



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: **CASALE PROJECT a.s.**, IČ: 24693227
se sídlem Sokolovská 685/136f, Praha 8 - Karlín
zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2019, č.j. 29565/19/5200-11432-712734

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2019, č. j. 29565/19/5200-11432-712734, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11 228 Kč k rukám její zástupkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 12. 2018, č. j. 193854/18/4200-11772-507706, doměřil žalobkyni (dále také jako „daňový subjekt“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vyšší o částku 3 964 160 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně doměřené daně ve výši 792 832 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr za rok 2012“). Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 7. 2019, čj. 29565/19/5200-11432-712734, odvolání žalobkyně zamítl a dodatečný platební výměr za rok 2012 potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného brojí žalobkyně podanou žalobou.
2. Žalobkyně podala dne 27. 6. 2013 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, v němž vykázala základ daně 76 881 000 Kč, ze kterého činila daň 14 607 390 Kč. Dne 12. 7. 2013 správce daně vydal platební výměr čj. 2832217/13/2102-24805-205378, kterým žalobkyni vyměřil daň ve výši 14 607 390 Kč. Dne 14. 12. 2015 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012. V rámci daňové kontroly, blíže neurčeného dne, žalobkyně zaslala správci daně listinné dokumenty týkající se předmluvních jednání se společností AUGUST SERVICES CORP., PO Box 146, Road Town, Tortola, British Virgin Islands, Company number 1441785 (dále „August“) a smlouvu o poskytování služeb uzavřenou mezi žalobkyní a společností August dne 21. 11. 2011 (dále „Smlouva“) a dále zápisy z jednání následujících po uzavření Smlouvy. Přípisem ze dne 5. 9. 2016 žalobkyně podala doplňující vysvětlení k zajištění projektové (technické) dokumentace společnosti August, a to spolu s CD tuto dokumentaci obsahujícím. Výzvou ze dne 18. 7. 2017, čj. 3599012/17/2102-60564-205686 (dále „Výzva“), správce daně žalobkyni vyzval „*k předložení důkazních prostředků, prokazujících zcela nepochybně tvrzení ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání k dani z příjmu právnických osob za kontrolované zdaňovací období a k odstranění pochybnosti správce daně spočívající v tom, zda se fakticky uskutečnilo plnění z vámi přijatých faktur č. 18002 (int. č. 125400000229) na 325 822 EUR, č. 18003 (int. č. 125400000230) na 325 822 EUR a č. 18001 (int. č. 125400000231) na 162 911 EUR od subjektu AUGUST SERVICES CORP., PO Box 146, Road Town, Tortola, British Virgin Islands, Company number 1441785, a zda v případě prokázání jejich faktická uskutečnění jsou výše fakturovaných částek adekvátní uskutečněnému plnění, tj. zda tedy daňovým subjektem vynaložené náklady na činnosti deklarované na uvedených přijatých fakturách (které jsou přesně specifikované ve “Smlouvě o poskytování služeb“ uzavřené mezi daňovým subjektem a společností AUGUST SERVICES CORP., dne 21. 11. 2011) je možné v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., v platném znění, o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) považovat za náklady na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů.“* V odůvodnění Výzvy správce daně konkrétně popsal svá jednotlivá zjištění z dosud

předložených dokumentů a pochybnosti, které mu v této souvislosti vyvstaly. V reakci na Výzvu žalobkyně dne 15. 9. 2017 správci daně mimo jiné oznámila, že společnost August v roce 2015 zanikla. Současně navrhla provést důkaz výsledkem Ing. M. P., vedoucího projektu stavby zařízení na výrobu ledku amonného v Rusku a Ing. P. M., který však nebyl v kontrolovaném období zaměstnancem žalobkyně a dalšími listinnými důkazy. Dne 14. 12. 2017 byl vyslechnut Ing. M. P. Následně, dne 7. 6. 2018, proběhlo další ústní jednání, při němž žalobkyně do daňového spisu založila vyjádření daňového subjektu ze dne 7. 6. 2018 a dokumenty v ruském jazyce. Další jednání proběhla dne 19. 7. 2018 (žalobkyně byla dotázána na kontaktní adresu A. T. M. ze společnosti August), dne 14. 9. 2018 [žalobkyně sdělila, že kontaktem na osobu A. T. M. nedisponuje a potvrdila, že vyvíjí snahu o získání potvrzení o spolupráci se společností August od svého zákazníka, společnosti OAO NAK Azot, Novomoskovsk, Ruská federace (dále „OAO“)] a dne 5. 11. 2018 (seznámení s výsledkem kontrolního zjištění). Rozhodnutím ze dne 5. 11. 2018, čj. 4768282/18/2102-60564-205686, správce daně poskytl žalobkyni lhůtu k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění a vyjádření se do 21. 11. 2018. Při ústním jednání dne 22. 11. 2018 žalobkyně poskytla správci daně prohlášení společnosti OAO a dle dohody se správcem daně následně připojila ještě jedno své vyjádření. Dne 3. 12. 2018 správce daně vydal zprávu o daňové kontrole, čj. 5011456/18/2102-60564-205686, kterou téhož dne projednal s žalobkyní. Dne 10. 12. 2018 správce daně vydal prvoinstanční rozhodnutí. Dne 16. 1. 2019 žalobkyně podala proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolání, které dne 14. 2. 2019 doplnila. Dne 22. 7. 2019 žalovaný vydal napadené rozhodnutí, kterým prvoinstanční rozhodnutí v plném rozsahu potvrdil.

3. V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmětem plnění byly služby od společnosti August fakturované ve výši 20 734 497 Kč (faktury č. 18002 na 325 822 EUR, č. 18003 na 325 822 EUR a č. 18001 na 162 911 EUR) provedené na základě Smlouvy, a to ve vztahu k zakázce žalobkyně na realizaci dodávky jednotky na výrobu ledku amonného pro společnost OAO (dále „Projekt“). Předmětem Smlouvy bylo poskytování poradenství, pomoci a informací při projednávání kontraktu se společností OAO, během realizace kontraktu pak spolupráce spočívala v zajištění nezbytné technické dokumentace, ověřování výrobní dokumentace, pomoci při čerpání úvěrů, vracení záruk od zákazníka bance. Cena za služby byla sjednána ve výši 5 % z ceny dodávek pro OAO. Žalovaný shodně s prvoinstančním správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, že tvrzená plnění byla společností August fakticky uskutečněna. Ke stěžejní odvolací námitce žalobkyně ve věci unesení důkazního břemene, uvedl, že žalobkyně argumentuje obecně množstvím důkazních prostředků předložených v průběhu daňové kontroly, aniž by konkrétně uvedla kterými, a v čem spatřuje konkrétní rozpory u konkrétních závěrů správce daně v souvislosti s konkrétním zjištěním a konkrétním důkazním prostředkem, z nichž by byly zjevné pochybnosti o správnosti přenosu důkazního břemene správcem daně.
4. Žalovaný z procesního hlediska ověřil, že primárně předložené dokumenty neprokázaly konkrétně vynaložené plnění, proto u správce daně oprávněně vznikly pochybnosti ohledně faktické realizace deklarovaných služeb. Tyto pochybnosti správce daně podrobně specifikoval ve Výzvě, čímž došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Pochybnosti správce daně nemohly vyvrátit žalobkyní předložená stanoviska ÚJV Řež, a.s. (společnosti dlouhodobě působící v přípravě a realizaci velkých investičních celků) či Sdružení dodavatelů investičních celků, když tyto pouze popisují praxi sjednávání realizací velkých investičních celků v zahraničí, ale nevztahují se k této

konkrétní dodávce. Provedený výslech Ing. M. P. žalovaný hodnotí shodně jako prvostupňový správce daně. Popis činností společnosti August byl nekonkrétní, svědek nebyl schopen identifikovat osobu, se kterou spolupracoval, a se kterou by bylo možné konkrétní rozsah poskytovaných činností ověřit. Výslech Ing. P. M. by nepřispěl k objasnění věci, když jmenovaný nebyl v kontrolovaném období zaměstnancem žalobkyně. Stejně tak dokumenty předložené dne 19. 7. 2018 a označené jako Přílohy č. P1 až P11 nemohou přispět k objasnění věci, když tyto listiny se k předmětu dokazování nevztahují (Přílohy č. P1 až P3), popř. se kontraktu týkají (Přílohy č. P4 až P11), ale předmět dokazování (prokázání faktického poskytnutí služeb společností ASC) nikterak neprokazují, neboť jakákoliv činnost společnosti August v nich přímo ani nepřímo není zmíněna. Mezinárodní dožádání, jehož provedení správce daně zvažoval, na výslovnou prosbu zástupce daňového subjektu odložil do doby předložení konkrétního důkazu o účasti společnosti August. Na rozsah poskytovaných činností a fakticitu jejich uskutečnění společností August pak nelze usoudit ani ze Zápisu z jednání mezi CASALE PROJECT A OAO NAK Azot ze dne 8. 11. 2018. Kontakt na ředitele společnosti August, pana A. T. M., který je uveden v písemnostech předložených daňovým subjektem, nebyl schopen daňový subjekt správci daně doložit (resp. jediným poskytnutým kontaktem byla adresa společnosti ASC PO BOX 146, Road Town, Tortola, British Virgin Island).

5. Z hmotněprávního pohledu žalovaný připomněl, že daňový subjekt byl povinen prokázat, že služby byly deklarovaným dodavatelem skutečně dodány v tvrzeném rozsahu a čase. Základem pro hodnocení konkrétního výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je přitom jednoznačná konkretizace vynaloženého výdaje na straně jedné a jeho spojení s přesně specifikovaným poskytnutím služby na straně druhé. V případě daňového subjektu však z předložených důkazních prostředků nebylo možno zjistit jaké konkrétní služby, v jakém rozsahu, čase a kým fakticky byly poskytnuty. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se potom k jednotlivým provedeným (i neprovedeným) důkazům konkrétně vyjádřil.

II. Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a následující podání

6. Pro přehlednost uvede Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) jednotlivé námitky v samostatných kapitolách, ve kterých i shrne vyjádření žalovaného a všechna následující podání k daným námitkám.

II. 1 Námitky týkající se prokázání uskutečnění služeb společností August

7. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť v průběhu správního řízení prokázala, že společnost August jí poskytla tvrzené služby a náklady na ně vynaložené tak byla žalobkyně oprávněna uplatnit do svých daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně správci daně prokázala existenci smluvního vztahu mezi ní a společností August, a to jak Smlouvou samotnou, tak dokumenty svědčícími o předšlavních jednáních. Rozsah uskutečněných plnění v průběhu podzimu/ zimy 2011 pak žalobkyně dokládala přímými důkazními prostředky, a to zápisy z jednání, které mezi žalobkyní a společností August v rámci realizace zakázky probíhaly a z potvrzení o předání technické dokumentace k realizaci zakázky, jakož i nepřímými důkazními prostředky, a to listinami týkajícími se průběhu kontrakčního procesu se společností OAO a následné fáze realizace zakázky. O uskutečnění deklarovaného plnění svědčí i svědecká výpověď Ing. M. P. ze dne 14. 12.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

2015. Žalobkyně navrhla i výslech Ing. P. M., který však nebyl daňovými orgány akceptován. Žalobkyně zdůraznila, že spolupráce se společností OAO nebyla jednoduchá, role společnosti August při vyjednávání zakázky byla klíčová. Žalobkyně navrhla k prokázání těchto tvrzení výslech svých zaměstnanců (vyjádření z 19. 7. 2018), na který však nebylo ze strany správce daně nijak reflektováno. Žalobkyně předložila prohlášení Ing. Ž. ředitelky divize, ÚVJ Řež, a.s., společnosti dlouhodobě působící v přípravě a realizacích velkých investičních celků a dále prohlášení pana Ž., prezidenta Sdružení dodavatelů investičních celků, z nichž nepřímo vyplývá důvodnost zapojení společnosti August do kontraktačního procesu i následné realizace zakázky. Žalobkyně má za to, že předmětnými důkazními prostředky svá tvrzení o rozsahu uskutečněných plnění prokázala.

8. Žalobkyně má za to, že správní orgán při hodnocení důkazních prostředků nepostupoval v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť daňovým subjektem předložené důkazní prostředky sice posuzoval jednotlivě, avšak nikoliv ve vzájemné souvislosti (svědčí o tom mj. rozdělení bodů, v rámci kterých správní orgán posuzoval jednotlivé důkazní prostředky předložené daňovým subjektem). Správnímu orgánu nepřisluší volba důkazních prostředků, kterými má daňový subjekt svá tvrzení prokazovat, přesto se správce daně upnul na to, že jediným *relevantním* důkazním prostředkem dokládajícím poskytování služeb společností August, by byl výslech pracovníka společnosti August či jejího statutárního orgánu, a to i přes to, že již v počátečních fázích daňové kontroly doložil daňový subjekt správci daně výpis z období obchodního rejstříku dokládající, že předmětná společnost byla v roce 2015 zrušena. Takový postup správce daně je nezákonný, neboť činí důkazní břemeno daňového subjektu *de facto* neunesitelné.
9. Ačkoli žalovaný v bodě 49 napadeného rozhodnutí uvádí, že „*daňový subjekt musí jednoznačně a způsobem vylučujícím jakékoliv pochyby vyvrátit důvodné a přesně specifikované pochybnosti správce daně, současně neuvádí, v jaké písemnosti správce daně tyto své pochybnosti „přesně specifikoval“* (Výzva přesně stanovené pochybnosti neobsahuje).
10. Žalobkyně se dále vyjadřuje k poukazům žalovaného, že *daňový subjekt nepředložil doklady o průběžné komunikaci* (viz bod 58 napadeného rozhodnutí) či dále k jeho tvrzení, že *písemnost není opatřena razítkem, ač tak předchozí písemnosti byly* (viz bod 73 napadeného rozhodnutí), že na předložených dokumentech není obsaženo číslo *interní evidence přijatých zakázek* (tamtéž) či že daňový subjekt nepředložil průběžné výsledky činností společnosti August (tamtéž). K tomu žalobkyně uvádí, že je běžnou praxí, že zejména z kapacitních důvodů jsou po ukončení projektu archivovány pouze konečné dokumenty, či dokumenty důležité. Emailová dokumentace proto nebyla archivována. K 1. 12. 2016 dále došlo ke změně vlastníka daňového subjektu, s čímž souvisí i změna interních systémů, např. včetně spisové služby. Proto mají dokumenty vzniklé po tomto datu jinou podobu.
11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně v daňovém řízení neprokázala, že společnost August poskytovala žalobkyni konzultační služby v rámci kontraktu pro společnost OAO, zejména neunesla a věrohodnými důkazy nedoložila správcem daně zpochybněné náklady za konzultační služby od společnosti August v celkové výši 20 734 497 Kč. Plnění ze Smlouvy probíhalo za okolností zcela mimořádných a v obchodních kruzích neobvyklých. Dle názoru žalovaného lze oprávněně předpokládat, že složitá jednání s významným vlivem na průběh kontraktu v řádu stovek milionu Kč neproběhla jednorázově a musela by po sobě zanechat auditní stopu, k čemuž však nedošlo. Žalobkyně nebyla schopna správci daně doložit kontakt na ředitele společnosti August,

pana A. T. M., resp. jediným poskytnutým kontaktem byla adresa společnosti August (PO BOX 146, Road Town, Tortola, British Virgin Island). Svědek Ing. M. P., který byl v dané době vedoucím projektu na dodávku zařízení pro zákazníka OAO, o faktické činnosti společnosti August neposkytl konkrétní odpovědi, nepamatoval si, zda na schůzce se společností August předal či převzal konkrétní podklady či výstupy ani s kým jednal, toliko si pamatoval, že se jednalo o osobu s křestním jménem A. (v podrobnostech žalovaný odkazuje na body [52] a [73] rozhodnutí o odvolání). Žalobkyně neprokázala, kdy a jakým způsobem předmětné konzultační služby probíhaly, a to vzhledem ke značné obecnosti předložených důkazních prostředků, což platí i pro zápisy z jednání mezi žalobkyní a společností August (v podrobnostech viz bod [56] rozhodnutí o odvolání). Výslech Ing. P. M. žalovaný neprovedl z důvodu, že v kontrolovaném období nebyl dle tvrzení žalobkyně zaměstnancem daňového subjektu a na vyjednávání kontraktu se nijak neúčastnil. Obecné zkušenosti svědka s exportem investičních celků (ŠKODAEXPORT, ŠKODA INDIA, INDUSTRY ŠKODA, ZVV Milevsko) by nijak nemohly přispět k prokázání faktického poskytnutí konkrétních služeb společností August žalobci (viz bod [70] rozhodnutí o odvolání).

12. K technické dokumentaci žalovaný uvedl, že z tohoto dokumentu nelze nijak dovodit, že byl zajištěn a předán právě společností August, když z něj plyne pouze skutečnost, že byl vytvořen společností TULAGIPROCHIM, která při jeho tvorbě vycházela z basic designu společnosti CHEMOPROJEKT NITROGEN a.s. a technologické části firmy Espindesa. Žádný důkazní prostředek, který by prokazoval účast společnosti August na zajištění nebo vypracování dokumentace nebyl navržen (v podrobnostech viz bod [57] rozhodnutí o odvolání a str. 5 - 7 Zprávy o daňové kontrole). Rozsah poskytovaných činností nelze dovodit ani ze zápisu z jednání žalobce se zákazníkem OAO ze dne 8. 11. 2018.
13. K nepřímým důkazním prostředkům žalovaný odkázal na body [50], [53] a [71] až [72] napadeného rozhodnutí o odvolání, ze kterých vyplývá, že toliko osvětlují okolnosti samotného kontraktu žalobkyně, nikoliv však činnost jeho dodavatele August. Pochyby správce daně ohledně faktické činnosti dodavatele August tak nebyly vyvráceny, z výše uvedených písemností navíc vyplývá, že ohledně vyjednávání podmínek finančních produktů s bankou a pojišťovnami jednala žalobkyně samostatně.
14. Ohledně námitky, zda-li byly pochybnosti správce daně „*přesně specifikované*“ je žalovaný přesvědčen, že správce daně své zákonné důkazní břemeno unesl zasláním Výzvy, v níž uvedl pochybnosti, jež mu vznikly v souvislosti s předmětnými daňovými doklady.
15. Žalovaný nesouhlasí, že by žalobkyně byla neúnosně zatížena důkazním břemenem požadovaným žalovaným ve Výzvě. Naopak, ve fázi, kdy předtím primárně předložené důkazní prostředky neprokázaly skutečný obsah a rozsah poskytnutých služeb, je požadavek na bezchybné doložení sporného případu v souladu s konstantní judikaturou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.05.2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007).

II. 2 Neuznané esenciální náklady

16. **Žalobkyně má za to, že za daného stavu věci je vyloučení veškerých nákladů, jak bylo provedeno správním orgánem, v rozporu s konstantní judikaturou týkající se tzv. esenciálních výdajů.** Doktrína tzv. esenciálních výdajů stojí na tom, že v případě pochybností stran poskytnutí služby, jejího rozsahu či jejího dodavatele nelze a priori odmítnout uznání jakéhokoliv výdaje, pakliže je zřejmé, že bez poskytování dané služby

by daňový subjekt nemohl vůbec vykonávat svoji podnikatelskou činnost. Žalobkyně je názoru, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že (minimálně některé) služby daňovému subjektu společnost August poskytla, když bylo prokázáno, že daňový subjekt disponoval technickou dokumentací, proto měla být tato skutečnost reflektována i v rámci vlastního doměření daně, tj. pakliže žalovaný neuznal výdaj ve skutečné výši, měl přistoupit k uznání alespoň částečného nákladu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2018, čj. 2 Afs 97/2018-36 nebo ze dne 19. 11. 2018, sp. zn. 2 Afs 97/2018). Žalovaný se tím, že nepostupoval způsobem uvedeným v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu, odchýlil od cíle správy daní stanovit daň správně a ve svém důsledku tak zatížil své rozhodnutí nezákonností, pro kterou je ho nutno zrušit.

17. Žalovaný s námitkou nesouhlasí, neboť vyloučeny byly pouze náklady fakturované za poskytování poradenství a pomoci plynoucí ze Smlouvy od dodavatele August (viz body [7] a [16] až [19] napadeného rozhodnutí) a s nimi související úpravy kursu cizí měny. Zjištění, že k realizaci zakázky potřebovala žalobkyně technickou dokumentaci, kterou disponovala, nepostačuje pro závěr, že tuto dodala právě společnost August. Žalovaný poukázal na závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 10. 2019, sp. zn. 8 Afs 107/2017: „*Stěžovatel se zcela mylí, pokud dovozuje, že k daňové uznatelnosti výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů postačuje zjištění, že nějaký druh plnění (zboží, služeb) byl nezbytný pro realizaci zakázky, z níž vyplynuly příjmy stěžovatele, které byly podrobena zdanění.*”

II. 3 Námitky týkající se vad řízení

18. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se nevyjádřil k jejím odvolacím námitkám, že (i) správce daně nikterak nerozporoval skutečnost, že technická dokumentace byla daňovému subjektu poskytnuta, (ii) správce daně nevyhodnotil svědeckou výpověď pana Ing. P. v kontextu zejména zápisu z jednání mezi jeho osobou a společností OAO ze dne 5. 11. 2018.
19. V daném případě bylo rovněž porušeno ust. § 92 odst. 2 daňového řádu, které stanoví, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Za situace, kdy správce daně neuznal potvrzení účasti společnosti August na zakázce (společnost OAO přitom roli, resp. poskytování služeb společností August, výslovně potvrdila), měl znovu zvážit, zda nejsou dány podmínky pro uskutečnění mezinárodního dožádání.
20. Žalobkyně rovněž namítá, že daňový spis byl nesprávně veden. Správce daně v průběhu daňové kontroly postupoval v rozporu s ust. § 60 odst. 1, resp. § 63 odst. 1 daňového řádu, když z komunikace s daňovým subjektem nevyhotovoval úřední záznamy či protokoly. Do spisu rovněž nebyly založeny veškeré listiny, které byly daňovým subjektem (resp. jeho zaměstnanci) správci daně předloženy či odeslány prostřednictvím emailové komunikace.
21. Žalovaný k tomu uvádí, že s předmětem dokazování byla žalobkyně seznámena Výzvou doručenu dne 19. 7. 2017, volba důkazních prostředků byla zcela v její dispozici. Žalobkyně, ačkoli byla v důkazní nouzi, ponejprve odmítla provedení mezinárodního dožádání a přislíbila předložit důkaz o účasti společnosti August na projektu, čemuž správce daně s ohledem na důležitost celého kontraktu pro žalobkyni a náročnost procesu vyjednávání se zákazníkem OAO vyhověl (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, sp. zn. 9 Afs 38/2012). Postup správce daně ohledně uskutečnění mezinárodního dožádání tedy nebyl zatížen žádnou procesní vadou.

22. Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo dne 5. 11. 2018, žalobkyně předložila předmětný zápis ze dne 8. 11. 2018 až dne 22. 11. 2018. Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění bylo podáno dne 23. 11. 2018, nové důkazní prostředky nebyly žalobkyni předloženy ani navrženy. Žalovaný je tak názoru, že žalobkyni byl poskytnut dostatek prostoru a času k prokázání jejího tvrzení. Žalovaný konstatuje, že dle konstantní judikatury není správce daně povinen vyzývat opakovaně daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen ze zákona a byl k němu již správcem daně vyzván. Stejně tak není správce daně povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností.
23. K nesprávnému vedení spisu žalovaný uvádí, že mu není zřejmé, které konkrétní listiny a další skutečnosti má žalobkyně na mysli. K obecně formulované námitce žalovaný ve stejné míře obecnosti konstatuje, že ve správním spisu jsou mj. založeny protokoly o ústních jednáních, písemná vysvětlení daňového subjektu i další písemnosti vyžádané správcem daně a ověřené na shodu s originálem, jakož i důkazní prostředky předložené žalobkyní. Žalovaný proto odmítá i tuto námitku jako nedůvodnou.

II. 4 Povinnost uhradit penále

24. Žalobkyně upozorňuje, že obsahem napadeného rozhodnutí a platebních výměrů je i její povinnost uhradit penále. V této souvislosti zdůrazňuje, že nebyla před zahájením daňové kontroly vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Absence takové výzvy ze strany správce daně má přitom za následek absenci povinnosti hradit penále, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č.j. 6 Afs 61/2018-32.
25. Žalovaný uvádí, že dle ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu vyzve správce daně daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání, pokud důvodně předpokládá doměření daně. V případě, že správce daně nedisponuje informacemi k dostatečnému konkretizování výzvy dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, zahájí daňovou kontrolu jako v nyní řešeném případě. Žalovaný zdůrazňuje, že není tedy pravidlem, že před každým zahájením daňové kontroly vyzývá správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Ze správního spisu vyplývá, že úmyslem správce daně bylo toliko komplexní prověření základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012.

III. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2021 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2023

26. Městský soud v Praze (dále „městský soud“) svým rozsudkem ze dne 8. 11. 2021, č. j. 5 Af 42/2019-36, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem bylo zjištění soudu, že právo daňových orgánů doměřit daň bylo prekludováno.
27. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2023, čj. 3 Afs 361/2021-30, k podané kasační stížnosti žalovaného rozsudek městského soudu zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právo doměřit daň není prekludováno, když konec lhůty pro stanovení daně připadá na 14. 3. 2022, přičemž daň byla pravomocně stanovena dne 22. 7. 2019.

IV. Posouzení žaloby

28. 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.).
29. 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).
30. Podstatou projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti nákladů na konzultační poradenství poskytnuté žalobkyni společností August v celkové výši 20 734 497 Kč dle faktur č. 18002 na 325 822 EUR, č. 18003 na 325 822 EUR a č. 18001 na 162 911 EUR.

IV. 1 Námítky týkající se prokázání uskutečnění služeb společností August

31. Žalobkyně je přesvědčena, že přímými i nepřímými důkazními prostředky, které v průběhu správního řízení navrhla, prokázala uskutečnění plnění poskytnutého společností August v celkové výši 20 734 497 Kč. Daňovým orgánům vyčítá, že při hodnocení důkazních prostředků nepostupovaly v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, když předložené důkazní prostředky sice posuzovaly jednotlivě, avšak nikoliv ve vzájemné souvislosti. Má za to, že se správce daně upnul na to, že jediným *relevantním* důkazním prostředkem dokládajícím poskytování služeb společností August, by byl výslech pracovníka společnosti August či jejího statutárního orgánu, a to i přes to, že již v počátečních fázích daňové kontroly doložil daňový subjekt správci daně výpis z obdoby obchodního rejstříku dokládající, že předmětná společnost byla v roce 2015 zrušena. Současně žalobkyně namítá, že správce daně ve Výzvě jednoznačně nespécifikoval pochybnosti, které je žalobkyně povinna vyvrátit. Vyčítá-li správce daně žalobkyni, že nepředložila doklady o průběžné komunikaci se společností August, žalobkyně uvádí, že je běžnou praxí, že zejména z kapacitních důvodů jsou po ukončení projektu archivovány pouze konečné dokumenty, či dokumenty důležité. K dalším „výtkám“ žalovaného doplňuje, že od 1. 12. 2016 došlo ke změně vlastníka daňového subjektu, s čímž souvisí i změna interních systémů, např. včetně spisové služby. Proto mají dokumenty vzniklé po tomto datu jinou podobu.
32. Daňové řízení je postaveno na principu, že daňový subjekt má primárně sám povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro svou daňovou povinnost. Dokazování v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni 22. 7. 2019, podle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (odst. 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odst. 4). Správce daně mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů,

jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odst. 5 písm. c)].

33. Daňový subjekt má tedy povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání jej správce daně vyzval. Svá tvrzení prokazuje především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiných povinných záznamů. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Musí tedy identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.
34. Unese-li správce daně důkazní břemeno ohledně popsaných skutečností, je pak na daňovém subjektu, aby tyto pochybnosti správce daně vyvrátil. Tj. aby prokázal pravdivost svých tvrzení, průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, nebo aby svá tvrzení korigoval. Tyto skutečnosti bude pak prokazovat zpravidla již jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49, nebo ze dne ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 9 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
35. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o dani z příjmů“), ve znění účinném k 31. 12 2012, platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.
36. Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. V první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Prokázání nákladu je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nákladu dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Nejsou tedy rozhodné jen formální náležitosti předloženého účetnictví, ale také stav faktický (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, a ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 39/2007-47).
37. Soud s odkazem na obsah spisového materiálu připomíná, že žalobkyně ke svým tvrzením o uskutečnění plnění spočívající v poradenských a konzultantských službách dle Smlouvy předložila formální doklady (Poptávka po nabídce na poskytnutí služeb ze dne 18. 8. 2011, Obchodní nabídka na poskytnutí služeb ze dne 24. 8. 2011, zápis z jednání ze dne 24. 10. 2011, Smlouva, zápis z jednání ze dne 25. 11. 2011, zápis z jednání dne 13. 12. 2011, Úkon dodání – převzetí díla ze dne 2. 4. 2012, předání dokumentace ze dne 23. 1. 2013, CD obsahující projektovou dokumentaci). Současně žalobkyně ve vyjádření z 5. 9. 2016 uvedla, že vyhotovení projektové dokumentace, ověřené příslušnými ruskými

autoritami, zajistila společnost August. Mezi účastníky není sporu o tom, že samotná projektová dokumentace byla vyhotovena projektovou společností OAO Tulagiprochim.

38. Správce daně prostřednictvím Výzvy předložené primární důkazní materiály zpochybnil. Správce daně měl za to, že rozsah plnění sjednaný ve Smlouvě byl velmi obecný, prokazovala-li žalobkyně faktické poskytnutí poradenské činnosti prostřednictvím připomínek k projednávanému kontraktu se společností OAO ze dne 13. 12. 2011, správce daně je zhodnotil jako klasické obecné změny či doplnění jakékoli běžné obchodní smlouvy nikoli jako specifické úpravy vyžadující odborného pracovníka či specialistu. Dokument nazvaný Úkon dodání – převzetí díla dle správce daně osvědčuje toliko skutečnost, že technickou dokumentaci převzala žalobkyně, přičemž ze samotné technické dokumentace předané na CD vyplývá, že byla vypracována zástupci ruské společnosti Tulagiprochim, na základě zadání vedení zákazníka OAO, a byla založena na základním projektu, který vypracovala společnost Chemoprojekt a.s. a technické dokumentaci společnosti Espindesa. Rovněž připomínky obsažené v dokumentu ze dne 23. 1. 2013, nazvanému „Předání dokumentace“ jsou velmi strohé a nijak specifické, zvláště ve srovnání s připomínkami poskytnutými společností Tulagiprochim a neosvědčující tedy nutnost přizvání specialisty. Vzhledem k nedostatku údajů nebylo možné jednoznačně a nade vší pochybnost stanovit, že by bylo provedeno jakékoli plnění společnosti August, tak jak je uvedeno ve Smlouvě, a zda výše fakturace byla adekvátní, nebyly ani předloženy žádné důkazy o tom, že by k dosaženým výsledkům bylo dospěno za nezbytné přímé účasti subjektu August.
39. Namítá-li žalobkyně, že správce daně ve Výzvě jednoznačně nespecifikoval pochybnosti, které je žalobkyně povinna vyvrátit, je zřejmé, že tato námitka je nedůvodná. Jak uvedeno v bodě 38. výše správce daně se konkrétně a detailně vyjádřil ke všem předkládaným dokumentům v rámci primární důkazní povinnosti, přičemž u každého konkrétně uvedl své pochybnosti z nich plynoucí ve věci rozsahu a objemu uskutečněného plnění ze strany společnosti August.
40. Podle preambule Smlouvy bylo účelem této smlouvy, aby žalobkyně uzavřela smlouvu se společností OAO na Projekt, v čemž jí měla pomoci společnost August, a to prostřednictvím poradenství při přípravě nabídky a uzavření Smlouvy, jakož i v průběhu jejího plnění. Obecné vyjádření rozsahu činnosti společnosti August je uvedeno v čl. 1 Smlouvy (předmět smlouvy), kde je sjednán závazek konzultanta k poskytnutí služeb, zajištění nezbytné technické dokumentace a ověření výrobní dokumentace. Bližší vymezení rozsahu činnosti společnosti August stanoví čl. 4 Smlouvy, podle kterého konzultant poskytne poradenství (i) pro získání kontraktu se společností OAO a (ii) v rámci samotného plnění kontraktu. V rámci poradenství pro získání kontraktu se společností OAO (příprava nabídky a vyjednávání podmínek smlouvy) bude společnost August komunikovat jakoukoli obchodní nebo průmyslovou informaci ve vztahu k projektu, poskytne poradenství pro přípravu nabídky, v případě zájmu obstará informace o možných subdodavatelích z cílového státu či třetích zemí, poskytne podporu při vyjednávání podmínek kontraktu a nabytí jeho účinnosti. V rámci plnění kontraktu poskytne společnost August podporu při jeho plnění, zajistí technickou dokumentaci, ověří správnost a přiměřenost výrobní dokumentace, poskytne podporu při vrácení zajištění vystavených žalobkyní včetně vyvázání společnosti OAO z nich a při vrácení záruk poskytnutých bankou a dále poskytne pomoc v případě sporu.

41. V rámci primární důkazní povinnosti žalobkyně správci daně předložila zápis z jednání ze dne 25. 11. 2011, zápis z jednání ze dne 13. 12. 2011, Úkon dodání – převzetí díla ze dne 2. 4. 2012, včetně CD obsahujícího projektovou dokumentaci, a dokument nazvaný předání dokumentace ze dne 23. 1. 2013. Zápis z jednání ze dne 25. 11. 2011 uskutečněného v Moskvě obsahuje výčet činností, které společnost August pro žalobkyni od uzavření Smlouvy učinila, a mezi kterými je uvedena (i) pomoc při přípravě a předání technicko – obchodní nabídky na dodávku jednotky na výrobu ledku amonného, (ii) pomoc při vytvoření seznamu potenciálních dodavatelů zařízení, (iii) konzultace o tvorbě cen projektu dodávek jednotky na výrobu ledku amonného, (iv) sestavení návrhu na způsob provedení plateb a obchodních podmínek návrhu kontraktu se společností OAO, pro tuto společnost akceptovatelných, (v) předložení návrhu kontraktu se společností OAO. V rámci jednání, které se uskutečnilo dne 13. 12. 2011, strany projednaly připomínky společnosti OAO ke kontraktu. Smlouva na stavbu zařízení na výrobu ledku amonného byla mezi žalobkyní a společností OAO uzavřena dne 16. 12. 2011. Spolupráci se společností August při přípravě nabídky a její partnerství a podporu při projednávání kontraktu se společností OAO potvrdil při svém výsledku i Ing. M. P., který zastával pozici vedoucí tohoto projektu u žalobkyně. Skutečnost, že jedním ze subdodavatelů žalobkyně poskytujícím poradenskou činnost byla společnost August, potvrdila i společnost OAO v dokumentu nazvaném Zápis z jednání žalobce se zákazníkem OAO ze dne 8. 11. 2018. Poskytnutí poradenských služeb v rámci Projektu žalobkyně prokazovala dokumentem označeným jako Úkon dodání – převzetí díla ze dne 2. 4. 2012 a předanou technickou dokumentací na CD. Soud připomíná, že podle podmínek Smlouvy měla společnost August zajistit vyhotovení technické dokumentace a její předání žalobkyni, nikoli ji sama vypracovat. V souladu s touto premisou mezi stranami není sporu o tom, že zpracovatelem technické dokumentace je ruská společnost Tulagiprochim, a že tato byla zpracována na základě zadání vedení zákazníka OAO, ani to, že je založena na základním projektu, který vypracovala společnost Chemoprojekt a.s. a technické dokumentace společnosti Espindesa. Soud souhlasí, že ze samotného znění dokumentu Úkon dodání – převzetí díla ze dne 2. 4. 2012 sice není výslovně patrné, že ji žalobkyni předala společnost August (ta je uvedena toliko v rozdělovníku), mezi stranami ovšem není sporu o tom, že technická dokumentace byla vypracována a že ji žalobkyně prokazatelně obdržela. Z prosté absence uvedení osoby předávající na předávacím protokolu nelze *a priori* usuzovat na nesplnění závazku ze strany společnosti August. Krom toho zajištění technické dokumentace společností August potvrdil i Ing. P. v rámci svého výsledku. Splnění závazku ověření výrobní dokumentace žalobkyně prokazuje dokumentem vystaveným dne 23. 1. 2013 a nazvaným předání dokumentace. Z tohoto dokumentu vyplývá, že odesílatelem byla společnost August a předmětem byly připomínky k tlakovým nádobám, výměníkům tepla, netlakovým nádobám a k čerpadlům. Šlo tedy o připomínky k výrobní dokumentaci, což potvrdil ve své výpovědi i Ing. P. Soud v této souvislosti souhlasí s žalobkyní, že žalovanému z titulu jeho úřadu nepřislouží kvalitativní hodnocení podaných připomínek, a to ať k návrhu kontraktu či k výrobní dokumentaci zařízení na výrobu ledku amonného. Ing. P. dále ve své výpovědi potvrdil, že společnost August pomáhala žalobkyni při uvolňování prostředků z dokumentárních akreditivů a při vyjednání změny bankovního ručení na ručení pojišťovny. Soud, shodně s žalovaným, nepovažuje za nutné provedení důkazů navrhovaných k prokázání tvrzení o nutnosti záruky pojišťovny z důvodu zahájeného insolvenčního řízení na společnost Chemoprojekt a.s., tedy společnost ze skupiny, jejíž

součástí byla i žalobkyně (vyhláška městského soudu ze dne 18. 2. 2011, čj. MSPH 77 INS 2654/2011-A-2, usnesení městského soudu ze dne 5. 6. 2012, čj. MSPH 77 INS 2654/2011-A-117, usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 23. 11. 2012, čj. 2 VSPH 1113/2012-A-170, emailovou korespondenci, záruku České pojišťovny a.s. ze dne 16. 1. 2012, pojistnou smlouvu ze dne 16. 1. 2012, protokol k předání záruky společnosti OAO, zrušení bankovní záruky z 6. 2. 2012). Ačkoli společnost OAO v zápisu z jednání z 8. 11. 2018 výslovně neuvedla, jaké konkrétní činnosti společnost August v rámci Projektu poskytla, jednoznačně konstatovala, že tato společnost figurovala mezi subdodavateli žalobkyně, a to jako poradenská společnost. Na základě skutečností shora podrobně popsanych má soud za to, že žalobkyně v rámci daňového řízení prokázala, že jí byly společností August činnosti dle Smlouvy poskytnuty a že za ně zaplatila sjednanou částku.

42. Výdaje, které jsou předmětem tohoto sporu, patří mezi výdaje uplatňované za zdaňovací období roku 2012. Daňové přiznání žalobkyně podala v červnu 2013, platební výměr na daň z příjmů byl vydán dne 12. 7. 2013. Daňová kontrola pak byla zahájena s odstupem téměř tří let, v prosinci 2015, a trvala do července 2019. Soud je přesvědčen, že k tíži žalobkyně nemůže jít skutečnost, že v době daňové kontroly již společnost August neexistovala či že svědek Ing. P. si nevzpomněl na příjmení pana A., s nímž jednal.
43. Žalobkyní uváděné vysvětlení průběhu i důvodu spolupráce se společností August městský soud považuje za logické, racionální a přesvědčivé, naproti tomu za nepřiměřené považuje požadovat po žalobkyni, aby konkrétně označila každou korespondenci, která mezi účastníky proběhla, jakož i každý jednotlivý úkon, který byl ve věci ze strany společnosti August učiněn. Za podstatné soud považuje, že žalobkyně zápisy z jednání, výsledkem Ing. P. jakožto i dalšími shora označenými důkazy prokázala, že společnost August poskytla plnění konkrétně označené v čl. 4 Smlouvy a též blíže specifikované shora v textu. V případě poradenské činnosti je zcela běžné, že materiálně zachycené výsledky konzultantské činnosti neodráží skutečně strávený čas na zadaném úkolu, přičemž je i možné, že konzultant mnoho času stráví bezvýsledně, a naopak jen jedna myšlenka či jeden úkon může vést k dosažení cíle. S touto myšlenkou pak byla evidentně připravena i samotná Smlouva, když hmotněprávní nárok na úplatu navázala na uzavření kontraktu s OAO a dobu splatnosti na vyplácení jednotlivých částek dle platebních podmínek sjednaných ve smlouvě na Projekt. Za logické soud považuje i vysvětlení žalobkyně, že s ohledem na uplynulý čas nearchivovala veškerou korespondenci mezi ní a společností August, ale toliko nejdůležitější dokumenty, které v rámci daňového řízení též předložila.
44. V rozsudku ze dne 16. 5. 2023, čj. 10 Afs 93/2021-69, Nejvyšší správní soud uvedl, že podmínkou uznání nákladů je, že bezprostředně souvisejí s podnikatelskou činností, jsou přiměřené a mezi jejich vynaložením a očekávanými příjmy existuje přímý vztah; splnění těchto podmínek prokazuje daňový subjekt (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS, body 19 a 22). Mezi výdaji a příjmy nutně nemusí existovat vztah přímé úměry, musí se však jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené (rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003-73, č. 264/2004 Sb. NSS).
45. V rozsudku čj. 10 Afs 93/2021-69 Nejvyšší správní soud dále uvedl, že daňový subjekt musí v první řadě prokázat existenci konkrétních nákladů (důkazními prostředky konkrétně prokazujícím vynaložení nákladů na poradenské služby a přijetí těchto služeb) a následně jejich účel (rozsudek NSS ze dne 5. 2. 2015, čj. 2 Afs 8/2014-147, *Johnson*

Control Fabrics Strakonice). Existence konkrétních nákladů mezi účastníky nebyla sporná, ohledně jejich účelu žalobkyně předložila Smlouvu a opakovaně se v rámci daňového řízení vyjádřila. Žalobkyně dále předložila množství dalších důkazních prostředků, včetně návrhů na výslechy svědků. Žalovaný tyto konkrétně vyhodnotil. Součástí daňového spisu jsou též výpovědi svědků.

46. S některými vyhodnoceními předložených listinných důkazů městský soud nesouhlasí, přičemž odkazuje na bližší vypořádání v bodě 41. tohoto rozsudku. Dále má městský soud výhrady proti hodnocení svědecké výpovědi Ing. M. P. Zejména nesouhlasí se závěrem, že tento svědek popsal činnosti společnosti August nekonkrétně, když zcela konkrétně odpovídal na konkrétně položené dotazy (např. odpovídal-li tento svědek na dotaz „Podle uzavřené smlouvy měl ASC dodat daňovému subjektu technickou dokumentaci k zakázce. Obdržel daňový subjekt tuto dokumentaci od ASC?“, odpověděl „Ano, obdržel“). Jeho výpovědi jsou souladné s tvrzeními žalobkyně. Soud připomíná, že svědeckou výpověď je třeba hodnotit v kombinaci s ostatními podklady, zejména listinnými podklady, přičemž v posuzované věci lze na základě uvedeného dospět k závěru, že svědecká výpověď tyto důkazy na některých místech potvrzuje, jinde i doplňuje. Vyčítá-li žalovaný svědkovým odpovědím nekonkrétnost, soud uvádí, že z protokolu o výslechu svědka vyplývá, že svědek odpovídal mimo jiné na položené otázky a bylo tedy věci dotazujícího se, v jakých podrobnostech své otázky klade. Krom toho, soud nesdílí názor, že by otázky či odpovědi svědka na ně byly nekonkrétní (viz shora uvedený příklad).
47. V bodě 73 napadeného rozhodnutí žalovaný provedl souhrnné zhodnocení zjištěných skutečností. Žalobkyni zejména vytkl, že s ohledem na složitost a náročnost realizace kontraktu a sídlo poradenské společnosti na Britských panenských ostrovech nezajistila auditní stopu (písemná či elektronická komunikace), jako málo pravděpodobné se žalovanému jeví, že by tato společnost nekomunikovala po celou dobu časově i odborně náročné spolupráce s daňovým subjektem písemně ani elektronicky, že by mezi daňovým subjektem a společností ASC nebyly průběžně předávány a konzultovány podklady pro potřebná vyjednávání se zákazníkem daňového subjektu, ani poskytovány průběžné výsledky těchto jednání zpět daňovému subjektu, sloužící s ohledem na výši sjednané odměny kupříkladu i ke kontrole poskytovaných činností.
48. V reakci na uvedené soud považuje za logické vysvětlení žalobkyně, že s ohledem na množství materiálu archivuje pouze důležité dokumenty a nikoli například emailovou korespondenci. Ohledně připomínky vztahující se ke zpětné kontrole poskytovaných činností s ohledem na výši sjednané odměny, soud připomíná, že odměna byla sjednána paušální částkou, přičemž výsledky poskytnutých činností v oblasti poradenské jsou zaznamenány v jednotlivých zápisech z jednání, technická dokumentace byla vyhotovena a výrobní dokumentace okomentována jak vyplývá z dokumentu z 23. 1. 2013. Vzhledem k tomu, že výše odměny nebyla navázána na čas strávený přípravou připomínek, ale na samotný výsledek činnosti, soud nepovažuje za podstatné, zda v této souvislosti byla případná korespondence zachovávána či nikoli.
49. Uvádí-li žalovaný, že důvěryhodnost tvrzení nepodpořil v kontextu s uvedeným ani přístup daňového subjektu, který vznesl prosbu o neprovedení mezinárodního dožádání, přesto, že v dané fázi řízení se nacházel v důkazní nouzi, soud poukazuje, že o důvodnosti učiněné žádosti svědčí i postup prvostupňového správce daně, který ač nebyl povinen této žádosti žalobkyně vyhovět, přesto tak učinil.

50. Bez zřejmého závěru pak stojí úvaha žalovaného provedená v bodě [73] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí, že zápis z jednání ze dne 8. 11. 2018 je podepsán vedoucím oddělení technického rozvoje za OAO a generálním ředitelem za žalobkyni, ale není opatřen razítky, ačkoli kontrakt č. 1E0236N, přílohy č. 1 a 2 ke kontraktu, i dodatky č. 1 až 3, 5 až 12 a 14 orazítkované jsou.
51. Hodnotí-li žalovaný v témže bodě předložené důkazní prostředky tak, že *„Žádný z předložených důkazních prostředků dle názoru odvolacího orgánu jednoznačně a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem neprokázal faktické poskytnutí služeb společností ASC v tvrzeném rozsahu a čase, resp. neprokázal, že se společnost ASC podílela na zajištění či průběhu projektu na výrobu ledku amonného pro ruskou společnost OAO NAK Azot“*, lze souhlasit i s námitkou žalobkyně, že hodnocení důkazů je provedeno toliko izolovaně bez vzájemné souvislosti a tedy v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
52. Jako důvodnou hodnotí městský soud též námitku, že v prvoinstančním ani napadeném rozhodnutí nebylo nijak reflektováno na návrh žalobkyně na výslech svých zaměstnanců k prokázání tvrzení o klíčivosti spolupráce s OAO pro žalobkyni, přičemž ve vyjádření z 19. 7. 2018 žalobkyně svůj návrh vystavěla následovně: *„Nikdo z tehdejších zaměstnanců daňového subjektu či jiných osob neměl se společností OAO NAK Azo takové vazby, aby tento přístup dokázal změnit. Za tímto účelem může správce daně vyslechnout kterékoliv zaměstnance daňového subjektu, každý mu výše uvedené potvrdí (bližší identifikaci předmětných zaměstnanců daňový subjekt poskytne na žádost správce daně).“* Pro úplnost soud dodává, že nikterak nehodnotí důvodnost vzneseného důkazního návrhu, ale toliko absenci jeho vypořádání v napadeném rozhodnutí.

IV. 2 Neuznané esenciální náklady

53. Argumentuje-li žalobkyně ve druhém okruhu žalobních námitek použitím doktríny tzv. esenciálních výdajů, soud shodně s žalovaným uvádí, že vyloučeny z odpočtu od základu daně byly fakturované náklady za poskytování poradenství a pomoci nikoli tzv. náklady esenciální.
54. Soud připomíná, že za tzv. esenciální náklady jsou považovány výdaje, které musely být zcela logicky vynaloženy pro dosažení příjmů. Pouze z důvodu, že jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143, ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38). Typickým příkladem esenciálních nákladů je situace, kdy daňový subjekt prokázal, že stavební práce musely být provedeny a stavební materiál byl dodán, přičemž sporným bylo to, kým, v jakém rozsahu a za jakou částku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38). V citovaném rozsudku čj. 2 Afs 160/2016-38 Nejvyšší správní dospěl k závěru, že daňové orgány jednoznačně měly zkoumat nutné výdaje daňového subjektu související s touto zakázkou (tj. esenciální výdaje) a tyto případně stanovit na základě pomůcek. Konstatoval, že *„jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, č i ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně*

minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS)“.

55. Je zjevné, že žalobkyní uplatňované výdaje ve formě fakturace na základě Smlouvy definici tzv. esenciálních výdajů nesplňují.

IV. 3 Namítané vady řízení

56. K námitce žalobkyně, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, soud uvádí, že tuto námitku za důvodnou nepovažuje.
57. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, 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). Současně platí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Institut nepřezkoumatelnosti nelze vztáhnout na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se (toliko) dílčího nedostatku odůvodnění. Na určitou námitku může správní orgán reagovat i tak, že v odůvodnění prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, čímž se s námitkami účastníka řízení *minimálně implicitně* vypořádá. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
58. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému [viz náleží ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43]. Napadené rozhodnutí není ani nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť odůvodnění napadeného rozhodnutí svědčí o skutkových a právních důvodech, které vedly žalovaného k vydání rozhodnutí a je srozumitelné, přičemž výrok není rozporný s odůvodněním a má oporu v zákoně (viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS).
59. Otázkou technické dokumentace se žalovaný zabýval např. v bodě [57] napadeného rozhodnutí, ve kterém vysvětlil, že samotný obsah tohoto dokumentu, který žalobkyně předala správci daně na CD, neprokazuje spornou skutečnost, že *“technická dokumentace byla předána právě společnosti ASC“* (pozn. soudu společností „ASC“ žalovaný rozumí společnost „August“). Z uvedeného je zřejmé, že ani žalovaný nepovažuje za spornou skutečnost, že technická dokumentace byla žalobkyni poskytnuta, spornou otázkou je toliko kým. Rovněž odvolací námitkou, že správce daně nevyhodnotil svědeckou výpověď pana Ing. P. v kontextu zejména zápisu z jednání mezi jeho osobou a společností OAO ze dne 5. 11. 2018, se žalovaný zabýval, a to v bodech [23] a [52] a [53] napadeného rozhodnutí, v rámci hodnocení výpovědi tohoto svědka. Způsob, jakým žalovaný

výpověď hodnotil, je pak otázkou zákonnosti napadeného rozhodnutí, nikoli otázkou jeho nepřezkoumatelnosti.

60. Namítá-li žalobkyně porušení ust. § 92 odst. 2 daňového řádu z důvodu, že po obdržení potvrzení o spolupráci žalobkyně se společností August (zápis z jednání z 8. 11. 2018) správce daně neuskutečnil mezinárodní dožádání na společnost OAO, soud tuto námitku nepovažuje za důvodnou.
61. Přestože 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 (§ 92 odst. 2 daňového řádu), 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, 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).
62. Úmysl žalovaného provést mezinárodní dožádání vyplývá ze správního spisu (např. str. 7 prvoinstačního rozhodnutí), kdy správce daně provedení mezinárodního dožádání odložil do doby předložení avizovaného potvrzení od společnosti OAO o účasti společnosti August na Projektu žalobkyní. Tento žalobkyní navržený důkaz tak nahradil správcem daně uvažované dožádání. Neprokázala-li žalobkyně předloženým důkazem své tvrzení, nebylo povinností správce daně vyzývat žalobkyni k navržení dalšího důkazu či tento z vlastní iniciativy provést.
63. K námitce nesprávného vedení daňového spisu soud poukazuje na zásadu, že obsah a kvalita žaloby v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek kasačního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, nebo ze dne 6. 10. 2015, č. j. 6 Afs 9/2015-31). Ačkoli žalobkyně tvrdí, že správce daně v průběhu daňové kontroly nevyhotovoval z komunikace s daňovým subjektem úřední záznamy či protokoly a nezaložil veškeré listiny, které byly daňovým subjektem (resp. jeho zaměstnanci) správci daně předloženy či odeslány prostřednictvím emailové komunikace, nijak nespécifikuje o kterou konkrétní komunikaci či listiny by mělo jít. V míře odpovídající obecnosti vznesené námitky městský soud toliko uvádí, že správní spis je řádně očíslován, jsou v něm založeny protokoly o ústních jednáních, písemná vysvětlení daňového subjektu i další písemnosti vyžádané správcem daně a ověřené na shodu s originálem, jakož i důkazní prostředky předložené žalobkyní, přičemž z ničeho nelze usuzovat na nezaložení dokumentů, které ani nebyly konkrétně specifikovány.

IV. 4 Povinnost uhradit penále

64. V poslední žalobní námitce žalobkyně namítá nezákonnost uložené povinnosti uhradit penále, když před zahájením daňové kontroly nebyla vyzvána k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, čj. 6 Afs 61/2018-32).
65. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *pokud 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.

66. Dle usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publikované pod č. 3566/2017 Sb. NSS „dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení.“
67. V právě posuzované věci byla daňová kontrola zahájena dne 14. 12.2015, protokolem o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Důvod pro zahájení daňové kontroly uveden není. Důvod pro zahájení daňové kontroly neplyne ani z jiné části správního spisu. Vzhledem k uvedenému se nelze domnívat, že před zahájením daňové kontroly by měl správce daně indicie o tom, že by žalobkyni měla být daň doměřena. Vzhledem k absenci uvedeného pak správce daně ani neměl povinnost vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

68. Na základě všech skutečností shora uvedených městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku.
69. 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 poplatky ve výši 3 000 Kč (za podání žaloby) a odměnu a náhradu hotových výdajů advokáta. Odměna náleží celkem za 2 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 za návrh ve věci samé (žaloba) 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 11 228 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí je kasační stížnost přípustná (§ 102 s. ř. s.). Nepřípustná je však taková kasační stížnost, na niž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 28.03.2024

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu