



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudkyň Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **QTG IT SYSTEM s.r.o.**, se sídlem Cimburkova 916/8, Praha 3, zastoupené Mgr. Danielem Tobolou, advokátem se sídlem Revoluční 764/17, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2020, čj. 28994/20/5200-11431-712032, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2024, čj. 5 Af 31/2020-96,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2024, čj. 5 Af 31/2020-96, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem z 16. 8. 2019, čj. 6896993/19/2003-52521-109765, 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. Učinil tak na základě výsledků daňové kontroly, podle nichž žalobkyně neoprávněně zahrnula do daňově účinných nákladů částku 18 341 549,50 Kč, aniž by prokázala, že se jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“). Mělo se jednat o platby za služby poskytované společností Softriumph International LLC (dále „STI“), konkrétně o dodávku dat. Správce daně současně snížil základ daně o částku 440 812,50 Kč, kterou naopak žalobkyně nezahrnula do daňově účinných nákladů. Proti dodatečnému platebnímu výměru

podala žalobkyně odvolání, avšak žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Městském soudu v Praze. Městský soud konstatoval, že žalobkyně v první fázi daňového řízení unesla své důkazní břemeno, neboť k prokázání svých tvrzení předložila formální doklady z účetnictví a smlouvy. Jednatel žalobkyně navíc vysvětlil princip fungování spolupráce s STI. Následně měl unést své důkazní břemeno také správce daně. Správce daně se tak pokusil učinit prostřednictvím několika výzev k odstranění pochybností, k nimž žalobkyně poskytla vysvětlení a předkládala další důkazy. Navrhla rovněž důkaz samotným softwarem Symphony, který data zpracovával. Podle městského soudu však správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem neunesl (bod 45 napadeného rozsudku). Některé vyslovené pochybnosti se totiž podle soudu přímo nevztahovaly k žalobkyní přijatému plnění a platbě za něj, nešlo tak o relevantní pochybnosti o skutečné existenci daňově účinných nákladů žalobkyně. Další vyslovené pochybnosti se pak žalobkyni podařilo rozptýlit (bod 50), a to i přesto, že si městský soud byl mj. vědom některých nevěrohodných a pochybných tvrzení jednatele žalobkyně. Přisvědčil tedy žalobkyni v tom, že bez naplnění lokální databáze daty by nemohla s úspěchem tuto databázi provozovat ve vztahu ke třetím osobám. Městský soud rovněž uvedl, že vůči STI došlo ke splnění závazku úhrady za poskytnuté plnění. Jednalo se tak o náklad vynaložený k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. S ohledem na toto posouzení městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II. Kasační stížnost a následná vyjádření

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž navrhl rozsudek zrušit. Samotná existence formálních dokladů podle něj ještě neprokazuje, že se určitá transakce skutečně stala. Skutečné vynaložení výdaje je jednou z podmínek stanovených judikaturou pro to, aby daný výdaj mohl snižovat daňový základ. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností, nicméně již neprokazuje, že údaje o určitém případě byly zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud městský soud tvrdí, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem, ale současně uvádí, že relevantní pochybnosti správce daně daňový subjekt odstranil, je tento závěr vnitřně rozporný. Stěžovatel rovněž zdůrazňuje, že městský soud na jedné straně považuje tvrzení žalobkyně za nevěrohodná, nicméně přesto konstatuje, že deklarované plnění se uskutečnilo a bylo za něj zapláceno. Ve výzvách zaslaných žalobkyni stěžovatel své vážné pochybnosti odůvodnil a v řízení unesl své důkazní břemeno. Zcela komplexní shrnutí a hodnocení veškerých pochybností je součástí seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně naopak důvodné pochybnosti správce daně neodstranila, neboť neprokázala samotnou potřebu získávat data prostřednictvím jiné společnosti, když žalobkyně spolupracovala se společností Amadeus. Městský soud vystavěl unesení důkazního břemene žalobkyní pouze na tvrzeních žalobkyně bez toho, aniž by tato tvrzení byla prokázána. Městský soud vůbec neuvedl, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že žalobkyně objasnila skutečnost, proč nemohla čerpat data na základě smlouvy se společností Amadeus. Městský soud své závěry nijak neodůvodnil, což způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Městský soud se rovněž opomněl zabývat otázkou prokázání faktického rozsahu poskytovaných služeb.

pokračování

[4] K pochybnostem vyjádřeným v daňovém řízení stěžovatel shrnuje, že první pochybnost spočívala v otázce nutnosti získávat data od STI za situace, kdy žalobkyně spolupracovala i se společností, která vlastnila licenci pro připojení do globálního distribučního systému (dále též „GDS“) Amadeus. Nemělo tak reálné opodstatnění získávat data i od prostředníka, tj. od společnosti STI. Rozsudek městského soudu je v této otázce nepřezkoumatelný. Dále je patrné, že z předložených faktur k projektu Ukrajina není možné určit vztah ke konkrétnímu projektu, ani to, že došlo k dodání dat prostřednictvím STI. Znalecké zkoumání softwaru Symphony vyhodnotil stěžovatel jako nadbytečné, neboť nemůže prokázat, zda tok dat ve zkoumaném období probíhal tvrzeným způsobem. Stěžovatel dále podotýká, že z předložených dokladů nevyplývá faktické převzetí dat ani jejich odeslání prostřednictvím STI. Uvedené dokumenty jsou podepsány pouze žalobkyní, neosvědčují faktické provedení služeb. Městský soud nepopsal, jakým způsobem z dokumentů vyplývá, že plnění bylo poskytnuto. V řízení rovněž nebyl předložen žádný důkaz o faktické komunikaci mezi žalobkyní a společností STI, nebyla poskytována ani žádná technická podpora. Prohlášení zástupce STI stvrzující poskytnutí plnění i platby přitom nemůže být důkazním prostředkem a jeho sepsání ve formě notářského zápisu nijak neosvědčuje pravdivost v něm uvedených tvrzení. Za velmi pochybná označil stěžovatel také tvrzení žalobkyně o způsobu předávání plateb. Platby odcházely na účet STI do Maďarska, tam ale vybírali hotovost jednatelé žalobkyně, kteří jako jediní měli k účtu dispoziční právo. Finanční prostředky na účet žalobkyně v eurech byly vkládány v hotovosti, ale směnu peněz žalobkyně nijak neprokázala. Z bankovního účtu vedeného v korunách byly rovněž vybírány částky v hotovosti a následně vkládány do pokladny – trezor. Pokladna měla sloužit k převodu peněz mezi bankovními účty a mezi korunami a eury. Následnou směnu finančních prostředků na eura však žalobkyně žádnými doklady neprokázala a ani o této transakci neúčtovala. Žalobkyně v účetnictví zaznamenávala až vklad eur na účet vedený v eurech, ze kterého odcházely platby na bankovní účet do Maďarska na účet společnosti STI. Žalobkyně neúčtovala ani o kurzových rozdílech, které při nákupu eur prostřednictvím směnáren vznikají. V Maďarsku vybírali hotovost z účtu jen jednatelé žalobkyně pan Marek Novický a Zdeněk Hoffmann, a to pravidelně ve výši 80 000 eur, neboť nikdo jiný neměl k účtu dispoziční právo, a tuto hotovost podle jejich tvrzení měli předávat pokladníkovi, který se prokázal plnou mocí od ředitele STI. Žalobkyně nepředložila žádný doklad o následném předání vybrané hotovosti pokladníkovi STI, ač se jednalo o částky ve výši 80 000 eur. Tento způsob účtování a absence důkazů potvrzující faktickou úhradu podle stěžovatele nesvědčí ve prospěch reálného uskutečnění sporné obchodní transakce, ale spíše nekonečnému oběhu (stejných) peněz mezi žalobkyní a společností STI prostřednictvím jednatelů, pana Marka Novického a Zdenka Hoffmanna. Stěžovatel nesouhlasí s městským soudem v tom, že z popsanych skutečností plyne, že platba pro STI byla provedena, neboť nebylo prokázáno, že se hotovost dostala do sféry STI. Také pozdější zdanění úplat určených pro STI ze strany jednatelů žalobkyně jakožto fyzických osob zakládá zásadní pochybnosti. Z odpovědí na žádosti o mezinárodní výměnu informací je navíc patrné, že jednatelé žalobkyně jsou skutečnými vlastníky STI a disponenty jejího bankovního účtu. Z těchto odpovědí taktéž plyne, že STI nemá v USA žádné personální ani materiální zázemí, což opět vzbuzuje pochybnosti, zda STI vůbec mohla služby žalobkyni dodat.

[5] Žalobkyně ve svém vyjádření se závěry městského soudu naopak souhlasila a napadený rozsudek nepovažovala za vnitřně rozporný. Stěžovatel hodnotil pouze dílčí jednotlivosti bez vzájemných souvislostí. Z hlediska zásad daňového řízení přitom má

správce daně dbát na správné zjištění daně a relevantní důkazy je povinen posoudit objektivně a nestranně. Stěžovatel opomenul, že data jsou nehmotnou komoditou dodávanou elektronicky bez zásahu člověka. Pracovníci správce daně navíc byli po zahájení kontroly v roce 2015 vyzváni, aby se zúčastnili demonstrace dodávky dat, nicméně to odmítli. Po ukončení dodávek dat od STI ovšem přišli s pochybnostmi, zda dodávka dat fakticky probíhala, což zhoršuje právní postavení žalobkyně a porušuje právo na spravedlivý proces, neboť jí bylo v důsledku postupu správce daně upřeno právo na včasnou obranu. Žalobkyni pak byla nepřiměřeně stanovena povinnost dokládat spolupráci s STI dalšími a dalšími důkazy. Žalobkyně prokázala nezbytnost získání dat od STI pro aktivní plnění lokální databáze, ale i to, že data nebyla odebírána od jiného dodavatele. Bez dat by software úspěšně nefungoval a negeneroval zisk. To bylo demonstrováno i na projektu Ukrajina. Správce daně tak nevzal v potaz skutečnosti, které vyplynuly v řízení najevo. Žalobkyně dostala povinnosti prokázat, že deklarované výdaje souvisely s jeho ekonomickou činností a byly vynaloženy. Lokální databázi nebylo možné vzhledem k vázanosti licence na koncového uživatele plnit s využitím online komunikace do GDS Amadeus. Zároveň obchodní spolupráce se společností Amadeus vylučovala spolupráci s konkurenčními GDS. Získání dat o tarifních strukturách přímo od distributora tarifních struktur bylo finančně náročné, a proto byl nákup dat od STI jediná možná varianta. Kdyby došlo ke znaleckému zkoumání softwaru Symphony, jistě by znalec došel k závěru, že software komunikoval se servery STI, přijímal a transformoval data a ty pak ukládal do lokální databáze. Stěžovatel nemůže hodnotit způsobilost důkazu, aniž by jej provedl. V tomto ohledu postup správce daně směřoval k tomu, aby žalobkyni nebylo umožněno unést důkazní břemeno. Správce daně má vážit skutečnosti ve prospěch i neprospěch daňového subjektu, a měl tedy provedení důkazu softwarem umožnit. Žalobkyně dále podotýká, že způsob evidence pomocí výstupů automatizovaných systémů je dnes běžný a nevybočující ze standardní obchodní praxe. K předložení komunikace s STI nebyla nikdy vyzvána, elektronická komunikace však probíhala, což dokládá i doložení čestného prohlášení zástupce STI osvědčující dodávky dat. Jako důkazního prostředku lze využít všech podkladů, tedy i čestného prohlášení. V případě plateb za služby pak žalobkyně prokázala jejich provedení v deklarované výši a deklarovanému dodavateli. Jednatelé byli jen disponenty účtu STI a zástupce STI potvrdil, že veškeré platby byly uhrazeny. Bez prohlášení o skutečných majitelích by banka odmítla další dispoziční s účtem. Jednatelé v tomto případě jednali v právním omylu a platby odvedené STI následně zdanili. Pro fungování STI je absence personálního zázemí a kanceláří v USA nepodstatná, neboť dodávka dat byla automatizovaným procesem běžícím bez zásahu člověka. Žalobkyně nesdílí ani názor o nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť městský soud se s tvrzeními stěžovatele dostatečně vypořádal.

[6] Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně uvedl, že tvrzení, že žalobkyně opakovaně neúspěšně nabízela pracovníkům správce daně, aby se zúčastnili demonstrace dodávky dat, nebylo uplatněno v daňovém a ani později v soudním řízení. Sama žalobkyně přitom v řízení zmínila jen to, že demonstraci dodávky nebylo možné doložit, protože dodávky dat od STI už neprobíhají. Pochybnosti o uskutečnění plnění od STI přitom správce daně vyjádřil už v první výzvě z roku 2015. Stěžovatel dále upozorňuje, že fungování a ziskovost softwaru Symphony je pouze tvrzením, které není doloženo žádnými důkazy. Žalobkyně dle zprávy o daňové kontrole uvedla, že potřebná data lze získat buď přímo od leteckých společností, z globálních distribučních systémů, nebo od prostředníků, jako je STI. Žalobkyně spolupracovala se společností, která byla vlastníkem licence pro přístup do GDS

pokračování

Amadeus, proto nemělo pořizování dat od STI reálné opodstatnění. Žalobkyně rovněž neprokázala, že by k faktickému poskytování služeb od STI došlo. Jde-li o tvrzení, že nebyla k doložení komunikace s STI nikdy vyzvána, stěžovatel připomněl, že v zasílaných výzvách byla žalobkyně žádána o doložení všech důkazních prostředků ohledně faktického uskutečnění plnění od STI. V případě elektronické komunikace tedy měla žalobkyně tuto komunikaci doložit, což ale neudělala. Co se pak týče tvrzení, že servery nejsou provozovány v kancelářských prostorách, to rovněž nebylo nijak doloženo, ačkoli to vzhledem k propojení jednatelů žalobkyně a STI bylo možné doložit. Důvodné pochybnosti tedy nebyly žalobkyní odstraněny.

[7] Na repliku reagovala žalobkyně tím, že zmínila, že dne 4. 8. 2015 nabídla dvěma konkrétním pracovním správcem daně demonstraci dodávky dat, a to v rámci vysvětlování spolupráce s STI. Pracovnice ale nabídku měly odmítnout s tím, že jde o příliš technické detaily a že vysvětlení je pro ně dostatečné. Následně ale žalobkyni přišla výzva k předložení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění plnění od STI. Na výzvu reagovala žalobkyně poskytnutím veškerých listinných důkazů k dodávkám dat. Výzva z roku 2018 pak požadovala doložení dalších důkazních prostředků. Co se týče licence pro připojení do GDS, žalobkyně podotýká, že byla vázána na koncového uživatele. Takto získaná data proto nebylo možné použít pro jiného uživatele. Díky lokální databázi však bylo umožněno sdílení dat mezi uživateli. Lokální databázi nicméně nebylo možno plnit daty z GDS. Žalobkyně trvala na tom, že k předložení elektronické komunikace s STI nebyla vyzvána. Rovněž podotkla, že její jednatelé nikdy nebyly propojeni s STI a nemohli mít veškeré informace o fungování STI.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je důvodná.

[9] Spornou otázkou mezi účastníky řízení je otázka unesení důkazního břemene v daňovém řízení ve smyslu § 92 daňového řádu. Žalobkyně byla u městského soudu úspěšná s tvrzením, že dokázala unést své důkazní břemeno, zatímco stěžovatel naopak ve vztahu k důvodným pochybnostem své důkazní břemeno neunesl. To nyní stěžovatel rozporuje primárně tím, že konstatuje, že správní orgány své důkazní břemeno ohledně důvodných pochybností unesly, avšak naopak žalobkyně nedokázala předloženými podklady prokázat, že jí společnost STI fakticky poskytla služby, resp. dodávku dat pro její software, a že za toto uskutečněné plnění žalobkyně skutečně zaplatila.

III.a Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu

[10] Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost, která ústí v jeho nesrozumitelnost (srov. rozsudek NSS z 31. 1. 2008, čj. 4 Azs 94/2007-107, či z 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25). Stěžovatel totiž namítal, že městský soud na jedné straně konstatuje, že správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně pochybností vyjádřených ke skutečné existenci plnění od STI a platbám za jeho poskytnutí, ale současně tvrdí, že žalobkyně dokázala pochybnosti vyjádřené správcem daně svými tvrzeními a důkazy rozptýlit. Z toho plyne, že správce daně musel pochybnosti vyjádřit dostatečně, čímž své důkazní břemeno unesl.

[11] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že napadený rozsudek je vnitřně rozporný. Z napadeného rozsudku je patrné, že městský soud nejprve obecně konstatoval, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem (to znamená „jako by důkazní břemeno obecně nepřešlo zpět na daňový subjekt“). Toto výchozí tvrzení však dále rozvinul tak, že některé pochybnosti vyjádřené správcem daně nebyly vůbec „věcně relevantní“ (u těchto „důkazní břemeno nepřešlo zpět na daňový subjekt“), zatímco jiné sice byly „věcně relevantní“, avšak ty se žalobkyni podařilo rozptýlit („důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt, avšak ten jej unesl“). Námitka vnitřní rozpornosti proto není důvodná, ač obecné tvrzení městského soudu o neunesení důkazního břemene správcem daně nebylo zcela přesné (a to z toho důvodu, že městský soud musel akceptovat, že ve vztahu k některým pochybnostem správce daně své důkazní břemeno unesl, jinak by nemohl posuzovat to, zda se žalobkyni podařilo prokázat pravdivost svých tvrzení jiným způsobem a rozptýlit tak pochybnosti správce daně). Z napadeného rozsudku tak v celkovém kontextu vyplývá právní názor městského soudu, který posléze městský soud vedl k tomu, že rozhodnutí žalovaného zrušil. Městský soud si totiž rozdělil správcem daně vyjádřené pochybnosti na (i) věcně nerelevantní, u kterých dospěl k závěru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a (ii) relevantní, u kterých akceptoval unesení důkazního břemene správcem daně, avšak dovodil, že žalobkyně své důkazní břemeno ve vztahu k těmto „relevantním“ pochybnostem unesla, neboť tyto pochybnosti rozptýlila. Ačkoli se takový způsob posouzení může jevit jako poměrně komplikovaný a nepřehledný, není v něm založen vnitřní rozpor, a to jak ve vztahu výroku rozsudku a jeho odůvodnění, tak i ve vztahu jednotlivých částí odůvodnění.

[12] Stěžovatel dále namítal, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů dána u rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (rozsudek NSS z 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52).

[13] Nejvyšší správní soud neshledal, že by posouzení toho, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem, které označil za „nerelevantní“ bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Městský soud odůvodnil, proč má za to, že správce daně neunesl své důkazní břemeno. Vyjádřil se například k pochybnostem o platbách za plnění od STI (zejména body 49 a 57 napadeného rozsudku) a vysvětlil, proč podle jeho názoru nejsou relevantní. Dále například odůvodnil, proč bylo podle městského soudu nepodstatné, že částky odpovídající úplatám za deklarovaná plnění poskytnutá STI zdanili jednatelé žalobkyně jako fyzické osoby. Napadený rozsudek není v této otázce zatížen vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[14] Současně je však nezbytné doplnit, že Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelnými závěry městského soudu o tom, že žalobkyni se podařilo relevantní pochybnosti správce daně vyvrátit. K této vadě rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjadřuje v samostatné části III.c tohoto rozsudku. Tuto nepřezkoumatelnou část rozsudku je ovšem možné oddělit od zbývajících přezkoumatelných částí, a proto Nejvyšší správní soud provedl u těchto částí věcný přezkum (rozsudek NSS z 30. 9. 2024, čj. 7 Afs 283/2023-44, bod 13, či z 15. 2. 2024, čj. 2 Azs 269/2023-40).

pokračování

III.b Věcná nesprávnost posouzení pochybností vyslovených správcem daně

[15] Po zhodnocení, zda jsou závěry městského soudu přezkoumatelné, se Nejvyšší správní soud dále zabýval tím, zda je názor městského soudu o tom, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem, rovněž věcně správný. Nejvyšší správní soud se tak zabýval tím, zda městský soud učinil správný závěr, že některé okolnosti, kterými správce daně odůvodnil své pochybnosti, nejsou relevantní.

[16] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle odst. 4 *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*.

[17] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[18] K dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 11. 2. 2021, čj. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené podklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek z 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS z 8. 7. 2010 čj. 1 Afs 39/2010-124; dále rozsudky NSS z 31. 5. 2007 čj. 9 Afs 30/2007-73, z 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, či z 8. 3. 2023, čj. 6 Afs 213/2022-43, bod 32).

[19] V rozsudku z 13. 11. 2023, čj. 3 Afs 81/2021-58, Nejvyšší správní soud vyzdvihl, že při posuzování otázky, zda daňové orgány unesly své důkazní břemeno, nelze výzvu k prokázání tvrzených skutečností hodnotit izolovaně. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že správce daně může své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřit i jinak než výzvou k prokázání skutečností, a to za podmínky, že daňový subjekt s těmito pochybnostmi seznámí a umožní mu náležitě se hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Daňový subjekt se totiž nemůže spoléhat na to, že vyvrácení pochybností uvedených ve výzvě k prokázání skutečností mu

bez ohledu na další postup daňových orgánů zaručí příznivý výsledek daňového řízení (rozsudek NSS z 30. 5. 2024, čj. 1 Afs 154/2023-47, bod 37). Rovněž v rozsudku z 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, Nejvyšší správní soud k otázce obsahu výzvy k prokázání skutečností a sdělených pochybností připomněl, že musí být zohledněny všechny okolnosti případu. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů tedy nespočívá v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.

[20] Daňový řád současně nestanoví jeden konkrétní způsob, jak má správce daně vyjádřit své pochybnosti z hlediska formy. Děje se tak v průběhu daňové kontroly za splnění všech zákonných podmínek, zpravidla pak výzvami. Zákon neobsahuje taxativní výčet náležitostí takové výzvy a nevylučuje, aby správce daně své pochybnosti ohledně předložených dokladů vyjádřil a sdělil daňovému subjektu např. při jednání či jiném úkonu. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví pouze to, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Zásadní v tomto směru je, aby bylo daňovému subjektu umožněno na sdělené pochybnosti reagovat a předkládat další důkazy k prokázání svých tvrzení. Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, tíží důkazní břemeno opět daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné podklady, primárně pak ty z účetnictví (rozsudek NSS z 30. 5. 2024, čj. 1 Afs 154/2023-47, bod 41, či z 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

[21] Ohledně povinnosti správce daně zjistit rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně pak lze uvést, že případné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správci daně vzniká povinnost vyhledat důkazy namísto daňového subjektu (rozsudek NSS z 23. 3. 2016, čj. 2 Afs 210/2014-39).

[22] Podle obsahu správního spisu byla dne 28. 4. 2015 zahájena daňová kontrola žalobkyně. Následně správce daně převzal na několika jednáních zejména doklady z účetnictví a smluvní dokumentaci a obdržel též písemné vyjádření žalobkyně k povaze spolupráce žalobkyně s STI. V první výzvě ze dne 5. 10. 2015, která požadovala předložení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění plnění fakturovaného od STI, správce daně zcela konkrétní pochybnosti nevyjádřil. Na základě dalších předložených podkladů pak správce daně zaslal žalobkyni druhou výzvu ze dne 25. 5. 2016, v níž již konkrétní pochybnosti o povaze plnění od STI vyjadřuje, a to ve vztahu k možnému rozporu obsahu smluv žalobkyně s STI a vyjádření žalobkyně v rámci daňové kontroly. Správce daně zde upozornil, že podle smluv mělo jít primárně o poskytnutí neexkluzivní licence či přístupových práv k produktu, avšak dle vyjádření žalobkyně obchodní spolupráce zahrnuje technickou pomoc a poskytování dat. Rovněž je uvedena pochybnost týkající se vazby tvrzení žalobkyně na smlouvu s jinou spolupracující společností disponující licencí pro přístup do GDS Amadeus. Ze třetí výzvy ze dne 7. 5. 2018 jsou pak pochybnosti správce daně týkající se fakticity poskytování plnění od STI opět zjevné, neboť správce daně v ní seznámil žalobkyni s tím, že z odpovědí na žádosti o mezinárodní výměnu informací zjistil,

pokračování

že STI nemá v USA žádné kanceláře ani zaměstnance a dále že finanční prostředky jsou z bankovního účtu STI v hotovosti vybírány jednateli žalobkyně a že tito jednatele jsou dle doložených prohlášení skutečnými majiteli STI a rovněž disponenty účtu této společnosti.

[23] Na dané výzvy žalobkyně reagovala věcnou argumentací a doložením dalších podkladů se snažila pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění plnění od STI a platby za něj vyvrátit.

[24] Na ústním jednání dne 22. 5. 2019 pak byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění k daňové kontrole. V rámci seznámení správce daně shrnul své důvodné pochybnosti o poskytnutí plnění ze strany STI a vyjádřil se rovněž k dřívějším reakcím žalobkyně. Nad rámec předchozích výzev mj. uvedl i to, že předložené doklady k poskytnutí služeb jsou podepsány pouze zástupcem žalobkyně, není zřejmá pozice pana G., jenž je podepsán pod čestným prohlášením ohledně spolupráce s STI, či že z čestných prohlášení pracovníků žalobkyně neplynou žádné konkrétní informace k objasnění spolupráce s STI. Správce daně dále uvedl, že je neobvyklé, aby i přes dlouhodobější spolupráci měla žalobkyně o STI tak málo informací a rovněž upozornil na rozpor ve vysvětlení žalobkyně spočívající v tom, že podle jednoho vyjádření pracovníci žalobkyně měli řešit problémy s dodávkou služeb přes technickou podporu, avšak podle jiného vyjádření školení ani podpora ze strany STI neprobíhala. Za velmi nevěrohodná pak považoval správce daně také tvrzení žalobkyně týkající se provádění plateb, kdy jednatele žalobkyně vybírali v Maďarsku hotovost ve výši 80 000 eur z bankovního účtu STI, aby ji následně bez potvrzení předali pověřenému pokladníkovi STI. Na daném účtu kromě těchto pohybů neprobíhaly jiné transakce svědčící o tom, že by STI provozovala nějakou obchodní činnost. Rovněž ke směně peněz vkládaných žalobkyní hotově na vlastní účet v eurech nejsou k dispozici žádné doklady. Částky v eurech vložené v hotovosti na účet žalobkyně přitom odpovídají částkám vybraných jednateli z účtu STI. Správce daně rovněž zmínil, že na internetu našel inzerci nabízející zřízení společnosti LLC v USA včetně registračního agenta za účelem daňové optimalizace, přičemž na adrese sídla STI se nachází sídlo dalších 250 subjektů a jméno pana G. je zde spojováno s větším množstvím společností. Společnost STI rovněž nevedla účetnictví podle uznávaných standardů. Ze všech těchto indicií měl správce daně za to, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění plnění společností STI, kvůli čemuž vyloučil finanční plnění určené pro STI z nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně následně stanovil žalobkyni lhůtu 30 dnů k vyjádření k výsledku kontrolních zjištění a návrhům na doplnění těchto zjištění.

[25] Žalobkyně pak předložila další vyjádření k vysloveným pochybnostem a navrhla doplnit dokazování. Tyto podklady a návrhy však shora uvedené pochybnosti správce daně nerozptýlily, a proto správce daně následně žalobkyni doměřil daň z příjmů.

[26] Jak se uvádí výše, správce daně musí pro unesení svého důkazního břemene v řízení kvalifikovaně vyjádřit své vážné a důvodné pochybnosti a následně umožnit daňovému subjektu, aby svá tvrzení mohl korigovat a/nebo doplnit další podklady, přičemž pochybnosti mohou být vyjádřeny i jinou formou než ve výzvách ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu. Tomuto standardu správní orgány v daňovém řízení vedeném se žalobkyní podle výše uvedeného zjevně dostály.

[27] Jestliže městský soud konstatoval, že správce daně své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem neunesl (bod 45 napadeného rozsudku), zatížil své rozhodnutí vadou nezákonnosti. Sám městský soud ostatně uvedl, že tvrzení žalobkyně jsou značně nevěrohodná (obchodní praktiky zejména v souvislosti s realizací úplaty za plnění nesvědčí o standardním obchodním styku mezi žalobkyní a STI, vysvětlení jednatelů žalobkyně ohledně jejich majetkových vztahů s STI působí v kontextu s daňovými řízení týkajícími se těchto fyzických osob nevěrohodně), nicméně obratem doplnil, že žádná z popsanych pochybností se podle něj přímo nevztahuje k žalobkyní deklarovanému uskutečnění plnění a platbám za něj. Tuto úvahu Nejvyšší správní soud nesdílí. Z popsanych úvah správce daně je Nejvyššímu správnímu soudu zcela zjevné, kam správce daně předestřenými pochybnostmi mířil. Skutečnosti vyslovené v řízení správcem daně jsou způsobilé zpochybnit jak to, že (i) plnění ve formě dodávky dat od STI reálně probíhalo, tak i to, že (ii) za něj bylo této společnosti zapláceno. Fakt, že existují formální doklady k přijetí plnění a tvrzení žalobkyně jsou uspořádána do určitého „příběhu“, který na první pohled může dávat smysl, ještě nemusí vypovídat nic o tom, že opravdu došlo k faktické realizaci transakce. Skutečné vynaložení nákladu je přitom podmínkou pro to, aby mohlo jít o náklad snižující základ daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (rozsudek NSS ze 4. 5. 2017, čj. 10 Afs 235/2015-72, bod 19).

[28] Žalovaný přitom vzal ve svém rozhodnutí správně v potaz, že tvrzená povaha plnění od STI ve formě dodávek dat se odlišovala od toho, co bylo sjednáno ve smlouvě, dále že nebylo prokázáno, zda data do provozovaného softwaru bylo možné obstarávat jinými způsoby, tedy formou spolupráce se společností mající přístup do GDS (zásadní pochybnost tak spočívala v otázce nutnosti získávat data od STI za situace, kdy žalobkyně spolupracovala i se společností, která vlastnila licenci pro připojení do GDS), a rovněž nebylo zjevné, jak STI jakožto prostředník k datům využitelným pro software mohla přijít, když jí chybí personální a materiální zázemí. Vzhledem k tomu, že spolupráce s STI měla probíhat již od roku 2008, je neobvyklé, že žalobkyně neměla o obchodním partnerovi informace, například zda má kanceláře, zaměstnance, další klienty, ani odkud pocházejí nakupovaná data vkládaná do lokální databáze, přestože je dále poskytovala svým zákazníkům. Pochybnosti zakládá i to (vzhledem k tomu, že spolupráce byla dlouhodobá), že podle žalobkyně neprobíhala žádná školení ze strany STI. Také nelze přehlédnout, že následně žalobkyně spolupráci s STI jakožto svým dosud zcela nezbytným partnerem ukončila, neboť si data zajistila pomocí vlastních technických opatření.

[29] Z hlediska realizace plateb lze považovat za zarážející, že platby pro STI připisované na bankovní účet v Maďarsku vybírali jednatelé žalobkyně, kteří sice vůči bance deklarovali, že jsou skuteční majitelé STI, avšak podle svých tvrzení jimi nejsou a nemají o této společnosti příliš informací, neboť komunikace s vedením STI probíhala elektronicky a přenos dat byl plně automatizován (nebyla však doložena žádná elektronická komunikace a ani využití nějaké technické podpory). Značně nevěrohodná jsou pak také tvrzení o tom, že hotovost si přebíral v blízkosti banky v Maďarsku pokladník STI (přičemž doklady k převzetí hotovosti žalobkyně nikdy nedoložila) či že prostředky pro úhradu služeb ve výši desítek tisíc eur byly měněny do této měny podle aktuální nabídky směnárny (a žádný doklad o směně nebyl žalobkyní doložen). Nejvyšší správní soud tak nesouhlasí s úvahou městského soudu, že je nerozhodné, jakým způsobem byly částky předávány řediteli STI, a že postačí doložení toho, že platby byly podle jednotlivých vystavených faktur žalobkyní

pokračování

poukazovány na bankovní účet STI. Nejvyšší správní soud zde zdůrazňuje, že sama žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že požadavkem STI bylo předávání plateb v hotovosti jako základní podmínka spolupráce (ač to ve smlouvě o spolupráci uvedeno není). Sama žalobkyně tak tvrdila, že se skutečný stav ohledně přijímání plateb odlišuje od stavu formálního (uvedeného ve smlouvě o spolupráci), a že tak k předávání plateb podle skutečné vůle obou stran docházelo v hotovosti v Maďarsku. Skutečným obsahem právního jednání tak podle tvrzení samotné žalobkyně bylo předávání plateb v hotovosti, které však neprokázala žádným důkazem. Naopak správce daně na základě mezinárodní výměny informací zjistil, a žalobkyně to nijak nepopírá, že jednatelé žalobkyně platby vybírali, a že jsou jedinými disponenty tohoto účtu. Podle vlastního prohlášení poskytnutého bance jsou jednatelé žalobkyně i skutečnými vlastníky STI (to, že jsou skutečnými vlastníky v tomto daňovém řízení sice odmítají, ale v řízení s fyzickými osobami nikoliv). Podle Nejvyššího správního soudu tak správce daně dostatečně odůvodnil pochybnosti ohledně zaplacení částek podle vystavených faktur. Připsání těchto plateb na účet STI totiž v této věci není rozhodující, a to kvůli tvrzení samotné žalobkyně, že ke skutečným platbám docházelo až v hotovosti.

[30] Městský soud vyšel z toho, že objednávky a platby potvrdila i samotná společnost STI, a to čestným prohlášením pana G., proto není oprávněná pochybnost stěžovatele vyplývající z toho, že žalobkyní přeložené dokumenty byly podepsány toliko zástupcem žalobkyně. Nejvyšší správní soud však poukazuje na to, že se jednalo toliko o čestné prohlášení. Jde-li o povahu čestného prohlášení jakožto možného důkazního prostředku v daňovém řízení, Nejvyšší správní soud odkazuje na svou konstantní judikaturu, podle níž v daňovém řízení čestným prohlášením důkaz provést nelze (rozsudky NSS z 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS, ze 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34, body 21 a 22, z 31. 8. 2015, čj. 4 Afs 123/2015-53, bod 40, či z 21. 12. 2022, 10 Afs 529/2021-46, bod 19). Ve své podstatě se jedná o náhradu jiného důkazu, v nynějším případě náhradu důkazu svědeckou výpovědí, který však žalobkyně nenavrhovala. Určitá skutečnost čestným prohlášením nemůže být prokázána, nýbrž pouze osvědčena. Ve srovnání s prokázáním určité skutečnosti má osvědčení značně nižší míru důkazní síly. Na tom nic nemění ani případné sepsání čestného prohlášení ve formě notářského zápisu. Stěžovatel tedy v řízení mohl k tvrzením uvedeným v prohlášeních p. G. či zaměstnanců žalobkyně přihlížet (což učinil), avšak ta nebyla podle stěžovatele bez dalšího způsobila pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění rozptýlit. Jestliže tak městský soud považoval čestná prohlášení za adekvátní důkazní prostředek (bod 56 napadeného rozsudku), nelze se s tímto názorem ztotožnit. Pokud by totiž byla provedena svědecká výpověď, tak by bylo možné hodnotit věrohodnost svědka a klást mu otázky, což v případě čestného prohlášení nelze.

[31] Nejvyšší správní soud rovněž nemůže souhlasit s tvrzením žalobkyně, že správní orgány nehodnotily důkazy ve vzájemných souvislostech. Naopak má soud za to, že správní orgány na základě logického řetězce zjištěných skutečností dokázaly dostatečně zpochybnit formální podklady k tvrzenému plnění předložené žalobkyní a uvedly dostatečnou argumentaci ohledně vážnosti a důvodnosti svých pochybností. Nejvyšší správní soud dále musí uvést, že pokud byla žalobkyně správcem daně žádána o veškeré podklady prokazující faktické plnění od STI, bylo nasnadě, aby doložila i případnou vzájemnou komunikaci s STI. To však neučinila. Správci daně ani stěžovateli nelze klást k tíži, že žalobkyně na výzvu reagovala jí zvoleným způsobem. Otázka komunikace s STI přitom byla i předmětem dotazů

správce daně na ústním jednání a vysvětlení žalobkyně. Její tvrzení však zůstalo bez opory v důkazech. To platí i pro tvrzení stěžovatelky ohledně plné automatizace dodávky dat jakožto specifické nehmotné komodity. I při případné plně automatizované dodávce dat bylo nezbytné ze strany STI přinejmenším zajistit a zaplatit servery, vytvořit aplikaci umožňující automatický přenos dat, udržovat provoz webového rozhraní či vydávat konkrétní faktury na základě kontroly odeslání dat. Zjištěná absence personálního a materiálního zázemí STI tedy v tomto ohledu může představovat relevantní pochybnost.

[32] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s námitkou stěžovatele, že závažné pochybnosti o tom, zda se uskutečnilo plnění, zakládá i skutečnost, že jednatelé žalobkyně zdanili částky odpovídající úplatám za deklarovaná plnění jako fyzické osoby. V kombinaci s pochybnostmi týkajícími se majetkových vztahů se společností STI (propojení jednatelů žalobkyně se společností STI) a s pochybnostmi o materiálním a personálním zázemím společnosti STI totiž tyto okolnosti mohou naznačovat, že bylo fakturováno neexistující plnění.

[33] Lze tak dospět k závěru, že správcem daně popsané pochybnosti ve svém souhrnu mohly vést správce daně k domněnce, že žalobkyně prostřednictvím tzv. *off-shore* společnosti, kterou jednatelé žalobkyně reálně řídili a která žalobkyni fakturovala neexistující plnění, usilovala o získání neoprávněné daňové výhody ve formě zásadního snížení daňového základu, a tedy i stanovené daně z příjmů. Tuto domněnku se podle Nejvyššího správního soudu podařilo správci daně podložit logicky propojeným systémem pochybností. Správce daně tak své důkazní břemeno ve vztahu k důvodným pochybnostem unesl. Námitka stěžovatele je proto důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud se pro úplnost zabýval i vyjádřením žalobkyně, že demonstrace dodávky dat v rámci softwaru mohla a měla proběhnout v době, kdy tok dat od STI ještě probíhal, a že dříve nabídla pracovním správcem daně se demonstrace dodávky dat od STI zúčastnit. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalobkyně předložila před tvrzeným ukončením spolupráce s STI (k 31. 12. 2017) důkazní návrh týkající se živé demonstrace dodávky dat od STI v rámci softwaru Symphony nebo navrhovala jeho znalecké zkoumání, a to i přesto, že byla k předložení všech důkazních prostředků správcem daně vyzvána. Důkazní návrh týkající se přezkoumání softwaru se objevuje až ve vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolních zjištění ze dne 18. 6. 2019, což již nebylo možno vzhledem k ukončení vzájemné spolupráce provést. Ve vyjádření z 28. 6. 2018 totiž žalobkyně uvedla, že celý proces spolupráce s STI již není možné demonstrovat, neboť s touto společností žalobkyně od začátku roku 2018 nemá žádné obchodní vztahy. Nejvyšší správní soud tak s námitkami týkajícími se neprovedení demonstrace dodávky dat neztotožňuje.

III.c K tvrzením městského soudu, že žalobkyně relevantní pochybnosti rozptýlila

[35] Správce daně tedy dokázal unést své důkazní břemeno ve vztahu k vyjádření důvodných pochybností a městský soud tak vůbec neměl postupovat tak, že rozdělil pochybnosti na relevantní a nerelevantní a zabývat se tím, zda žalobkyně některé pochybnosti stěžovatele rozptýlila. Takový postup byl chybný. Pokud však už městský soud tímto způsobem postupoval, je namístě se i s ohledem na hospodárnost dalšího řízení

pokračování

zabývat v návaznosti na námitky stěžovatele i dílčími závěry městského soudu, podle nichž žalobkyně relevantní pochybnosti správce daně rozptýlila, resp. se lze vyslovit k tomu, zda je odůvodnění městského soudu (např. body 47, 50 či 58 napadeného rozsudku) ve vztahu k těmto závěrům přezkoumatelné.

[36] Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že úvahy městského soudu ohledně rozptýlení „relevantních“ pochybností nejsou z hlediska přezkoumatelnosti rozsudku dostatečné. Městský soud např. v bodě 47 rozsudku pouze stroze uvedl, že žalobkyně objasnila, proč nemohla čerpat data na základě smlouvy o spolupráci se společností Amadeus (zajišťující licenci do GDS Amadeus). Městský soud ale vůbec neuvedl, na základě čeho tvrzením žalobkyně uvěřil, tedy z jakých důvodů a na základě jakých důkazů to žalobkyně „objasnila“. Žalobkyně svá tvrzení neopřela o žádný důkaz, a ani výslovně neuvedla, že by její tvrzení vyplývala z předložené smlouvy. Žalobkyně pouze tvrdila, že lokální databázi nebylo možné vzhledem k vázanosti licence na koncového uživatele plnit s využitím online komunikace do GDS Amadeus, a že obchodní spolupráce se společností Amadeus vylučovala spolupráci s konkurenčními GDS. Městský soud pak v závěru bodu 47 obecně, a bez jakéhokoli odůvodnění naznačuje, že procesní aktivitou žalobkyně byly rozptýleny pochybnosti formulované stěžovatelem. Avšak například právě k pochybnosti, že žalobkyně spolupracovala se společností, která byla vlastníkem licence pro přístup do GDS Amadeus, pročez nemělo pořizování dat od STI reálné opodstatnění, městský soud vůbec neuvedl, čím byla rozptýlena (městský soud totiž pouze nepřezkoumatelně uzavřel, že to žalobkyně „objasnila“). To, zda žalobkyně měla možnost čerpat data již prostřednictvím spolupráce se společností Amadeus, však je pro posuzovanou věc zásadní.

[37] Podobně lze městskému soudu vytknout také posouzení uvedené v bodě 58 napadeného rozsudku. Zde městský soud souhlasí s tvrzením žalobkyně k pochybnostem týkajícím se neprovádění technické podpory a školení s tím, že přebírá názor žalobkyně, že z této skutečnosti přeci nelze „bez dalšího“ dovozovat, že nebylo poskytnuto deklarované plnění. Neuvádí však žádné konkrétní důkazy ani odpovídající úvahu, které by jeho závěr k vyvrácení takových pochybností podložily, pouze v obecné rovině opakuje, že žalobkyně předloženými důkazními prostředky i vysvětlením fungování systému Symphony vyslovené pochybnosti dostatečně vyvrátila. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve vztahu k té části odůvodnění, z něhož vyplývá, že žalobkyně dokázala rozptýlit relevantní pochybnosti správce daně a unesla své důkazní břemeno, je tak důvodná.

[38] Protože Nejvyšší správní soud výše v části III.b uzavřel, že všechny pochybnosti vyslovené správcem daně během daňového řízení *ve svém souhrnu* zpochybnilly tvrzení a formální podklady žalobkyně k poskytovanému plnění od STI a platbám za něj, je nepochybné, že veškeré dílčí závěry městského soudu k rozptýlení některých pochybností ze strany žalobkyně se staly nyní nedostatečnými, neboť se týkají jen okruhu těch pochybností, které městský soud sám považoval za relevantní.

[39] V dalším řízení tak městský soud znovu posoudí ve vzájemných souvislostech všechny správcem daně popsané pochybnosti, tedy nejen k ty, které považoval ve vztahu k uskutečnění plnění a platbám za něj za „relevantní“, a to z hlediska toho, zda se tu či onu pochybnost podařilo žalobkyni rozptýlit. Městský soud se tak bude v dalším řízení podrobně zabývat tím, zda se žalobkyni podařilo odstranit pochybnosti správce daně, a zda

tvrzení žalobkyně a jí doložené podklady přinášejí dostatečnou míru pravděpodobnosti o tom, že plnění od STI (včetně plateb za něj) bylo skutečně poskytnuto.

[40] Městský soud tedy rovněž znovu posoudí, zda je třeba provést důkaz znaleckým posudkem k prokázání toku dat do systému Symphony. Přitom zohlední i to, zda tento důkaz má potenciál prokázat tvrzení žalobkyně.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. února 2025

Milan Podhrázký
předseda senátu