11. 2012. Jako předmět fakturovaného plnění svědek uvedl analýzy trhu a marketingových nástrojů, jako předmět průzkumu trhu uvedl analýzu konkurenčních projektů a potencionálních klientů. Průzkum měl být prováděný ve 2. pololetí 2012 v prostředí databází informačních finančních systémů a jeho výsledkem měly být datové, modelové a marketingové analýzy sloužící k vývoji FOREX ROBOT. Svědek potvrdil znění uzavřené smlouvy CITTALISs s tím, že za daňový subjekt jako podepisující osobu označil E. Ž. Svědek nepotvrdil vystavení předmětné faktury (na jedno plnění s jednou celkovou cenou), přestože ta souhlasí se zadáním smlouvy CITTALIS, a uvedl, že fakturace měly probíhat jen za částečná plnění, za která měly proběhnout také bezhotovostní úhrady. Nepotvrdil ani skutečnost, že vystavil a podepsal za CITTALIS předávací protokol. Dne 12. 9. 2016 provedl správce daně místní šetření ve věci ověření sídla společnosti CITTALIS se zjištěním, že se jedná o administrativní virtuální sídlo.
73. Soud předně pro stručnost odkazuje na žalovaným podrobně rozvedená skutková zjištění věci a na ně navazující právní hodnocení v bodech [99] až [121] žalobou napadeného rozhodnutí. A toliko v obecné rovině shrnuje, že pochybnosti správce daně ohledně

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, musí daňový subjekt k výzvě správce daně prokázat, že v jeho prospěch došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Pochybnosti správce daně v dané věci o tom, zdali žalobce přijal v daňovém přiznání uplatněná plnění od dodavatelů CITTALIS a CALVERA v uváděném rozsahu, tak soud vyhodnotil zejména s ohledem na v předchozích bodech 71. a 72. rozsudku shrnutý podstatný skutkový stav jako zcela oprávněné, jelikož byly natolik vážné a důvodné, že činily žalobcem předložené doklady (reporty, faktury, smlouvy, předmětná díla a předávací protokoly) nedostačujícími pro prokázání plnění uvedeného na fakturách; tímto správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo opět na žalobci, aby prokázal skutečnosti, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech byla uskutečněna v rozsahu a osobami uvedenými jako dodavatel plnění na dokladech, a že skutečně došlo k přijetí plnění ve výši, která je deklarovaná na uvedených daňových dokladech. Následující postup správce daně, který vyzýval žalobce k prokázání, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech byla uskutečněna osobami uvedenými na dokladech jako dodavatel plnění, a že plnění byla uskutečněna v rozsahu, který je deklarován na uvedených daňových dokladech, a následně vyzval žalobce ke konkrétnímu prokázání, že plnění byla uskutečněna v rozsahu, který je deklarován na uvedených daňových dokladech, tak byl zcela v souladu se zákonem a ustálenou a bohatou judikaturou správních soudů.

74. Výše uvedené se týká taktéž žalobní námitky, že žalovaný zaujal nesprávný právní názor v bodě 108. žalobou napadeného rozhodnutí, domníval se totiž, že mu nekontaktnost dodavatele daňového subjektu byla daňovým subjektem kladena k tíži. Soud k tomu konstatuje, že ze správního spisu nevyplývá, že by žalobci byla kladena k tíži toliko nekontaktnost dodavatele. Nicméně tato správce daně zjištěná nekontaktnost dodavatele CALVERA byla jedním z dílčích zjištění, která v souhrnu s dalšími zjištěními jako virtuální adresa dodavatele CALVERA, nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012 dodavatelem CALVERA, oprávněně vzbudila na straně správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného daňové tvrzení ve vztahu k tomuto dodavateli. Přičemž pochybnosti správce daně ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, musí prokazovat daňový subjekt k výzvě správce daně, tedy žalobce, ten však ve věci neunesl důkazní břemeno. Pokud žalobce tvrdil, že správní orgány nezpochybnily použití díla, pak soud opakuje, že správní orgány se zabývaly pro rozhodnutí věci podstatnou otázkou, a to zdali žalobce vůbec přijal smlouvami CITTALIS a CALVERA dohodnuté plnění, přičemž dospěly k zápornému závěru; otázkou využití dohodnutého plnění se již nezabývaly.
75. Soud uzavírá, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokázaly přijetí výsledku obsáhlého průzkumu, tj. díla, tudíž se již pro nadbytečnost nebude zabývat žalobcem dovozovanou tzv. auditní stopou. Soud tedy ani poslední žalobní námitku neshledal důvodnou.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

1. Lze tak uzavřít, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud ve správním řízení neshledal ani procesní pochybení, která by

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, proto soud nedůvodnou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

2. Výrok o nákladech řízení pod bodem II. rozhodnutí je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly, proto mu náhradu nákladů řízení dle § 60 odst. 7 s. ř. s. nepřiznal.

Poučení:

76. Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou 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.
77. 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.
78. 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.
79. 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.
80. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. února 2023

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.