



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudců Mgr. Kateřiny Kozákové a Mgr. Ondřeje Hrabce ve věci

žalobkyně: **QTG IT SYSTEM s.r.o.**, IČ: 25665600
se sídlem Cimburkova 916/8, 130 00 Praha 3
zastoupená Mgr. Danielem Tobolou, advokátem
se sídlem Revoluční 17, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2020, č. j. 28994/20/5200-11431-712032,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2020, č. j. 28994/20/5200-11431-712032, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 16 342 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Daniela Toboly, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2019, č. j. 6896993/19/2003-52521-109765 (dále „DPV“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“), doměřil žalobkyni (dále také jako „daňový subjekt“) daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ve výši 3 401 000 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 680 200 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím (žalobou napadené rozhodnutí) DPV potvrdil.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal ekonomickou činnost žalobkyně a uvedl, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti SOFTRIUMPH INTERNATIONAL LLC (dále „STI“) v částce 18 341 549 Kč, které uplatnila jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu ve zdaňovacím období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014.
3. Dne 28. 4. 2015 zahájil správce daně s žalobkyní daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nákladů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 3. 8. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na základě výsledků daňové kontroly, v jejímž průběhu třikrát žalobkyni vyzval k odstranění pochybností ve smyslu § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), správce daně vydal DPV, kterým zvýšil základ daně žalobkyně o náklady, které vynaložila v souvislosti s doklady vystavenými společností STI a které zahrnuje do daňově účinných nákladů v částce 18 341 549,50 Kč, aniž by prokázala, že byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 8. 2020 (dále „zákon o daních z příjmů“). Správce daně dále snížil základ daně žalobkyně o náklady, které vynaložila v souvislosti se zúčtováním nákladů vzniklých na základě spolupráce se společností Amadeus Czech republic and Slovakia, s.r.o., a v částce 440 812,50 Kč nezahrnutých do daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proti DPV žalobkyně podala odvolání, které směřovalo do bodu 1 zprávy o daňové kontrole č. j. 6167022/19/2003-60563-109979, která tvoří odůvodnění DPV (dále „Zpráva“). O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval náklady za služby, zaúčtované na účtu 518903 - Subdodávky, v celkové výši 18 341 549,50 Kč, které žalobkyně uplatnila v základu daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 na základě faktur (přehled předmětných faktur je uveden v tabulce na str. 3 a 4 Zprávy) přijatých od zahraniční společnosti STI. Žalobkyně k obchodní spolupráci doložila Smlouvu o poskytování služeb ze dne 24. 11. 2008 (dále jen „Smlouva“) a Smlouvu o přístupu k datům a distribuci (produktů a služeb) ze dne 5. 1. 2009 a ze dne 6. 1. 2014, které mezi sebou obě smluvní strany uzavřely jako dodatky ke Smlouvě. Žalobkyně vysvětlila, že od společnosti STI nakupovala data nezbytná pro provoz systému (softwaru) Symphony, jehož je vlastníkem a autorem. Konkrétně se jednalo o data o tarifech leteckých společností, data o kapacitě a obsazenosti jednotlivých rezervačních tříd pro jednotlivé lety a informace o letištních taxách a palivových příplatcích. Tato data lze získávat buď přímo od jednotlivých leteckých společností, z Globálních Distribučních Systémů (dále jen „GDS“) jakým je například Amadeus, Travelport, Galileo a další, nebo od prostředníků, které je získávají z GDS a od leteckých

společností. Příkladem takového prostředníka je společnost STI. Z předložené smlouvy o spolupráci ze dne 22. 1. 2004 vyplynulo, že žalobkyně od roku 2004 spolupracovala se společností Amadeus Czech Republic and Slovakia, s.r.o., dříve AMADEUS MARKETING CSA, s.r.o. (dále jen „Amadeus“). Spolupráce fungovala na principu spojení middlewarové softwarové aplikace (software Symphony) a licence Amadeus API pro připojení do GDS. Ačkoli podle tvrzení žalobkyně mělo na přelomu let 2013 a 2014 dojít ke změně zavedené spolupráce, a sice z důvodu přímého prodeje služeb koncovým zákazníkům, dodatek smlouvy ze dne 6. 1. 2014 tomu neodpovídá a jiný uzavřen nebyl. Z žádosti o Mezinárodní výměnu informací do USA správce daně o společnosti STI zjistil, že je registrovaná v USA v District of Columbia, nicméně pro správce daně v USA není známa, nepodává v USA daňové přiznání a nemá v USA žádné kanceláře ani zaměstnance. Z žádosti o Mezinárodní výměnu informací do Maďarska správce daně zjistil, že společnost STI má v Maďarsku zřízen bankovní účet č. X, otevřený u KDB Bank Europe Ltd., na který přicházely platby od žalobkyně. Tyto platby byly následně vybírány v hotovosti jednateli žalobkyně panem M. N. a Z. H., a to pravidelně ve výši 80 000 EUR. Správci daně byla zaslána také prohlášení uložená u banky KDB Bank Europe Ltd., „*Declaration of beneficial owner*“, z nichž vyplývá, že oba jednatele žalobkyně jsou skutečnými vlastníky společnosti STI a rovněž disponenti jejího bankovního účtu. Samotné platby žalobkyně prováděla tak, že nejdříve vybrala příslušnou částku v hotovosti ze svého bankovního účtu vedeného v měně CZK, tyto přeměnila na eura a v hotovosti opětovně vložila na bankovní účet č. X, vedený v měně EUR. Z tohoto eurového účtu pak byly odesílány platby na účet společnosti STI v KDB Bank Europe Ltd. Uvedený postup žalobkyně vysvětlovala tím, že takto mohla být ke směně mezi CZK a EUR užita „*nejvýhodnější nabídka směnárny*“. Doklady o směně finančních prostředků nicméně žalobkyně nepředložila a ani o těchto transakcích neúčtovala. V účetnictví je zaznamenán až vklad EUR na účet č. X. Jednatelé žalobkyně, pan M. N. a pan Z. H., podali dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období 2014 spolu s odůvodněním, v němž uvedli, že společnost STI je daňově transparentní entitou a zdanění zisku této společnosti by mělo být provedeno na úrovni beneficentů. Na základě této skutečnosti pak oba jmenovaní coby beneficenti s podílem 50 %, zdanili zisky společnosti STI, a to každý v rozsahu 50 %. Žalovaný se dále vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám.

5. K námitce žalobkyně týkající se pravidel přenosu důkazního břemene v daňovém řízení, žalovaný poukázal na to, že důkazní břemeno neznamená toliko povinnost prokázat skutkový stav formálně bezvadnými účetními doklady (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68 a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99), ale též povinnost objasnit veškeré aspekty případu. Tvrdí-li žalobkyně, že z jejího účetnictví vyplývá, že jiné náklady v souvislosti s pořízením dat, nevynaložila, pak taková tvrzení jsou v rozporu se samotným účetnictvím, ze kterého vyplývá, že žalobkyně po celý rok 2013 spolupracovala se společností Amadeus dle podmínek vyplývajících ze Smlouvy o spolupráci ze dne 22. 1. 2004. Minimálně do konce roku 2013 bylo možné konstruovat nabídky leteckých společností s využitím online komunikace do globálního distribučních systémů Amadeus, a žádné důkazní prostředky nesvědčí o tom, že tomu tak nebylo (se změnou přístupu k získávání dat již v průběhu roku 2013 nepočítá ani Smlouva). Ovšem i v případě, kdyby žalobkyně prokázala, že v účetnictví skutečně nemá faktury za nakupování dat od jiných společností, tato skutečnost sama o osobě automaticky neprokazuje, že data byla nakupována právě od společnosti STI. Správce

daně totiž nemusí výdaj uznat i v situaci, kdy je pořízení předmětného zboží a služby nepochybné a to právě v důsledku neunesení důkazního břemene ke skutečnosti daňovým subjektem tvrzeným (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109). Účetnictví jako celek nebylo zpochybněno a daň proto bylo možno stanovit dokazováním.

6. Namítala-li žalobkyně, že správce daně „*může těžko požadovat ručně či razítkem potvrzené objednávky či dodací listy*“, žalovaný uvedl, že za situace, kdy žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek prokazující jakoukoliv reálnou komunikaci se společností STI se nelze divit, že jednostranně podepsané dokumenty posilují pochybnosti daňových orgánů. Přičemž žalobkyně argumentuje jedině tím, že ručně či razítkem opatřené objednávky jsou v době elektronické komunikace již přežitkem. Pochybnosti správce daně nemohou zmírnit ani čestná prohlášení osob, které spolupráci se společností STI sice potvrdily, ale bližší podrobnosti tvrzené spolupráce neuvedly. K objasnění situace pak nepřispívá ani ceník společnosti „ATPCO“. Znalecké posouzení softwaru Symphony oba správní orgány vyhodnotily jako nadbytečné. Předmětem sporu totiž není otázka, zda je software Symphony schopen úspěšně přenášet a zpracovávat data, ale prokázání toho, že tok dat byl pro žalobkyni zprostředkován společností STI, resp. probíhal v kontrolovaném období tvrzeným způsobem (v této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2018, č. j. 11 Af 8/2016 – 72, podle kterého „*Pokud žalobce navrhoval porovnání nákladových faktur se skutečným objemem prací následně fakturovaných odběratelům žalobce, pak by byl prokázán právě objem práce vykonaný žalobcem pro jeho odběratele, nikoliv již to že tyto práce byly provedeny ze strany žalobce subdodavatelsky, resp. konkrétním subdodavatelem za žalobcem deklarovanou cenu.*“) Navíc, limity navrhovaného důkazu připouští sama žalobkyně, když uvádí, že faktické uskutečnění nehmotného plnění se nejlépe demonstruje dodávkou dat, v posuzovaném případě to ovšem není možné, jelikož dodávky od STI už neprobíhají. Ani vysvětlení, že servery mohou být umístěny kdekoli na světě, nemůže ve světle dalších pochybností obstát. Přitom ani žalobkyně nevěděla, kde společnost STI data získává, kolik má zaměstnanců, kde má kanceláře apod. Žalobkyně jako kontaktní osoby zmínila pana P., N. H. T. a pana G., se kterými měla řešit záležitosti týkající se smluv a obchodní záležitosti. Technické záležitosti žalobkyně řešila s technickou podporou. Žádný důkaz dokládající faktickou komunikaci mezi daňovým subjektem a kýmkoliv ze společnosti STI ovšem žalobkyně nepředložila. Žalobkyní předložené notářsky potvrzené dokumenty sice potvrzují registraci společnosti STI a osobu pana G. coby ředitele společnosti STI, což potvrdil i samotný pan G. v jím vyhotoveném prohlášení, nikoli však v inkriminovaném období, což vyplývá ze samotného vyjádření žalobkyně. Za této situace žalobkyní předložené formální dokumenty samy o sobě faktické dodání služeb neprokazují. Skutečnost, že společnost STI nemá žádné zaměstnance a kanceláře, pak vede k dalším pochybnostem o tom, zda skutečně mohla dostát svým závazkům vyplývajících ze Smlouvy, tj. poskytování produktů a služeb, jejich vylepšování, zakázkové úpravy, údržby, opravení chyb, podávání zpráv o problémech týkajících se dodaných produktů, zajištění školení a zákaznické podpory apod. Eventualitu, že systém mohl fungovat bez úprav, vylepšování, údržby apod. žalovaný nepřipouští, stejně jako vysvětlení žalobkyně, že u služeb poskytovaných v oblasti IT, je osobní kontakt nahrazen poskytováním služby přes automatizované systémy. V situaci, kdy sama žalobkyně přiznala, že školení a zákaznická podpora ze strany STI neprobíhala, žalobkyně žalovaného nepřesvědčila o tom, že se společnost STI

reálně podílela na faktickém dodání předmětných služeb. Za takové situace by totiž bylo nelogické platit za služby zahraniční společnosti, která se na jejich realizaci nepodílí a není ani autorem či vlastníkem aplikace, která předmětné služby zabezpečuje. Pochybnosti žalovaného pak posílilo i zjištění, že platby za domnělé služby probíhaly v hotovosti, tj. v rozporu se Smlouvou, přičemž výběry z bankovního účtu společnosti STI v Maďarsku prováděli jednatelé žalobkyně, kteří se sami i označili za tzv. „beneficial owners“ společnosti STI. Další pochybnosti vzbuzuje tvrzení žalobkyně o ustálené praxi, podle které její jednatelé zaslané platby z maďarského účtu vybrali a předávali bez jakéhokoli potvrzení pokladníkovi, který se prokázal plnou mocí od ředitele STI. Přitom se jednalo o částky ve výši 80 000 EUR, předávané předem neznámým osobám a jen na základě předloženého potvrzení (plné moci). Žalobkyně nepředložila ani žádný doklad ze směnárny při směně CZK na EUR. Takový postup je nepochopitelný a neakceptovatelný i s ohledem na případné reklamace a žalobkyně žalovaného o správnosti svých tvrzení tak nepřesvědčila. Reálné uskutečnění obchodní transakce v žádném případě nepotvrzují ani následně podniknuté postupy jednatelů žalobkyně, kteří podali daňová priznání k dani z příjmu fyzických osob. Vysvětlení žalobkyně, že příjmy byly na úrovni jednatelů zdaněny z důvodu daňové bezpečnosti a na základě doporučení daňového poradce, aniž by se přitom jednalo o jejich skutečné příjmy, není pro žalovaného vysvětlení přesvědčivým. Vysvětlení, že jednatelé zdanili pouze částky, které předali zástupcům STI v hotovosti, pak žalovaný odmítl s tím, že ve zdůvodnění podání daňových priznání jednatelé sami uvedli, že zdaňují veškeré příjmy společnosti STI, tedy nikoliv jen některé.

7. Stran námitky žalobkyně týkající se opomenutí nebo neakceptování důkazů žalovaný poznamenal, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Povinnosti řádně odůvodnit, proč některý z navrhovaných důkazů neprovede, správce daně i žalovaný dostáli. Žalovaný si rovněž není vědom jakéhokoliv porušení zákonných předpisů, či takového jednání správce daně, které by bylo možné označit za nesprávné či jinak nepřiměřené a které by nastalo při dokazování. V důsledku neakceptování tvrzení žalobkyně, resp. neprovedení důkazního návrhu, žalobkyni nebylo znemožněno prokázat, co sama tvrdí. Žalobkyně v posuzovaném případě neprokázala, že společnost STI byla materiálně a personálně způsobilá k tomu, aby byla schopna předmětné služby žalobkyni dodat. Vzhledem k nesrovnalostem při provádění a vybírání plateb za domněle uskutečněné služby, žalobkyně neuspěla ani při obhajobě svého tvrzení, že předmětný náklad skutečně vynaložila, když se přitom jedná o základní předpoklad toho, aby náklady mohly být vůbec uvažovány jako daňové účinné. Ohledně osob pana M. N. a Z. H. coby beneficentů společnosti STI, je žalovaný přesvědčen, že jmenovaní by neakceptovali zdanění těchto plateb, pokud by je společnosti STI skutečně předali. Jestliže jednatelé žalobkyně v souvisejících daňových řízeních příjmy zdanili, bez toho aniž by prokázali, že o jejich příjem se fakticky nejedná, nemůže se žalobkyně nyní spoléhat na to, že bude mít správce daně při současných dalších pochybnostech pořízení služeb za prokázané a otázku skutečného vlastníka společnosti STI za vyjasněnou. Jednatelé žalobkyně tyto příjmy zdanili jako fyzické osoby, neboť neprokázali, že by nebyli skutečnými příjemci plateb, resp. skutečnými vlastníky společnosti STI, tyto platby zdanili daní z příjmu fyzických osob. Navíc je třeba odlišovat subjekt (zde fyzickou osobu), který zdaňoval příjmy přijaté na účet společnosti STI, od žalobkyně, jelikož se jedná o dva odlišné

poplatníky, figurujících ve dvou na sobě nezávislých daňových řízeních. Zohlednění výdajů žalobkyně jen proto, že jiná společnost (resp. její jednatelé) musela dodatečně zdanit příjmy, když tato nevyklučuje, že k těmto nebudou v budoucnu alokovány související náklady, by odporovalo nejen smyslu daňového zákona, ale i principům účtování.

II. Obsah žaloby a dupliky

8. Žalobkyně namítá, že **prokázala splnění podmínek** pro zahrnutí nákladu ve výši 18 341 549 Kč do daňově účinných nákladů, tedy faktickou potřebu nákupu dat pro systém Symphony přes společnost STI. Vstupní data od společnosti STI byla nutná pro fungování softwaru Symphony pro vyhledávání nejvhodnějších letenek, bez nich by software vůbec nemohl fungovat a daňový subjekt by nemohl dosahovat výnosů z prodeje služeb. Zároveň žalobkyně prokázala, že data nenakupuje od jiného dodavatele. Žalovaný sice faktické uskutečnění těchto skutečností popírá, zároveň ale nepředkládá vlastní popis toho, jakým způsobem se data potřebná pro fungování systému Symphony do systému dostala. Žalovaný tak zcela rezignoval na zásadu materiální pravdy dle ust. § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“).
9. Žalovaný nepostupoval ani v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu (zásada volného hodnocení důkazů), když ani on ani správce daně nevzali v potaz nebo **nehodnotili celou řadu** důkazů (vyjmenovaných na str. 5 až 7 platebního výměru), které žalobkyně navrhla, a to včetně znaleckého přezkoumání fungování softwaru Symphony. Některé z provedených důkazů žalovaný nesprávně interpretoval (např. Work Order, Data Delivery Note), když z těchto důkazů zřetelně vyplývá, že společnost STI žalobkyni dané plnění poskytla. Ručně či razítkem potvrzené objednávky, jak je požaduje správce daně, je požadavek vybočující z běžné obchodní praxe, když doklady o plnění jsou běžně generovány automatizovaným systémem.
10. Žalobkyně tak má za to, že splnila svou primární povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu, totiž povinnost přiznat daň a doložit toto své tvrzení příslušnými účetními dokumenty. Správce daně nesmí odmítnout tvrzení žalobkyně jako důkazní prostředek či uvést, že se jedná o pouhé tvrzení, pokud jinými důkazy neosvědčí nesprávnost takového tvrzení. Správce daně dle žalobkyně nebral v potaz důkazní prostředky žalobkyně, zejména objednávky, faktury, záznamy ze systému o poskytnutém plnění a jeho tvrzení o nezbytnosti vstupních dat dodávaných od společnosti STI pro fungování vyhledávacích systémů (software) žalobkyně. Zároveň správce daně odmítl provést důkaz znaleckým přezkoumáním softwaru žalobkyně, který byl navržen k prokázání skutečnosti, že společnost STI fakticky dodávala data žalobkyni (demonstrace dodávky dat) a jakým způsobem dodávka dat probíhala, nikoliv k otázce „vlastnictví softwaru Symphony“. Provedení tohoto důkazu žalobkyně opětovně navrhuje i v tomto probíhajícím soudním řízení.
11. Žalobkyně má za to, že z pouhého faktu, že finanční úřad v USA tvrdí, že společnost STI nemá v USA žádné kanceláře ani zaměstnance nelze vyvozovat žádné závěry o ekonomické podstatě společnosti STI, přičemž žalobkyně objasnila i postavení osob M. P. i A. J. G. v této společnosti. Existenci faktické spolupráce žalobkyně se společností STI potvrdili i více prezident pro strategický rozvoj Ing. O. V., Ph.D., více prezident vývoje Ing. M. R. a více prezident pro marketing a prodej pan P. D. Fakt, že sami se společností STI nekomunikovali, není nijak překvapivý, neboť u žalobkyně je běžnou praxí, že některé klíčové oblasti mají v kompetenci výhradně jednatelé. Některé

obchodní případy řeší výhradně pan Z. H. a některé technické případy řeší výhradně pan M. N. Obchodní jednání se společností STI vedl pan Z. H. a technické napojení na systémy STI a vkládání dat do Symphony implementoval pan M. N. Systém Symphony byl užíván nejen k podnikání žalobkyně, ale také pronajímán třetím stranám. Tento systém sám o sobě by dle žalobkyně nemohl fungovat bez vstupních dat od společnosti STI.

12. Hodnocení správce daně na str. 12 napadeného rozhodnutí nemá oporu v reálném průběhu skutkového stavu, kdy vstupní data byla společností STI poskytována automatizovaným způsobem, na základě přístupu do jejich systému. Ze samotného faktu, že ze strany STI neprobíhala sjednaná podpora a školení nelze vyvozovat žádné účelové závěry, jak to činí správce daně. Pokud vložena data byla správná a systém po vložení těchto dat produkoval správné výsledky, neměla žalobkyně nejmenší pochybnosti a důvod po těchto skutečnostech pátrat.
13. Pokud jde o bankovní účet společnosti STI zřízený v Maďarsku, žalobkyně uvádí, že šlo o speciální účet pouze pro spolupráci žalobkyně a společnosti STI, ke kterému měli dispoziční práva pouze jednatelé žalobkyně, pan M. N. a pan Z. H. Tímto způsobem bylo vyhověno požadavku společnosti STI na předávání plateb v hotovosti a požadavku žalobkyně na záruku kontinuity dodávky dat, neboť k hotovostním platbám docházelo s časovým odstupem. Podpis dokumentu „*Declaration of beneficial owner*“ jednateli žalobkyně, žalobkyně připisuje jednání v právním omylu, tyto osoby nejsou skutečnými majiteli společnosti STI.
14. Z bankovního účtu v CZK byly vybírány částky v hotovosti, následně přes pokladnu trezor byly vkládány na bankovní účet, a to již v měně EUR, z důvodu, že pokladna je umístěna v kanceláři pana H. v trezoru, a slouží k zajištění pohotovostní finanční rezervy a také k převodu peněz mezi bankovními účty a mezi měnami CZK a EUR. O směně CZK na EUR se účtuje jen na základě bankovních výpisů, to znamená, že při směně mezi CZK a EUR pan H. využívá nejvhodnější nabídky směnárny. Skutečnost, že v účetnictví žalobkyně není účtováno o kurzových rozdílech, nic neprokazuje. Tabulka uvedená správcem daně na základě porovnání informací získaných z bankovního účtu žalobkyně a výběrů v hotovosti z účtu společnosti STI dle názoru žalobkyně pouze prokazuje, že na eurový účet byly vždy vkládány takové obnosy, aby mohly být hrazeny odpovídající částky společnosti STI.
15. Pokud vzal správce daně na vědomí skutečnost, že fyzické osoby pan M. N. a pan Z. H. přiznali a uhradili daň z příjmu z částek vybraných pro STI z jejího maďarského účtu na základě dodatečného daňového přiznání, a nerozporuje ji, pak je zřejmé, že plnění ze strany STI muselo proběhnout a finanční částky za tato plnění byly zdaněny na úrovni beneficentů, ať už se jedná o skutečné nebo domnělé beneficenty. Tyto příjmy skutečně byly STI obdrženy na základě řádně poskytnutého plnění - vstupních dat do systému Symphony. Kdyby nedošlo k plnění od STI pro žalobkyni, nebyla by za tato plnění uhrazena sjednaná odměna a těžko by mohly vzniknout i nějaké příjmy na straně beneficentů STI, ať už by byl touto osobou kdokoliv. Tento stav znamená, že nebyla správně a ve všech souvislostech vyměřena daň a došlo k porušení ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.
16. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť hodnocení důkazů provedené žalovaným vykazuje znaky svévole a libovůle, žalovaný zcela rezignoval na odůvodnění

svého rozhodnutí, přičemž odvolací důvody vtělené žalobkyní do odvolání byly zploštěny na několik dílčích otázek, které žalovaný lakonicky vypořádal tak, že konstatoval, že „*Odvolací orgán se tudíž primárně odkazuje na závěry správce daně uvedené ve Zprávě*“. Na argumentaci žalobkyně uplatněnou v odvolání není nijak polemizováno, není nijak konkrétně hodnocena, a tedy není vůbec zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení důkazů, jakým způsobem naložil a jak posoudil argumentaci žalobkyně, a tedy ani proč ve výsledku rozhodl tak, jak rozhodl.

17. K argumentaci žalovaného v odst. 51) až 53) napadeného rozhodnutí se žalobkyně vymezuje tak, že uvádí, že ani během roku 2013 nebylo možné plnit lokální databázi s využitím online komunikace do globálního distribučního systému Amadeus. Proto žalobkyně využívala dodávky dat STI ještě před rokem 2013.
18. Ve své duplice ze dne 3. 12. 2020, podané v návaznosti na vyjádření žalovaného k žalobě, žalobkyně setrvala na svých dosavadních tvrzeních a postojích.

III. Vyjádření žalovaného

19. Žalovaný má za to, že z žádného z žalobkyní předložených důkazů [faktury přijaté od společnosti STI, Smlouva o poskytování služeb ze dne 24. 11. 2008 a její dodatky ze dne 5. 1. 2009 a ze dne 6. 1. 2014 nazvané jako Smlouva o přístupu k datům a distribuci (produktů a služeb), Work Order (objednávky), Transactions Note (zprávy o transakci), Data Delivery Note (potvrzení o přenosu datových souborů), seznamy zákazníků, faktury, které souvisí s projektem Ukrajina a čestná prohlášení o spolupráci a dodávce dat od společnosti STI] faktický nákup dat od společnosti STI nevyplývá a žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaného pochybnosti ohledně způsobilosti společnosti STI ekonomicky fungovat nebyly odstraněny, stejně tak žalobkyně nijak nevysvětlila, proč došlo k úhradě jejích závazků v rozporu se smluvními podmínkami. Platby přijaté na bankovní účet v Maďarsku přitom zdanili jednatelé žalobkyně jako svůj příjem.
20. Žalobkyně po celý rok 2013 spolupracovala se společností Amadeus, která byla vlastníkem licence pro připojení do GDS Amadeus, získávání dat od prostředníka – společnosti STI – nedává ani ekonomický smysl. Správce daně také akceptoval požadavek žalobkyně a dodatečně zohlednil částku ve výši 440 812,50 Kč, která odpovídá daňovému odpisu softwaru Symphony za první čtvrtletí roku 2014, v daňově účinných nákladech.
21. K námitce nesprávného či nedostatečného hodnocení důkazů předložených žalobkyní žalovaný uvádí, že veškeré důkazní návrhy byly hodnoceny, přičemž odkazuje na Zprávu. Žalobkyni přitom stíhá povinnost prokázat svá tvrzení a je primárně na ní, jakým hodnověrným způsobem tak učiní. Za situace, kdy žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek prokazující reálnou komunikaci se společností STI, nelze správci daně vytýkat, že jednostranně podepsané dokumenty (Work Order, Transaction Note, Data Delivery Note) posilují jeho pochybnosti.
22. K námitce žalobkyně, že předložené faktury k projektu Ukrajina dokládají samotnou podstatu ekonomického fungování projektu Symphony, žalovaný uvádí, že nijak nepopírá, že žalobkyně vlastní software Symphony, systém pro nabídky a rezervaci letenek, k jehož provozu potřebuje data od STI a takto kompletovaný systém Symphony prodává a fakturuje svým zákazníkům. Z listin i vyjádření žalobkyně je však zřejmé, že po celý rok 2013 žalobkyně spolupracovala se společností Amadeus, která byla

vlastníkem licence pro připojení do GDS Amadeus, tudíž získávání dat rovněž i od prostředníka (tedy společnosti STI) nemá reálné opodstatnění. Dle žalovaného důkazní prostředky ani účetnictví žalobkyně nnesvědčí o faktické potřebě získávání dat již v roce 2013, žalobkyně navíc ani neprokázala, že data potřebná pro fungování systému Symphony nemohla a nebyla získávána jiným než jí tvrzeným způsobem. I v případě, že by žalobkyně prokázala své tvrzení, že v účetnictví skutečně nemá faktury za nakupování dat od jiných společností, tato skutečnost sama o osobě automaticky neprokazuje, že data byla nakupována právě od společnosti STI. Čestné prohlášení, které žalobkyně předložila pak ani není důkazním prostředkem ve smyslu § 93 daňového řádu, a tedy tvrzené skutečnosti jím nelze prokazovat, ale toliko osvědčit.

23. Žalovaný setrvává na svém závěru, že skutečnosti zjištěné z mezinárodního dožádání představují jen další indicie vedoucí k pochybnostem o tom, zda společnost STI skutečně mohla dostat svým závazkům vyplývajícím ze Smlouvy, tj. poskytování produktů a služeb, jejich vylepšování, zakázkové úpravy, údržba, opravení chyb, podávání zpráv o problémech týkajících se dodaných produktů, zajištění školení a zákaznické podpory apod. Žalobkyně nepředložila žádný důkaz dokládající faktickou komunikaci mezi žalobkyní a kýmkoliv ze společnosti STI. Ze samotných tvrzení žalobkyně pak nijak nevyplývá, že by pan G. zastával ve společnosti STI v kontrolované době jakoukoliv funkci, proto ani dopis pana G. ve prospěch tvrzené spolupráce žádným způsobem nnesvědčí. Tyto pochybnosti nemohou vyvrátit ani čestná prohlášení osob, které spolupráci se společností STI sice potvrdily, ale bližší podrobnosti tvrzené spolupráce nevedly.
24. K otázce neprovedení důkazu znaleckým posudkem žalovaný uvedl, že předmětem není otázka, zda je software Symphony schopen úspěšně přenášet a zpracovávat data, ale prokázání toho, že tok dat byl pro žalobkyni zprostředkován společností STI. Žalobkyní požadované znalecké přezkoumání nemůže odpovědět na otázku, zda byla data získávána prostřednictvím zprostředkovatele či nikoliv, a to zejména za situace, kdy není známo ani to, zda má společnost STI nějaký server, kde je umístěn, ani žádné bližší informace o této společnosti.
25. Pokud jde o uskutečnění plateb, Smlouva ani jiný dokument se o platbách v hotovosti nezmiňuje, když na faktuře je uvedeno číslo bankovního účtu. Žalovaný nerozporuje, že změna smluvních podmínek je v obchodním styku běžná a není ani vždy podchycena písemně, rozhodně však není běžné, aby o předání částky v řádu 2 mil. Kč neexistovalo žádné potvrzení, zvláště jestliže byly dle tvrzení jednatelů tyto částky předávány různým a předem neznámým osobám a jen na základě předloženého potvrzení (plné moci). Tento postup žalobkyně nelze akceptovat ani s ohledem na případné reklamace.
26. Z jiných daňových řízení správce daně zjistil, že jednatelé žalobkyně M. N. a Z. H., podali dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014 spolu s odůvodněním, že společnost STI je daňově transparentní entitou a zdanění zisku společnosti by mělo být provedeno na úrovni beneficentů. Na základě této skutečnosti oba beneficenti s podílem 50 %, zdanili zisky společnosti STI a to každý v rozsahu 50 %. Dle žalovaného není přesvědčivé vysvětlení žalobkyně, že příjmy byly na úrovni jednatelů zdaněny z důvodu daňové bezpečnosti a na základě doporučení daňového poradce, aniž by se přitom jednalo o jejich skutečné příjmy. Naopak se jedná o okolnosti, které posilují přesvědčení daňových orgánů, že k poskytování služby ze strany společnosti STI reálně nemohlo dojít a ani nedošlo.

27. Ve Zprávě i v napadeném rozhodnutí jsou podrobně popsány veškeré skutečnosti, které v rámci daňové kontroly vyvstaly. Žalovaný podrobně odůvodnil, jakým způsobem a které důkazní prostředky vyhodnotil. Žalovaný popírá, že by v rámci hodnocení důkazů došlo k jakémukoli pochybení. Všechny závěry správce daně i žalovaného mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu.
28. Ke spolupráci žalobkyně se společností Amadeus žalovaný poukazuje na body [51] až [53] a bod [77] napadeného rozhodnutí, z nichž vyplývá, že žalobkyně spolupracovala od roku 2004 se společností Amadeus dle smlouvy o spolupráci ze dne 22. 1. 2004. Tato spolupráce fungovala na principu spojení Middlewarové softwarové aplikace (software Symphony) a licence Amadeus API pro připojení do GDS. Ke změně spolupráce se společností Amadeus došlo dle vyjádření žalobkyně na přelomu let 2013 a 2014 z důvodu přímého prodeje služeb koncovým zákazníkům.
29. Své tvrzení, že data musela nakoupit právě od společnosti STI, jelikož v účetnictví daňového systému nemá jiné faktury, zpochybňuje sama žalobkyně tím, že po celý rok 2013 spolupracovala se společností Amadeus dle podmínek vyplývajících ze Smlouvy ze dne 22. 1. 2004. Ze smlouvy o spolupráci ze dne 22. 1. 2004 vyplývá, že spolupráce mezi žalobkyní a společností Amadeus směřovala k vývoji platformy pro online rezervace a prodej letenek a zejména to, že je společnost Amadeus držitelem GDS. Smlouva běžela v platnosti po celý rok 2013, což současně znamená, že minimálně do konce roku 2013 bylo možné konstruovat nabídky leteckých společností s využitím online komunikace do globálního distribučního systému Amadeus, a žádné důkazní prostředky nespovídají o tom, že tomu tak nebylo. Dle zjištění žalovaného, se změnou přístupu k získávání dat již v průběhu roku 2013 nepočítá ani Smlouva, ve znění pozdějších dodatků. Při porovnání dodatků ze dne 5. 1. 2009 a 6. 1. 2014 došlo totiž ke změně pouze v oblasti vymezení (přidání) pojmů v bodě 1 a ke změně poplatků v příloze č. 1. Tyto změny nespovídají o významném rozšíření spolupráce se společností STI, a už vůbec ne o potřebě získávat data do lokální databáze od zahraniční společnosti STI již v průběhu celého roku 2013, resp. od dubna 2013.

IV. Posouzení žaloby

30. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
31. Soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy listinami, které jsou součástí spisového materiálu, neboť z něj při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného vychází a správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud neprovedl ani žalobkyní navržený důkaz znaleckým posudkem k prokázání toku dat do systému Symphony, neboť pro posouzení věci postačuje obsah spisového materiálu žalovaného.
32. Podstatou projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti nákladů na služby poskytnuté společností STI a spočívající v dodávce dat do systému Symphony, jak byly

deklarovány na fakturách tohoto dodavatele žalobkyně uvedených v tabulce na str. 3 a 4 Zprávy.

IV. 1 K rozložení důkazního břemene

33. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Je to tedy nepochybně poplatník, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). V souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. například pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).
34. Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 cit. ust.), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 a v něm citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125).
35. Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné“* (srov. již výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala faktické vynaložení výdajů v deklarovaném rozsahu, a nikoli na správci daně, aby zcela vyvracel, že byla plnění realizována, jak nyní žalobkyně namítá.

36. Je to ostatně žalobkyně, kdo si nárokuje daňové uznání výdajů, proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich faktické uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2006 Sb. NSS). Sporné skutečnosti daňový subjekt zpravidla prokazuje jinými důkazními prostředky než účetními doklady (viz rozsudek téhož soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

IV. 2 Správce daně identifikované pochybnosti

37. Soud s odkazem na obsah spisového materiálu připomíná, že žalobkyně ke svým tvrzením o odebírání plnění spočívajícího v dodávce dat do systému Symphony od společnosti STI předložila formální doklady [vydané faktury pro své odběratele, Smlouvu a její dva dodatky ze dne 5. 1. 2009 a 6. 1. 2014, knihu závazků za rok 2014, své vyjádření ke způsobu obchodní spolupráce ze dne 3. 8. 2015, faktury vystavené společností STI č. 2013004869 (181), 2013004992 (183), 2013004979 (182), 2013005013 (184), 2013005099 (185), 2013005147 (186), 2013005174 (187), 2013005196 (188), 2013005214 (200), 2013005285 (219), 2013005347 (271), 2013005550 (334), 2013006007 (335), 2013006210 (369), 2013006376 (370), 2014000224 (440), 2014000471 (441), 2014000611 (448), 2014000789 (449), 2014001005 (451), 2014001864 (470), 2014002012 (471), 2014002140 (472), 2013006511 (354), 2013006609 (371), 2013006743 (402), 2013007046 (403), 2014002291 (473), 2014002354 (474), 2014002382 (475), 2014002437 (476), 2014002501 (482), 2014002577 (483), 2014002601 (547), 2014002655 (548), 2014002678 (549), 2014002702 (550), 2014002744 (520), výpisy z bankovních účtů žalobkyně za srpen 2013 až březen 2014, pokladní knihu týkající se pokladny trezor účtované na účtu 211004, smlouvu o partnerství a spolupráci mezi žalobkyní a společností Amadeus Marketing CSA s.r.o. ze dne 22. 1. 2004]. Při ústním jednání dne 2. 9. 2015 jednatel žalobkyně, pan M. N., opětovně vysvětlil způsob fungování spolupráce se společností STI.
38. Následně to byl správce daně, který musel unést své důkazní břemeno, aby tyto podklady zpochybnil. Správce daně tak učinil prostřednictvím několika výzev vydaných podle § 92 odst. 4 daňového řádu, k nimž žalobkyně následně poskytovala vysvětlení a předkládala další důkazy.
39. V první výzvě k prokázání skutečností, a to ve výzvě ze dne 5. 10. 2015, č. j. 6138228/15/2003-60563-110258, správce daně žádal předložení důkazních prostředků jednoznačně prokazujících, že došlo k uskutečnění plnění fakturovaného na fakturách a že se u částek na těchto dokladech jedná v plné výši o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně k tomu dodala 11 listů označených jako Work Order (objednávky), 25 listů označených jako Data Delivery Note (Zpráva o doručení dat), 12 listů označených jako Transactions Note (Zpráva o transakci) a vysvětlila, co jednotlivé dokumenty prokazují. Dokumenty Work Order se týkají faktur 14PF0440, 441, 448, 449, 470, 472, 473, 474, 476, 482 a 547 a dokládají objednání a akceptaci zřizovacích poplatků bez služby transferu dat. Dokumenty Data Delivery Note se týkají faktur 14PF0181, 183, 185, 200, 187, 334, 369, 370, 402, 371, 402, 471, 475, 548, 550 a 549 a dokládají objednání a přenos datových souborů. Dokumenty Transactions Note se týkají faktur 14PF0182, 184, 186, 188, 369, 219, 334, 271, 370, 335,

370, 369, 354, 371, 403, 451, 483, 550 a 520 a dokládají vyčerpání WebServices transakcí placených paušálně a nadměrných transakcí. Skutečnost, že jednotlivé faktury byly uhrazeny, vyplývá z předložených dokladů z účetnictví žalobkyně. Současně žalobkyně připojila dokument nazvaný „Vysvětlení obchodní spolupráce“, v němž podrobně vysvětlila, že předmětem nákupu od společnosti STI jsou data a technická pomoc, která ukládá potřebná data do lokální databáze online internetového nástroje Symphony bez nutnosti online komunikace do globálních distribučních systémů (GDS). Předmětem fakturace je technická pomoc, která představuje paušální měsíční částky za údržbu rozhraní a pravidelné měsíční částky za data přístupná přes WebServices. Všechny předložené dokumenty jsou podepsány zástupcem žalobkyně, z čehož je patrné, že s daným měsíčním limitem transakcí a poplatkem za nadměrné transakce při jejich překročení souhlasil. Při ústním jednání, které se konalo dne 18. 2. 2016, žalobkyně dále předložila dokumenty týkající se výpočtu odpisů software Symphony a věcného uspořádání účtů 551130, 551224, 551395 a 551385 týkající se spolupráce se společností Amadeus. Při ústním jednání dne 2. 3. 2016 žalobkyně potvrdila, že je vlastníkem software Symphony s tím, že Symphony je obchodní název analýz, algoritmů a programových kódů middleware.

40. Ve své druhé výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4532049/16/2003-60563-110258, správce daně žádal daňový subjekt, aby upřesnil název a adresu společnosti STI a aby prokázal, zda na základě Smlouvy bylo daňovému subjektu poskytnuto právo na užití software (jak je uváděno ve smlouvě) nebo poskytnuta data (jak tvrdí žalobkyně). K tomu žalobkyně upřesnila název a adresu společnosti STI a uvedla, že na základě Smlouvy jí společnost STI poskytuje službu spočívající v umožnění přístupu do informačního systému STI, ve kterém daňový subjekt nalezne a podle svého uvážení použije data zpracovaná STI pro svoji podnikatelskou činnost. STI zhodnocuje primárně veřejně dostupné informace a poskytuje je svým zákazníkům. Součástí systému Symphony je lokální databáze, která byla naplňována daty získanými od STI. Ke spolupráci se společností Amadeus uvedla, že tato společnost vlastnila licenci k přístupu k GDS Amadeus, na základě které bylo možné letenky rezervovat. Lokální databáze je nedílnou součástí software Symphony. Je průběžně vyvíjena spolu s celým systémem a plněna daty, která žalobkyně získávala od společnosti STI. Data v lokální databázi souvisela s GDS do té míry, že představovala zdrojová data pro systém Symphony, který z nich sestavoval nabídky letenek, které následně byly rezervovány v GDS, např. v GDS Amadeus. V rámci komunikace s GDS byla v lokální databázi udržována data o knihovatelnosti nabídek, přesnosti cen, reference na vzniklé rezervace a vystavené letenky. Změna smlouvy se společností Amadeus na začátku roku 2014 znamenala, že žalobkyně sama získala licenci k přístupu do GDS Amadeus a letenky tedy mohla rezervovat sama. K doložení svých tvrzení ohledně fungování obchodní spolupráce se společností STI dodala účetní doklady k tzv. Projektu Ukrajina.
41. Ve třetí výzvě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 4197167/18/2003-60563-109979, správce daně vyslovil pochybnosti o uskutečnění plnění fakturovaného na dokladech od společnosti STI v návaznosti na zjištění učiněná na základě mezinárodního dožádání a žádal doložení důkazů jednoznačně prokazujících, že k faktickému plnění došlo žalobkyní deklarovaným způsobem, v rozsahu, množství a cenách uvedených na předmětných fakturách a že bylo poskytnuto společností STI. Dále byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala, že se u těchto částek jedná o výdej podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K této výzvě daňový subjekt opakoval způsob fungování systému Symphony s tím, že

pořízení potřebných dat o kapacitě knihovací třídy konkrétní linky a o tarifních strukturách získával od STI jako nejekonomičtější způsob. Od GDS Amadeus mohl získat pouze informace z prodeje konkrétní letenky, kterou sice uložil do lokální databáze, kterou ale mohl použít pro tohoto konkrétního zákazníka a nemohl ji sdílet s ostatními zákazníky. Dne 12. 9. 2018 proběhlo ústní jednání, v rámci kterého byl proveden výslech jednatelů žalobkyně, pana M. N. a pana Z. H. Z jejich výslechu vyplynulo, že žalobkyně uzavřela smlouvy se společností STI, aniž by kdykoli byla v jejích kancelářích, přičemž postupovala dle informací na webových stránkách této společnosti. V průběhu let jednala žalobkyně ve smluvních záležitostech s více lidmi, p. P., p. T., p. G., technické otázky byly konzultovány s technickou podporou, např. s panem S., ovšem výhradně přes email. Samotný produkt, který byl společností STI poskytován, byl popsán v přílohách 1 až 3 dodatku z 5. 1. 2009 (dodatek podepsán panem P.), a představuje soubor dat, která se přijímají buď jako dávkový datový přenos, který přinese nový aktuální soubor anebo transakčně přes tzv. webservisy, kdy si zákazník vyžaduje jednotlivou dílčí informaci. Samotná data STI čerpala zřejmě přímo ze systému GDS nebo ze systému leteckých společností. Školení a podpora ze strany STI žádná neprobíhala. Dodatek ke smlouvě z 6. 1. 2014 byl podepsán panem T. Smlouva z 24. 11. 2008 byla podepsána panem P. Dne 22. 1. 2004 byla podepsána smlouva o partnerství a spolupráci mezi žalobkyní a společností Amadeus, kterou společnost Amadeus jako držitel licence k Amadeus API pro připojení do globálního distribučního systému Amadeus a žalobkyně jako vlastníky analýz, algoritmů a programových kódů, které jsou nadstavbou API rozhraní pro připojení do globálního distribučního systému Amadeus (GDS) se zavázaly ke spolupráci na vývoji a dalších činnostech souvisejících s prodeje aplikace, jež vznikla spojením licence a middleware.

42. Následně správce daně vyslovil pochybnosti o věrohodnosti tvrzení jednatelů žalobkyně týkajících se společnosti STI (str. 10 protokolu o ústním jednání ze dne 22. 5. 2019, č. j. 4577878/19/2003-60563-109979, výsledky kontrolního zjištění). Správce daně konkrétně uvedl, že z jiných daňových řízení vedených na Finančním úřadě pro hlavní město Prahu převzal písemnost č. j. 4006558/18, týkající se daňového řízení s fyzickou osobou, Ing. H. Z písemnosti sepsané v tomto jiném řízení zástupce Ing. H. nazvané „Zdůvodnění podání daňových příznání za zdaňovací období let 2014-2016“ (a obdobně písemnost se stejným názvem a obsahem podaná v daňovém řízení s panem M. N.) vyplývá, že oba jmenovaní jsou seznámeni se statusovými dokumenty společnosti STI, je jim známo legislativní a obchodní postavení této společnosti, jejíž zdanění by mělo být na úrovni beneficentů, kterými jsou pan H. a pan N. Vyjádření daňového subjektu ze dne 12. 9. 2018, ve kterém žalobkyně uvedla, že peněžní prostředky byly předávány při setkání v Maďarsku (někde v okolí banky) s pokladníkem, který předložil pověření ředitele STI, považuje správce daně za velice nevěrohodné. A to zejména ve vazbě na zjištění o skutečném vlastníkově společnosti STI i s ohledem na výši předávané částky v hotovosti (80 000 EUR). Správce daně dále označil za překvapivé tvrzení ohledně předávání finančních prostředků, kdy, přestože zástupce společnosti STI do Maďarska přijíždí, sám peníze z bankovního účtu vedeného pro STI nevybírání, ale přebírá je v hotovosti od jednatelů žalobkyně, kteří je předtím vyberou z bankovního účtu STI. Přičemž daňový subjekt doklady potvrzující předání takto vysokých částek nedoložil. Ze samotných bankovních výpisů pak správce daně nezjistil žádné bankovní transakce, z nichž by byla patrna další obchodní činnost společnosti STI, což je v rozporu s tvrzením p. G., který hovoří o klientech v množném čísle. Z inzercí společností nabízejících daňové

optimalizace správce daně zjistil, že jméno p. G. je spojováno s aktivitou registračního agenta pro větší množství společností, na samotném sídle společnosti je registrováno více než 250 společností. Žalobkyně ani nedoložila potvrzení od směnáren k nákupům EUR následně v hotovosti z pokladny TREZOR vkládaným na EUR účet žalobkyně. V rozporu se skutečnostmi uváděnými v jiných daňových řízeních jednatele žalobkyně, p. H. a p. N., vypověděli, že o společnosti STI nic neví, a že určitě má i další klienty. Jedním z předpokladů, aby náklady vynaložené daňovým subjektem mohly být uznány jako daňové, je, že daňový subjekt tyto náklady skutečně vynaložil a že hospodářská operace skutečně proběhla. Správce daně upozornil na to, že tato operace neproběhla.

43. Při ústním jednání konaném dne 6. 6. 2019 žalobkyně předložila apostilované písemnosti Certificate of Good Standing, Certificate of Incumbency a úředně ověřené Potvrzení od STI (vyhotovené p. G.) ve kterém společnost STI potvrzuje, že v době od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2017 poskytovali žalobkyni data leteckých společností pro regiony střední a východní Evropy. V období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 za částku 683 700 EUR, která byla žalobkyni v plném rozsahu zaplacená.
44. Ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění sepsaném dne 18. 6. 2019 žalobkyně poukázala na to, že realizaci plnění lze prokázat nejlépe demonstrací dodávky dat, což již nyní realizovat nejde, když dodávky dat od STI již neprobíhají. Žalobkyně nicméně navrhla provedení důkazu samotným softwarem Symphony, který data od společnosti STI zpracovával, případně navrhla jeho prozkoumání znalcem nebo odborníkem. Žalobkyně současně tento software přiložila jako neoznačenou přílohu do správního spisu. Správce daně i žalovaný tento důkaz označili za nadbytečný a neprovedli jej.

IV. 3 Povaha a důvodnost pochybností

a) základní úvaha

45. Městský soud má za to, že správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem neunesl. Je sice pravdou, že popsané obchodní praktiky zejména v souvislosti s realizací úplaty za plnění nesvědčí o standardním obchodním styku mezi žalobkyní a společností STI. Soud pak souhlasí s žalovaným i v tom, že vysvětlení podaná jednatelem žalobkyně, panem N. a panem H., ohledně jejich majetkových vztahů se společností STI a znalosti způsobu fungování této společnosti, působí v kontextu skutečností zjištěných v souvislosti se separátními daňovými řízeními týkajícími se těchto fyzických osob, nevěrohodně. Je rovněž i možné, že společnost STI neměla jiné odběratele než žalobkyni. Ani jedna z takto popsaných pochybností se však přímo nevztahuje k žalobkyni deklarovanému a prokazovanému uskutečnění plnění i platby za něj.
46. V souvislosti se samotným uskutečněním plnění (tedy na fakturách deklarovanou spoluprací se společností STI) žalobkyně předložila faktury vydané společností STI blíže popsané v bodě 36. tohoto rozsudku, Smlouvu a její dva dodatky ze dne 5. 1. 2009 a 6. 1. 2014, kniha závazků za rok 2014, vyjádření žalobkyně k obchodní spolupráci ze dne 3. 8. 2015 a výpisy z bankovních účtů žalobkyně za srpen 2013 až březen 2014, pokladní knihu týkající se pokladny trezor účtované na účtu 211004, 11 listů označených jako Work Order (objednávky), 25 listů Data Delivery Note (Zpráva o doručení dat), 12 listů Transactions Note (Zpráva o transakci), účetní doklady k tzv. Projektu Ukrajina, Potvrzení společnosti STI (vyhotovené p. G.) o tom, že plnění bylo poskytnuto. Současně žalobkyně vysvětlila, že softwarová aplikace Symphony vznikla spojením

licence do distribučního systému Amadeus (GDS Amadeus), jehož držitelem je společnost Amadeus a nadstavbovým middlewarem, jehož autorem a vlastníkem je žalobkyně. Součástí systému Symphony je lokální databáze, která byla naplňována daty získanými od STI. Data v lokální databázi souvisela s GDS do té míry, že představovala zdrojová data pro systém Symphony, který z nich sestavoval nabídky letenek, které následně byly rezervovány v GDS, např. v GDS Amadeus. V rámci komunikace s GDS byla v lokální databázi udržována data o knihovatelnosti nabídek, přesnosti cen, reference na vzniklé rezervace a vystavené letenky. K prokázání svých tvrzení, že lokální databáze byla naplňována daty od STI, dále předložila samotný software Symphony, který navrhla k přímému provedení k důkazu či ke znaleckému či jinému odbornému zkoumání.

47. Namítal-li správce daně či žalovaný, že předložené dokumenty a poskytnutá vysvětlení neodstraňují jejich pochybnosti co do faktického uskutečnění zdanitelného plnění, když dokumenty nazvané Work Order, Data Delivery Note a Transaction Notes jsou podepsány toliko zástupcem žalobkyně, soud uvádí, že na uvedeném nic zvláštního neshledává, když objednávky a dokumenty mající charakter dodacího listu jsou v obchodních vztazích zejména podepisovány objednatelem a příjemcem zboží či služeb. Přičemž objednávku i poskytnutí tohoto plnění v daném období potvrdila i samotná společnost STI (viz prohlášení zástupce společnosti STI, p. G.). Žalobkyně dle názoru soudu i dostatečně objasnila ekonomické důvody odběru dat od společnosti STI i skutečnost, proč nemohla data čerpat na základě smlouvy o spolupráci uzavřené se společností Amadeus. Nad rámec uvedeného, k prokázání skutečnosti, jakým způsobem byla lokální databáze plněna, žalobkyně předložila správci daně i samotný software a navrhla jeho znalecké zkoumání. To však správce daně a následně i žalovaný s poukazem na to, že vlastnictví tohoto software není sporné, odmítli. Na rozdíl od žalovaného tak má městský soud za to, že žalobkyně svou procesní aktivitou relevantní pochybnosti správce daně ve vztahu k uskutečnění tvrzeného plnění odstranila a dostala tak i svým povinnostem vyplývajícím z důkazního břemene.
48. Uváděl-li správce daně, že z dokladů souvisejících s projektem Ukrajina není možné vždy určit jejich vztah ke konkrétnímu projektu, pokud text faktury zní „*Fakturujeme vám náklady spojené s podporou a provozem zákazníků Symphony za období 10/2013 – 12/2013*“ (viz str. 8 Zprávy), soud uvádí, že bez lokální databáze naplněné daty týkajícími se kapacity knihovací třídy konkrétní linky a tarifních strukturách tarifních tříd, by nemohl tuto databázi s úspěchem provozovat ve vztahu ke třetím osobám, jak dokládají faktury týkající se projektu Ukrajina. S žalovaným lze v této souvislosti souhlasit toliko v tom, že z fakturace nelze *a priori* dovodit, že lokální databáze byla plněna právě daty poskytnutými společností STI. Z těchto faktur je nicméně zřejmé, že systém Symphony žalobkyně používala ke své podnikatelské činnosti.
49. Soud následně dospěl k závěru, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno i ve vztahu k prokázání skutečnosti, že platba za uskutečněná plnění byla provedena v deklarované výši a deklarovanému dodavateli. Soud v této souvislosti předesílá, že si je vědom pochybných tvrzení jednatelů žalobkyně o způsobu předávání úplaty. Současně však upozorňuje na to, že bankovní účet v Maďarsku, č. ú. IBAN X, byl zřízen společností STI, která byla jeho majitelem a jednatelé žalobkyně pouhými disponenty. Tento bankovní účet je uveden i na fakturách vystavovaných společností STI žalobkyni za dodávaná plnění uvedená v bodě 36. tohoto rozsudku. Z výpisů z bankovního účtu

žalobkyně za období srpen 2013 až březen 2014 vedeného v měně EUR pak vyplývá, že platby dle jednotlivých vystavených faktur byly žalobkyní poukazovány právě na tento bankovní účet, což koresponduje i se smlouvou o spolupráci (čl. 15 dodatku z 5. 1. 2009). Z výpisů z bankovního účtu vedeného KDB Bank, č. ú. IBAN X soud ověřil, že poukazované platby byly i na tento účet poukazovány (výpisy z účtu KDB Bank tvoří součást neveřejné části správního spisu). Konečně, plnou úhradu jednotlivých vystavených faktur potvrdil i ředitel společnosti STI, p. G. a úhrada vyplývá i z účetnictví žalobkyně (kniha závazků v cizí měně ke dni 4. 8. 2015). V souladu se soukromoprávní zásadou přednosti smluvních ujednání a znění čl. 15 dodatku ze dne 5. 1. 2009 tak soud nemá pochyby o tom, že ke splnění závazku úplaty za poskytnutá plnění dle faktur citovaných v bodě 36. tohoto rozsudku došlo připsáním příslušných finančních částek na bankovní účet společnosti STI, č. ú. IBAN X. Skutečnost, jakým konkrétním způsobem byly připsané částky předávány řediteli společnosti STI, považuje městský soud v kontextu uvedeného za nerozhodnou.

50. Městský soud tak uzavírá, že žalobkyně věcně relevantní pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění jí tvrzeného plnění a vynaložení výdajů na něj rozptýlila. Na rozdíl od daňových orgánů má za prokázané, že žalobkyní deklarované plnění se uskutečnilo, bezprostředně a přímo souviselo s ekonomickou činností žalobkyně a bylo za něj dodavateli zapláceno v deklarované výši. Jedná se tedy o výdaj vynaložený ve věcné souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, přičemž jeho úhrada představuje výši výdaje odčitatelného od základu daně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 - 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).

b) dílčí námítky

51. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“* V tomto ustanovení je obsažena zásada volného hodnocení důkazů. Tato zásada vyjadřuje povinnost daňových orgánů posuzovat důkazy nejprve jednotlivě a poté v jejich vzájemné souvislosti. Tato zásada též vyjadřuje, že správa daní není prioritně ovládána zásadou vyšetřovací, ale na druhou stranu správce daně je povinen přihlídnout ke všem důkazům, které vyšly najevo, a to i bez přičinění daňového subjektu (co do limitů vyšetřovací povinnosti správce daně srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107 a v něm citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125).
52. V rozsudku ze dne 21. 8. 2014, čj. 4 Afs 59/2014-41, Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107, uvedl, že *„Standard postupu při dokazování faktické realizace zdanitelného plnění totiž v zásadě spočívá v řádném provedení dokazování ke zjištění skutkového stavu a v následném hodnocení pravdivosti důkazů (věrohodnosti výpovědí) samostatně i v souvislosti s jinými důkazy“*.
53. V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„Zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení*

důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto“.

54. Namítá-li žalobkyně, že daňové orgány postupovaly nesprávně, pokud nehodnotily celou řadu důkazů vyjmenovaných na str. 5 až 7 Zprávy, soud uvádí, že správce daně a následně i žalovaný takřka všechny důkazy předložené žalobkyní, s výjimkou návrhu posouzení či podrobení znaleckému či odbornému zkoumání softwaru Symphony, provedly. Součástí Zprávy je i hodnocení těchto důkazů, závěry, které z nich vyvodily, jsou pak součástí meritorního přezkumu provedeného v kap. IV. oddíle IV. 1 písm. a) tohoto rozsudku.
55. Soud souhlasí s žalobkyní, že z důkazů označených Work Order či Data Delivery Note sice vyplývá, že plnění bylo poskytnuto, bylo nicméně právem daňových orgánů, pokud z jiných důkazů vyplynuly pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění žádat doložení důkazů dalších, což také postupem podle § 92 odst. 4 učinily, a to opakovaně. Správce daně i žalovaný brali v úvahu i další důkazní prostředky, k nimž se jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech vyjádřily. A to včetně čestných prohlášení žalobkyní citovaných osob Ing. O. V., Ph.D., Ing. M. R. či pana P. D. U každého důkazu pak uvedli, jaký závěr z něj učinili, proč jej případně považují za nedostatečně věrohodný či zda jde o důkaz nadbytečný. Skutečnost, že soud meritorně nesouhlasí se závěry, které byly daňovými orgány na základě provedeného dokazování učiněny, neznamená, že by dokazování proběhlo v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
56. Soud nicméně nesouhlasí se závěrem žalovaného, že čestné prohlášení nemůže být důkazním prostředkem ve smyslu § 93 daňového řádu, když uvedené nemá v citovaném ustanovení opory. Podle § 93 daňového řádu lze *jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Zákon tedy neomezuje možné důkazní prostředky žádným výčtem, pouze rozvádí z hlediska výskytu nejpravděpodobnější z nich (odst. 1).*
57. Soud přisvědčuje žalovanému v tom, že popsané skutečnosti ve věci předávání plateb za deklarovaná plnění jsou značně nestandardní a v případě, že by úhrada plateb nebyla prokázána již samotným bankovním převodem, mohly by sloužit jako indicie vedoucí k pochybnostem, zda za služby bylo skutečně zapláceno. Soud nicméně opakuje, že samotné pochybnosti ohledně skutečných vlastníků společnosti STI a způsobu fungování této skutečnosti, nejsou v daném případě způsobilé vyvrátit žalobkyní předložené důkazy o tom, že data byla do lokální databáze systému Symphony poskytnuta tak, jak je deklarováno na přiložených fakturách. Daňový subjekt má povinnost prokázat, že jím deklarované výdaje za jím deklarované plnění uskutečněné v souvislosti s jeho ekonomickou činností, byly vynaloženy, čemuž dle názoru soudu dostal. Na rozdíl od žalovaného soud nemá na základě zjištění učiněných v rámci správního řízení pochybnosti o tom, že samotné plnění proběhlo, a že za něj bylo společnosti STI zapláceno. Existovaly-li u správce daně pochybnosti, zda tomu tak bylo, případně, zda

plnění poskytla společnost STI, měl své pochybnosti lépe zdůvodnit a prokázat. Žalovaný tak mohl především provést důkaz poskytnutým softwarem Symphony, resp. jeho odborným přezkoumáním.

58. Soud rovněž souhlasí s námitkou žalobkyně, že ze samotného faktu, že ze strany STI nebyla poskytována sjednaná podpora a školení nelze bez dalšího vyvozovat, že nebylo poskytnuto ani deklarované plnění. Soud tak opakuje, že na základě provedeného řízení má za to, že správcem daně vyslovené pochybnosti žalobkyně předloženými důkazními prostředky i vysvětlení fungování systému Symphony dostatečně vyvrátila. Soud opětovně připomíná, že nakolik způsob předávání finanční hotovosti je velmi nestandardní a budí pochybnosti o jeho realizaci, podstatné pro závěr, zda byla platba provedena je její uskutečnění v souladu se smlouvou na bankovní účet uvedený na fakturách a vedených pro STI, k čemuž bezpochyby došlo.
59. Skutečnost, že částky odpovídající úplatám za deklarovaná plnění poskytnutá společností STI zdanili jednatelé žalobkyně jako fyzické osoby, je dle názoru soudu pro posouzení věci nepodstatná. Jednatelé žalobkyně jsou daňovým subjektem odlišným od žalobkyně a samotná skutečnost, zda jsou domnělými či skutečnými vlastníky společnosti STI nemění nic na tom, zda plnění byla touto společností poskytnuta. Lze souhlasit s žalobkyní i v tom, že samotná skutečnost, že jednatelé žalobkyně tyto příjmy zdanili, svědčí o tom, že plnění, resp. úplata, bylo poskytnuto.

IV. 4 námitka, dle které odůvodnění napadeného rozhodnutí vykazuje znaky svévole a libovůle a je nepřezkoumatelné

60. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Při přezkumu napadeného rozhodnutí může soud vycházet výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává, nedostatky odůvodnění způsobující nepřezkoumatelnost nelze dodatečně zhojit ve vyjádření k žalobě (viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, či ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Soud nemůže chybějící úvahy za správní orgán dovozovat ani z obsahu správního spisu (viz rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53).
61. Soud v této souvislosti poukazuje na to, že správní řízení je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojmá se dohromady (ve svém komplexu). V zásadě tedy není vyloučeno, aby při hodnocení důkazů odvolací orgán poukázal na hodnocení orgánem prvního stupně, pokud se s ním ztotožňuje (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs37/2012-47).
62. Namítá-li žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí primárně odkazuje na závěry správce daně uvedené ve Zprávě, není takový postup *a priori* nesprávný. Pokud je z prvoinstančního rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem byly jednotlivé důkazy hodnoceny a proč prvoinstanční správní orgán dospěl k jím uvedeným závěrům,

nezpůsobuje odkaz žalovaného na toto vypořádání vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

63. Jiná situace by ovšem nastala v případě, pokud by žalovaný nijak nereagoval na námítky uvedené v odvolání. Soud v této souvislosti připomíná, že Nejvyšší správní soud označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz např. rozsudky ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námítky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44).
64. Podle ustálené judikatury jak správních soudů, tak Ústavního soudu, povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý v žalobě uplatněný argument. Podstatné je posouzení jádra případu a poskytnout odpověď na základní námítky, které v sobě mohou v některých případech konzumovat i odpověď na námítky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 As 79/2012-54, ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58, ze dne 19. 2. 2014 č. j. 1 Afs 88/2013-66). Dle Ústavního soudu „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález sp. zn. III. ÚS 989/08 ze dne 12. 2. 2009 (N 26/52 SbNU 247)].
65. V projednávané věci je z napadeného rozhodnutí zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil a jak vypořádal podstatu odvolacích námitek. Napadené rozhodnutí je srozumitelně odůvodněno a předkládá ucelený soubor argumentů. Úkolem druhoinstančního správního orgánu bylo vypořádat se s obsahem a smyslem odvolacích námitek, čemuž žalovaný v nyní posuzované věci dostal. Městskému soudu jsou nosné důvody, na nichž napadený rozsudek stojí, zřejmé. Žalovaný se zabýval všemi podstatnými dílčími otázkami nyní projednávané věci a při jejich zodpovězení se opřel o skutečnosti obsažené ve spisovém materiálu. Závěry, které z něj dovozuje, jsou srozumitelné, otázka jejich správnosti je již věcí meritorního posouzení. Napadené rozhodnutí tedy netrpí vadou nepřezkoumatelnosti.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. Na základě všech skutečností shora uvedených městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku.
67. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož měla žalobkyně ve věci plný úspěch, náleží jí náhrada nákladů řízení. Tyto náklady představují náklady na soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za podání žaloby, 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žaloby a odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta. Odměna náleží celkem za 3 úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1

písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a dvakrát za návrh ve věci samé (žaloba a replika k vyjádření žalovaného) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. K tomu se připočítává i sazba daně z přidané hodnoty. Celkem tedy činí náhrada nákladů řízení částku 16 342 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce.

Poučení:

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.

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.

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

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

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

Praha 29.02.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem provedla: S. K.