



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

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

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 55073/18/5200-11432-709409,

takto:

- I. Dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 6. 2. 2018, č. j. 578598/18/2002-52523-108865, v části, v níž byla žalobci uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu v částce 486 400 Kč, a rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 55073/18/5200-11432-709409, v části již potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 6. 2. 2018, č. j. 578598/18/2002-52523-108865, v části, v níž byla žalobci uložena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového

řádu v částce 486 400 Kč, **se ruší a věc se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.

- II. Ve zbytku se žaloba zamítá.
- III. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

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

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

5999227/13/2009-05405-107680. Dne 18. 3. 2014 podal žalobce podání nazvané „*Zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání*“ (evidované pod č. j. 1663495/14), v němž požadoval zastavení daňového řízení. Následně dne 28. 5. 2014 žalobce jednak podal podání nazvané „*Druhé doplnění zpětvzetí podaného dodatečného daňového přiznání*“ (evidováno pod č. j. 3794259/14), v němž bylo uvedeno, že jeho přílohou je „reverzní“ daňové přiznání, a rovněž tak podal správci daně i dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za shodné zdaňovací období, jež bylo evidováno pod č. j. 3794166/14 (dále též „dodatečné daňové přiznání 2“). V tomto dodatečném daňovém přiznání 2 žalobce opravil údaj na ř. 62 tak, že jej nevyplnil. Důvody pro jeho podání byly správcem daně zjištěny dne 5. 5. 2014. Správce daně při doměření dodatečného daňového přiznání 1 postupoval dle § 141 odst. 7 daňového řádu a údaje z dodatečného daňového přiznání 2 využil pro doměření, neboť stanovená daň se neodchýlila od poslední známé daně dle platebního výměru evidovaného pod č. j. 3725405/13. Žalobci tak byla dne 2. 6. 2014 daň doměřena dodatečným platebním výměrem, tj. prvostupňovým správním rozhodnutím.

4. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zrekapituloval podstatné údaje vykázané ve shora citovaných daňových přiznáních, a to:
 - (a) řádek č. 10 – v řádném daňovém přiznání na něm byla uvedena částka 29 341 558 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 1 částka 29 341 558 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 2 opět částka 29 341 558 Kč;
 - (b) řádek č. 62 - v řádném daňovém přiznání zde nebyla uvedena žádná částka; naopak v dodatečném daňovém přiznání 1 na něm byla uvedena částka 12 800 000 Kč; v dodatečném přiznání 2 zde opět nebyla uvedena žádná částka;
 - (c) řádek č. 220 - v řádném daňovém přiznání na něm byla uvedena částka 29 383 860 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 1 zde byla uvedena částka 42 183 860 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 2 částka 29 383 860 Kč;
 - (d) řádek č. 340 - v řádném daňovém přiznání byla na tomto řádku uvedena částka 5 582 770 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 1 částka 8 014 770 Kč; v dodatečném daňovém přiznání 2 zde byla uvedena částka 5 582 770 Kč.
5. Žalovaný poté konstatoval, že daňová kontrola u žalobce za rozhodné zdaňovací období byla zahájena dne 21. 7. 2014 při ústním jednání, o čemž byl sepsán protokol pod č. j. 4360201/14/2009-05402-109568. Tato daňová kontrola byla zaměřena na prověření základu daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012 dodatečně tvrzeného ve výši 29 383 860 Kč. V průběhu daňové kontroly byl žalobce dvakrát vyzván k prokázání skutečností, a to jednak výzvou ze dne 22. 7. 2014, kterou byl vyzván k předložení veškerých prvotních dokladů, účetních knih, evidencí, smluv atd. (dále též „První výzva“). Na První výzvu reagoval žalobce předložením dokladů na ústním jednání ze dne 23. 7. 2014 a dne 10. 9. 2014. V pořadí druhou výzvou k prokázání skutečností (dále též „Druhá výzva“) byl žalobce vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí do daňově účinných nákladů – náklady z titulu IT služeb od dodavatele společnosti BONOsoft O. K., od dodavatele 21cz-systems s. r. o. a od dodavatele Ing. L. L. – LL software. Taktéž byl žalobce v pořadí druhou výzvou vyzván k prokázání oprávněnosti zahrnutí průzkumů trhu od dodavatele CITTALIS a CALVERA do daňově účinných nákladů. Žalobce na tuto Druhou výzvu reagoval podáním ze dne 9. 1. 2015. Žalovaný poukázal i na provedení řady vlastních šetření správce daně v dané věci za účelem zjištění skutkového stavu věci, a to bez

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

součinnosti s žalobcem, jako např. ověření obchodního vztahu s dodavatelem s tím, že na ústním jednání dne 17. 3. 2015 proběhlo ve věci ústní jednání, kde byly předloženy studie k průzkumu trhu od společností CITTALIS a CALVERA. V průběhu daňového řízení správce daně odeslal dne 9. 9. 2015 dožádanému státu Slovenské republiky žádost o výměnu informací provedením místního šetření u společnosti CALVERA, týkající se právě její obchodní spolupráce se žalobcem. Taktéž byla Slovenské republice zaslána žádost o výměnu informací ve věci společnosti CITTALIS. Dne 19. 10. 2017 proběhlo ve věci ústní jednání za účelem seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (viz protokol pod č. j. 7691830/17/2009-60561-109568). Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 19. 11. 2017.

6. Dne 12. 1. 2018 byla vypracována zpráva, která shrnuje průběh celé daňové kontroly (zaevidována byla pod č. j. 99321/18/2009-60561-109568). Správce daně se v této zprávě vyjádřil jednak k neoprávněně uplatněným nákladům žalobce:

(i) na průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů FOREX ROBOT ve výši 5 400 000 Kč na základě faktury přijaté dne 15. 11. 2012 pod č. FP412237, v níž bylo uvedeno, že byla vystavena na průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů od dodavatele CITTALIS (dále též „průzkum trhu CITTALIS“);

(ii) na průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů A.O.S ve výši 7 400 000 Kč na základě faktury přijaté dne 1. 11. 2012 pod č. FZ512002, v níž byl uveden text, že částka byla účtována ve smyslu dohody – průzkum trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů A.O.S od dodavatele společnosti CALVERA (dále též „průzkum trhu CALVERA“).

7. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí zdůraznil, že zásadní a rozhodující v dané věci byla otázka zákonnosti provedeného důkazního řízení, a to jak po stránce procesně právní, tak i po stránce hmotně právní. Na stranách 6 až 15 odůvodnění rozhodnutí provedl právní rozbor důkazního řízení a přenosu důkazního břemene v daňových řízeních. Poté se na stranách 18 až 33 odůvodnění rozhodnutí zabýval jednotlivými žalobcem v odvolání uplatněnými námitkami proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že podstata sporu spočívá v prokázání naplnění podmínek daných § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy v posouzení, zda žalobce unesl své důkazní břemeno a prokázal vyložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souvislosti s jím deklarovaným přijatým plněním.

8. K odvolací námitce žalobce spočívající ve vymezení rozsahu a přenosu důkazního břemene, neuznání nákladů, žalovaný předně připomněl, že žalobce zaúčtoval na nákladový účet 518/202 částky deklarované za průzkum trhu v celkové výši 12 800 000 Kč, a to tak, že:

(a) částku ve výši 5 400 000 Kč žalobce uplatnil na základě faktury od společnosti CITTALIS, kterou v průběhu daňové kontroly předložil spolu se smlouvou o poskytování průzkumu trhu ze dne 1. 9. 2012 (též „smlouva CITTALIS“) a s předávacím protokolem ke smlouvě ze dne 21. 11. 2012;

(b) částku ve výši 7 400 000 Kč uplatnil na základě faktury od společnosti CALVERA, kterou v průběhu daňové kontroly předložil spolu se Smlouvou o dílo ze dne 9. 1. 2012 (dále též „smlouva CALVERA“) a s preberacím protokolem ze dne 21. 9. 2012.

9. Obě finanční částky pod body (a), (b) zahrnul žalobce do zdaňovacího období 2012, a to do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

příjmů. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uvedených položek do daňově účinných nákladů, tyto pochybnosti uvedl ve Druhé výzvě, v níž vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků a ke konkretizaci poskytnutých služeb za účelem doložení související zakázky a výnosů z ní. Žalovaný upozornil, že právě tímto úkonem došlo k přechodu důkazního břemena na žalobce, kterému vznikla povinnost doložit pravdivost svých tvrzení, čímž by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátil. Žalobce na Druhou výzvu reagoval odpovědí, v níž uvedl, že v průběhu místních šetření byl připraven poskytnout správci daně k nahlédnutí písemné zprávy z plnění dle článku 1. 3. smlouvy CITTALIS (7 svazků v modrých deskách označené jako „FX ROBOT“), které obsahují výsledky předmětného průzkumu trhu a dle bodu 2. 1. smlouvy CALVERA (10 svazků v červených deskách označené jako „A.O.S.“), kdy současně správce daně vyzýval k nahlédnutí do těchto písemných zpráv, na což správce daně neměl reflektovat.

10. Žalovaný ohledně kontrolního zjištění ve věci průzkumu trhu od dodavatele CITTALIS na straně 19 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí v podrobnostech odkázal na zprávu 2012 (viz strany 6 až 20 zprávy 2012) a obsah relevantní části spisového materiálu shrnul následovně. Jednak uvedl, že co se týče nákladů uplatněných žalobcem na základě faktury vystavené společností CITTALIS, ověřoval u bankovních domů údaje týkající se bankovních účtů dané společnosti. Přičemž bankovní účet společnosti CITTALIS určený ke zveřejnění č. 2108146326/2700 neobsahoval v období od 12. 9. 2012 do 31. 12. 2012 žádné pohyby z obchodní činnosti. Bankovní účet vepsaný na shora citované faktury společnosti CITTALIS byl pro danou společnost evidován jen v období od 13. 10. 2012 do 4. 9. 2013, kdy pohyby z provozované obchodní činnosti byly na tomto účtu zachyceny toliko za období říjen 2012 až leden 2013. Taktéž na základě žádosti místně příslušnému správci daně získal prvostupňový správní orgán informace ze spisů společnosti CITTALIS, z nichž vyplynulo, že tato společnost nezahrnula do tržeb za prodej výrobků a služeb spornou fakturu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně požadoval na ústním jednání dne 17. 3. 2015 po žalobci předložení studie průzkumu trhu vypracované společností CITTALIS, žalobce však předložil k nahlédnutí toliko vázané brožury v anglickém jazyce s tím, že informace o požadavcích odběratele poskytne dodatečně. Přestože dne 1. 4. 2015 bylo správci daně doručeno podání žalobce, v němž popsal zaměření průzkumu, avšak k požadavkům odběratele na dodavatele se nevyjádřil konkrétně. Žalovaný upozornil, že prostřednictvím mezinárodní výměny informací byl proveden výslech svědka P. J., jednatele společnosti CITTALIS dne 6. 6. 2016 (protokol č. 103284602/2016). Svědek potvrdil spolupráci se žalobcem, jež měla začít oslovením společnosti E. Ž.; spolupráce měla spočívat v subdodavatelském zabezpečení analytických a softwarových činností, design manuálu a PR činností a měla být ukončena ke dni 15. 11. 2012. Jako předmět fakturovaného plnění svědek uvedl analýzy trhu a marketingových nástrojů; jako předmět průzkumu trhu uvedl analýzu konkurenčních projektů a potenciálních klientů. Průzkum měl být dle svědka proveden ve druhém pololetí roku 2012, zabýval se prostředím databází informačních finančních systémů a jeho výsledkem měly být datové, modelové a marketingové analýzy sloužící k vývoji FOREX robota. Svědek potvrdil text smlouvy s CITTALIS s tím, že za žalobce ji podepisoval E. Ž. Nepotvrdil však vystavení sporné faktury s tím, že fakturace měly probíhat jen za částečná plnění a bezhotovostně. Taktéž svědek nepotvrdil, že by vystavil předávací protokol k dané smlouvě. Ohledně sídla společnosti CITTALIS správce daně zjistil, že se jedná o administrativní virtuální sídlo. Žalovaný poté uvedl, že podrobná zjištění vtělil na strany 20 až 30 zprávy 2012. Toliko obecným způsobem dále pak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí akcentoval, že

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

za zdaňovací období roku 2012 společnost CALVERA nepodala přiznání k dani z příjmu právnických osob a byť byl zapsaný jednatel této společnosti v roce 2012 opakovaně předvoláván k podání vysvětlení ve věci uzavření smlouvy se žalobcem, v žádném z termínů se na předvolání nedostavil. Nebylo tak možné ověřit tvrzení žalobce a ani získat potřebné informace. Z údajů získaných na základě žádosti adresované Tatrabance a. s., o poskytnutí informací o finančních pohybech na bankovním účtu společnosti CALVERA vyplynulo, že na tento účet byla připsána úhrada vázaná na spornou fakturu. Žalovaný konstatoval, že správce daně, co se týče hodnocení důkazních prostředků, setrval na původních závěrech v případě obou kontrolních zjištění, když uzavřel, že žalobce neprokázal oprávněnost zahrnutí daných částek do daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních ve spojení s § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů, čímž si neoprávněně zvýšil základ daně. Žalovaný k těmto zjištěním prvostupňového správního orgánu doplnil, že zásadním a rozhodujícím v dané věci bylo prokázání faktického uskutečnění předmětných plnění žalobce dle jednotlivých zaúčtovaných dokladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Shrnuje, že v případě (a) uplatněné částky 5 400 000 za průzkum trhu od CITTALIS byly žalobcem doloženy: faktura č. 2012111301 ze dne 15. 11. 2012, smlouva CITTALIS ze dne 1. 9. 2012, předávací protokol ze dne 21. 11. 2012, výsledek činnosti (tj. zhotovené dílo), bankovní výpisy. A k žalobcem (b) uplatněné částce ve výši 7 400 000 Kč za průzkum trhu od společnosti CALVERA žalovaný uvedl, že v daňovém řízení žalobce k prokázání její oprávněnosti doložil fakturu č. 2012110101 ze dne 1. 11. 2012, smlouvu CALVERA ze dne 1. 9. 2012, předávací protokol ze dne 21. 9. 2012, výsledek činnosti (tj. zhotovené dílo), bankovní výpis. Žalovaný upozornil, že na ústním jednání dne 17. 3. 2015 správce daně požadoval v obou případech uplatněných částek (a) i (b) předložení studie průzkumu trhu od obou dodavatelů v českém jazyce, včetně případných poznámek dodavatele na požadavky odběratele (žalobce). Žalobce ale předložil k nahlédnutí vázané brožury v anglickém jazyce s tím, že informace o požadavcích žalobce na dodavatele poskytne dodatečně. Dne 1. 4. 2015 bylo správcem daně doručeno podání, ve kterém žalobce popsal zaměření průzkumu, vyjádřil se k jeho očekávanému přínosu, k požadavkům žalobce na dodavatele se vyjádřil nekonkrétně.

11. Žalovaný konstatoval (viz bod 99. a násl. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), že v průběhu daňové kontroly byly ze spisového materiálu zjištěny rozpory a nesrovnalosti ohledně průzkumu trhu od společnosti CITTALIS. Poukázal konkrétně na to, že smlouva CITTALIS byla uzavřena dne 1. 9. 2012 a za společnost CITTALIS měl při jejím uzavírání jednat Ing. P. J., který se však stal jednatelem této společnosti (dle výpisu z obchodního rejstříku) později, a to ke dni 12. 9. 2012. Ze spisového materiálu přitom není zřejmé, že by P. J. byl k datu 1. 9. 2012 v nějakém právním vztahu ke společnosti CITTALIS. Další zjištěnou nesrovnalostí byla dle žalovaného skutečnost, že bankovní účet zhotovitele uvedený ve smlouvě CITTALIS ze dne 1. 9. 2012 byl založen až dne 13. 10. 2012. Již porovnáním zmíněných časových údajů žalovaný dospěl k názoru, že smlouva nemohla být uzavřena dne 1. 9. 2012 v tom znění, v jakém byla v daňové kontrole předložena. Navíc Ing. J. v průběhu svědecké výpovědi sice potvrdil uzavření smlouvy CITTALIS, avšak jako jednající osobu za objednatele neuvedl jejího jednatele Ing. M., nýbrž pana Ž. Nebylo tak prokázáno, kým byla smlouva CITTALIS uzavřena a podepsána. Žalovaný rovněž poukázal na bod 1. 3. smlouvy CITTALIS, v němž je stanovena podmínka, že po skončení průzkumu trhu zhotovitel předloží písemnou zprávu, tzv. report; předložení tohoto reportu bylo předpokladem pro vznik nároku zhotovitele na zaplacení úplaty za provádění činnosti zhotovitele. Smlouva CITTALIS však náležitosti reportu neupravila a není tak zřejmé, jakým způsobem by mělo dojít k naplnění znění

bodů 1. 3. této smlouvy. Dle článku 3. 2. smlouvy CITTALIS reporty měly být vyhotovovány měsíčně a v návaznosti na ně měly být vystavovány dílčí faktury. O menších částečných plněních dle smlouvy vypovídal i svědek Ing. J. V rozporu s tímto článkem naopak vyznívá jak předávací protokol, tak jediná vystavená faktura na úplnou smluvní cenu, která byla jednorázově bezhotovostně uhrazena. Předmětná faktura byla vystavena dokonce dříve dne 15. 11. 2012, než došlo dle předávacího protokolu k předání díla dne 21. 11. 2012. V předávacím protokole je jakožto osoba předávající dílo uveden Ing. J. a jako osoba přebírající dílo Ing. M. Žalobce však uvedl, že nezná osobu, která plnění přivezla. Svědek Ing. J. ve svědecké výpovědi sdělil, že dílo předával elektronicky či osobně panu Ž. Pak ale údaje o osobách předávajícího a přebírajícího dílo nejsou ve shodě.

12. Žalovaný potvrdil, že žalobce v daňové kontrole předložil 7 svazků listin, o nichž tvrdil, že se jedná o zhotovené dílo dle smlouvy, tj. o vypracovaný průzkum trhu. V průběhu daňového řízení však nevysvětlil, jaký je rozdíl mezi předmětem smlouvy, tj. vypracovaným průzkumem trhu a reportem. Navíc listiny byly předloženy toliko v anglickém jazyce. Žalovaný byl přesvědčen, že ze smlouvy CITTALIS vyplývá, že zhotovitel měl po skončení průzkumu do prvního dne následujícího po měsíci, za který byl report ukončen, předložit objednateli písemnou zprávu v tištěné podobě formou brožur. Bylo tedy na žalobci, aby prokázal oprávněnost zahrnutí finanční částky do daňově účinných nákladů, a to předložením předmětných brožur. Pravidelné měsíční reporty však dle názoru správce daně a žalovaného předloženy nebyly, čímž nebyl naplněn obsah článku 1. 3. smlouvy CITTALIS. Navíc žalovaný poukázal na skutečnost, že v průběhu řízení žalobce netvrdil, že by report měl být součástí předložených 7 svazků listin. K předávacímu protokolu žalovaný uvedl, že tento se týká celkového předání prací (díla). Nevyplývá z něj však, jaké práce a v jakém rozsahu byly provedeny, není z něj ani identifikovatelné, jak navazuje na provedenou fakturaci a kdo faktické předání provedl. Z předávacího protokolu ke smlouvě CITTALIS ze dne 21. 11. 2012 nevyplývá jednoznačný závěr o faktickém předání díla, jelikož pouhým odkazem na smlouvu nebylo dílo zcela jednoznačně identifikováno, protože ani ve smlouvě CITTALIS není konkrétně upraveno, co je jejím předmětem a jaké konkrétní náležitosti má mít report, který se zhotovitel zavázal předložit objednateli po skončení průzkumu trhu. Správce daně tak dle žalovaného v dané věci správně v rámci hodnocení okolností týkajících se předání díla uzavřel, že z předávacího protokolu není zřejmý rozsah předaného plnění. K nejasnostem předání díla přispívá i zjištění týkající se jeho převzetí, jelikož z předávacího protokolu vyplývá, že se předání účastnili jednatelé obou smluvních stran, ale sám žalobce uvedl, že nezná totožnost osoby, která byla u předání díla přítomna a na předávacím protokolu uvedena ani není. Žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu není skutečnost, že by žalobce neznal totožnost fyzické osoby, nýbrž to, že předávací protokol nevypovídá o skutečné situaci, která při předání díla nastala, což kromě ostatních zjištěných skutečností podporuje pochybnosti ohledně předání sjednaného díla.
13. Žalovaný shodně se správcem daně hodnotil svědeckou výpověď Ing. J., neboť svědek nepotvrdil, že by jednatel předmětnou fakturu za společnost CITTALIS vystavil, nepotvrdil ani úhradu faktury a nepotvrdil ani podpis na předávacím protokolu. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že si svědek nedokázal vybavit žádnou osobu, se kterou měl podepsat smlouvu o dílo na částku v řádech milionů korun (viz strany 14–16 zprávy 2012). Dospěl proto shodně se správcem daně k závěru, že ani svědecká výpověď neosvědčila skutečnosti uvedené v předložených důkazních prostředcích žalobcem. Byť dal žalovaný žalobci za pravdu v tom, že je logické, že si svědek již s výrazným časovým odstupem

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

nevybaví veškeré podrobnosti obchodní spolupráce, nicméně v tomto konkrétním případě si svědek na určité podstatné skutečnosti upamatoval, např. na částečnou fakturaci a následné částečné úhrady, prováděné činnosti i na osobu pana Ž. Žalovaný shrnul, že se ztotožnil s posouzením věci správcem daně, jenž dospěl k závěru, že žalobce neprokázal provedení průzkumu trhu dodavatelem CITTALIS tak, jak vyplývá z předložených důkazních prostředků (viz strany 15–20 zprávy 2012). Uzavřel, že žalobcem předložená smlouva nepotvrdila tvrzení žalobce o tom, že plnění poskytla společnost CITTALIS tak, jak jím bylo v daňovém řízení deklarováno.

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

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

rozhovorech případně ani o sběru dat. Co se týče předloženého předávacího protokolu, konstatoval, že z něj nevyplývá, jaké práce a v jakém konkrétním rozsahu byly provedeny. Není z něj tak identifikovatelné, jak navazuje na provedenou fakturaci. Žalovaný proto shodně se správcem daně uzavřel, že v rámci hodnocení veškerých okolností týkajících se předání díla není z předávacího protokolu zřejmý rozsah jeho plnění. K nejasnostem ohledně předání díla hodnotil i zjištění nesouladu dat, jelikož smluvní strany dne 21. 9. 2012 při podpisu předávacího protokolu vyhlásily den a čas odevzdání díla dnem 21. 11. 2012. Odmítl i odvolací námitku žalobce, že daňová uznatelnost předmětných nákladů od dodavatele CALVERA byla prokázána jednak tím, že smluvní strany shodně uvedly, že dílo bylo vyhotoveno tímto dodavatelem a rovněž tak dalšími důkazy. Uvedené tvrzení žalovaný naopak označil za zavádějící, jelikož obě smluvní strany toto uvedly pouze ke smlouvě CALVERA, dále se u dodavatele nepodařilo tvrzené skutečnosti ověřit. Žalovaný proto i v této otázce uzavřel, že správce daně opatřil v průběhu daňového řízení dostatečné podklady proto, aby mohl na jejich základě zjistit skutkový stav. Bylo rovněž podrobně zdůvodněno, proč správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal provedení průzkumu trhu dodavatel CALVERA tak, jak vyplývá z předložených důkazních prostředků. Odkázal na podrobné odůvodnění na stranách 26–37 zprávy 2012 a dodal, že i co se týče odpovědi žalobce na druhou výzvu k prokázání skutečností, byly v ní uvedeny žalobcem pouze obecné důvody tak, že zamýšlel realizovat obchodní záměr spočívající ve využití automatizovaný nástrojů v obchodování na burze s tzv. Bitcoinu.

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

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

zákonně ustanovení upravuje ceny sjednané mezi spojenými osobami ve vztahu k cenám, které byly sjednány mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích, což ale nebyl případ žalobce. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně vyzýval daňový subjekt k prokázání výše ceny relevantními důkazními prostředky ve vztahu k rozsahu realizovaného plnění. Pouze v případě, že by bylo uskutečnění deklarovaných plnění dle faktur od dodavatele CITTALIS a CALVERA prokázáno, a přesto by i nadále existovaly pochybnosti o výši ceny za dané plnění, přesunulo by se důkazní břemeno na správce daně, když jeho povinností by pak bylo prokázat ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, že u obchodního vztahu žalobce a dodavatelů se liší ceny sjednané mezi těmito subjekty od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek. Žalovaný však zdůraznil, že správce daně řízení tímto směrem nevedl. Nebylo tudíž zapotřebí posuzovat, zdali se v dané věci jedná o spojené osoby a zdali se liší ceny sjednané od cen v běžných obchodních vztazích.

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

jimiž došlo k úhradě plnění, žalovaný uvedl s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, že sama skutečnost, že za služby bylo hrazeno bezhotovostně, není bez dalšího podstatným důkazem o jejich faktickém provedení.

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

hypotetickým, očekávaným. V takové situaci je však legitimní přísnější posouzení samotné existence podnikatelského záměru, aby bylo možno postavit na jisto, že výdaje byly vynaloženy v souvislosti se skutečnou podnikatelskou činností daňového subjektu, a aby tak mohlo být zabráněno daňovému uplatňování údajných nákladů vynaložených na uskutečnění pouze fiktivního podnikatelského záměru. V tomto případě je tedy nutné, aby si takovýto podnikatel zabezpečil veškeré podklady týkající se jeho podnikatelského záměru, které by byl schopen jakožto vlastní investiční závěr i oprávněnost přínosu této investice pro podnikání daňovým orgánům předložit. Avšak v tomto případě nebylo lze dovodit, že by se jednalo o takzvanou nedokončenou investici, od jejíhož záměru by žalobce na základě vlastního rozhodnutí ustoupil. Taktéž účetní zápisy uvedené v předložené hlavní knize za zdaňovací období roku 2012 jsou v přímém rozporu s tvrzením odvolatele, že se jedná o tuto takzvanou zmařenou investici.

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

II.

Žaloba, vyjádření žalovaného

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

25. Žalobce v žalobě považoval za potřebné vysvětlit, že hlavním předmětem jeho činnosti je dodávání informačních systémů či IT služeb různým státním organizacím či organizacím napojeným na státní rozpočet. Žalobce i jeho jednatel jsou tak držiteli prověřeni NBÚ na stupeň utajení tajné. NBÚ měla přístup k bankovním účtům a finančním výkazům žalobce, přičemž nikdy nevznesla dotaz ohledně společnosti CALVERA či CITTALIS. Dovedil tak, že se muselo jednat o korektní obchodní vztahy. Uvedl, že předmětem spolupráce s těmito společnostmi byla snaha o vývoj nového produktu, tudíž poptával informace, které se týkaly automatických obchodních strategií (zkráceně A. O. S.), jež se začaly objevovat zejména na zahraničních webech. A. O. S. jsou nástroje umožňující automatizované obchodování na světových burzách, jelikož v České republice neexistoval žádný subjekt, který by byl schopen takovéto informace žalobci zprostředkovat, obrátil se žalobce na slovenskou společnost CALVERA a na doporučení této společnosti se spojil i se společností CITTALIS.
26. Žalobce namítal, že byt' správci daně předkládal reporty ze smlouvy o dílo, tento je v daňovém řízení zcela opominul. Oba reporty přitom obsahují podrobný popis jednotlivých produktů, které byly v dané době přítomny na trhu, jejich výrobce, zaměření, internetové spojení a cenu. U každého produktu byl rovněž uveden jeho popis, tj. jakým způsobem nástroj funguje, na co se zaměřuje atp. Následně se však ukázalo, že postoj oficiálních orgánů nejen v České republice k obchodování a používání Bitcoinů jako platebního prostředku není vstřícný, proto se žalobce rozhodl tento svůj podnikatelský záměr dále nerozvíjet. Žalobce zdůraznil, že u společností CALVERA i CITTALIS ověřil základní údaje, tj. že se jedná o společnost zapsanou v obchodním rejstříku s platnou registrací k DPH k datu, kdy měla být provedena úhrada faktur (v systému VIS), přičemž nezjistil žádné skutečnosti, jež by v něm vyvolaly jakoukoli pochybnost. Odmítl pochyby žalovaného ohledně předání děl a zopakoval, že mu obě díla byla řádně předána dle dohody. Žalobce zdůraznil, že například v čl. 1. 3. smlouvy CITTALIS bylo uvedeno, že report bude předán v tištěné formě brožury, tudíž brožury byly dohodnutým předmětem plnění, tj. dílem. Nicméně nebyly ze strany správce daně akceptovány (viz bod 98. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).
27. Žalobce namítal nesprávné posouzení obsahu předávacího protokolu (viz bod 101. odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Zdůraznil, že náležitosti předávacího protokolu nejsou v žádném právním předpise stanoveny. Primárním cílem těchto protokolů bylo potvrzení toho, že k předání sjednaného díla opravdu došlo. Co se týče předávacího protokolu smlouvy CITTALIS ze dne 21. 11. 2012 žalobce uvedl, že v něm uvedený odkaz na smlouvu je zcela jednoznačným identifikátorem toho, jaké dílo bylo předáno. Navíc byl žalobce přesvědčen, že vlastními slovy dodatečně konkrétně popsal, jakým způsobem k předání díla došlo. Naopak právní názor správce daně, v němž tento vyjádřil svou představu o obsahu předávacího protokolu, žalobce považoval za nesprávný, když tímto by v podstatě došlo ke stanovení nových náležitostí pro inominátní právní jednání. Upozornil, že daňové orgány mohly nahlédnout do jednotlivých reportů a porovnat jejich obsah s textací smluv a vyjádřením žalobce, eventuálně požádat žalobce o vyjasnění případných rozdílů mezi realizovaným dílem a smlouvou, resp. předávacím protokolem. Nesouhlasil proto s tím, že správní orgány nenahlédly do předmětných listin, když pouze formalisticky opakovaně konstatovaly, že obsah díla neodpovídá zadání. Žalobci však není jasné, jak k této správní úvaze mohly bez konkrétního seznámení se s předmětnými reporty vůbec dospět. Žalobce nesouhlasil ani s úvahou daňových orgánů spočívající v tom, že za společnost CITTALIS nebylo žalobci předáno dílo přímo

jednatelům panem J. Nad to z uvedeného nelze dovodit, že dílo nebylo vyhotoveno společností CITTALIS. Naopak pan J. ve svědecké výpovědi potvrdil, že společnost CITTALIS předmětné dílo vyhotovila. V běžném obchodním styku rozhodně není obvyklé, aby se obchodní partneři navzájem legitimovali. Podstatnou byla v dané věci toliko skutečnost, že osoba, která žalobci dílo předávala, mu skutečně toto předala v dohodnutém rozsahu a kvalitě a současně došlo k předání i předávacího protokolu.

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

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

31. Vytkl žalovanému nesprávný právní názor obsažený v bodě 108. žalobou napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že se mu nepodařilo ověřit skutečnosti uváděné žalobcem týkající se společnosti CALVERA. Žalobce naopak upozornil, že je setrvale judikováno, že případná nekontaktnost dodavatele daňového subjektu nemůže být daňovému subjektu kladena k tíži, což však žalovaný v dané věci ve vztahu k žalobci učinil. Závěrem žalobce shrnul, že jím předložené důkazní prostředky prokázaly přijetí výsledku obsáhlého průzkumu trhu, tj. díla, kdy žalobce v průběhu daňové kontroly předložil evidenci pro daňové účely, veškeré daňové doklady, smlouvu o dílo i s předávacími protokoly, reporty (s výsledkem sjednaných a uskutečněných prací), výpisy z bankovního účtu. Žalobce tak prokázal tzv. auditní stopu ve smyslu § 34 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, čímž naplnil podmínky § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu.
32. Žalovaný navrhl soudu, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil.
33. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 23. 4. 2019 odmítl veškeré žalobní námítky. Žalovaný v podrobnostech odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, v němž se k námítkám žalobce již vyjádřil. Nad rámec uvedeného zdůraznil, že Městský soud v Praze rozhodoval ve věci pod sp. zn. 11 Af 37/2015 o žalobě shodného žalobce ve věci daně z přidané hodnoty, přičemž tato žaloba byla zamítnuta. Námítku žalobce týkající se nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání ze strany správce daně označil žalovaný za účelovou, když žalobce dodatečná daňová přiznání podal i bez poučení ze strany správce daně. Pokud žalobce sám aktivně z vlastní iniciativy tvrdil, že důvod pro podání dodatečného přiznání existuje, následně však své tvrzení popřel, pak správce daně neměl žádný důvod postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správci daně zákon neukládá povinnost poučit daňový subjekt o jeho povinnosti podat dodatečné daňové přiznání. Žalovaný připomněl, že žalobce podal dodatečné daňové přiznání 1, které však vzal zpět a v době, kdy daň dle dodatečného přiznání nebyla doměřena, podal dodatečné daňové přiznání 2. Správce daně tedy postupoval správně, když zvolil komplexní postup k prověření základu poslední známé daňové povinnosti na základě dokazování a nepřistoupil k odstraňování pochybností pouze u konkrétního údaje na řádku 62. Veškeré předložené doklady ze strany žalobce se staly předmětem daňové kontroly, což je zřejmé i ze spisového materiálu. Pokud žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, žalovaný poukázal i na související rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016-28, a ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Současně zdůraznil, že ve vztahu k doměření daně žalobci postup správce daně k odstranění pochybností a provedená daňová kontrola neměly vliv na zákonnost závěrů o doměření daně žalobci. Připustil, že jiný závěr Nejvyšší správní soud přijal ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, kde v bodě 22. bylo konstatováno, že pokud v daňovém řízení nebyla vznesena námítka k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu namísto zahájení daňové kontroly, pak není v kompetenci žalovaného postupovat jinak než vydat rozhodnutí o odvolání.
34. Žalovaný setrval na svém právním názoru, že ze strany žalobce nebyly v daňovém řízení předloženy pravidelné měsíční reporty, jejichž vyhotovení bylo dle smluv podmínkou pro vznik nároku na zaplacení sjednané úplaty. Současně žalovaný zdůraznil, že v průběhu správního řízení žalobce netvrdil, že by report byl součástí předložených 7 svazků listin v případě obchodu se společností CITTALIS. Co se týče průzkumu trhu dle smlouvy CALVERA žalobce předložil ke kontrole 10 svazků, o nichž tvrdil, že se jedná o zhotovené dílo. Rozdíly, které v průběhu daňového řízení žalobce nevysvětlil, žalovaný

shrnul v bodě 104. žalobou napadeného rozhodnutí. Stručně uvedl, že ze smlouvy CALVERA vyplývá, že zhotovitel měl povinnost vypracovat výsledky průzkumu trhu, závěrečnou zprávu a všechna zpracovaná data v tištěné podobě. Tudíž bylo na žalobci, aby prokázal oprávněnost zahrnutí částky do daňově účinných nákladů, a to předložením uvedených listinných dokladů.

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

III.

První rozhodnutí MS a zrušující rozsudek NSS

41. Soud rozsudkem ze dne 10. 2. 2023, č. j. 5 Af 12/2019-53, žalobu zamítl. Při posuzování věcných námitek městský soud vyšel mimo jiné ze závěrů učiněných Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, který se týkal týchž transakcí, avšak z pohledu daně z přidané hodnoty. Dospěl k tomu, že závěr žalovaného, že žalobce nepředložil brožury a pravidelné měsíční reporty dle smlouvy s dodavatelem CITTALIS, je mylný. Tyto brožury byly součástí 7 předložených svazků listin. To však nezměnilo nic na podstatné skutečnosti, že ve smlouvě s dodavatelem CITTALIS nejsou uvedeny náležitosti reportů. I kdyby se tedy správce daně seznámil s obsahem reportů, nebylo by možné na jejich základě prokázat, zda bylo předmětné plnění ze smlouvy s dodavatelem CITTALIS uskutečněno formou 7 svazků brožur. Byť žalobce podle soudu výslovně vůči smlouvě s dodavatelem CALVERA uvedené námitky neuplatnil, odkázal městský soud pro úplnost na body odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v nichž byla tato otázka hodnocena. K náležitostem protokolu soud uvedl, že sice náležitosti předávacích protokolů nejsou upraveny právním předpisem, nicméně v projednávané věci z nich není patrné předání sjednaného díla. Městský soud dále neshledal pochybení ani při postupu správce daně ve

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

vztahu k předkládaným svazkům v anglickém jazyce. Z protokolu o jednání ze dne 17. 3. 2015 vyplývá, že správce daně vyžadoval po žalobkyni předložení českého překladu listinných svazků. Požadavek na předložení překladu do českého jazyka byl v souladu s § 76 daňového řádu. Na závěr se městský soud zabýval námitkou ohledně faktického přijetí předmětných služeb a zhodnotil skutková zjištění, z nichž pramenily pochybnosti správce daně o tom, že ve prospěch žalobce došlo k faktickému uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění.

42. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 27. 6. 2024, č. j. 8 Afs 45/2023-47 (dále též „zrušující rozsudek NSS“), rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud uvedl, že z argumentace městského soudu je patrné, že posuzoval souhrnně možnost postupu správce daně jak podle § 145 odst. 2 daňového řádu (výzva k podání dodatečného daňového přiznání), tak podle § 89 a 90 daňového řádu (postup k odstranění pochybností). Nejvyšší správní soud poznamenal, že se městský soud zabýval oběma instituty zřejmě proto, že žalobkyně v žalobě zmínila, že správce daně ani nevyužil postup k odstranění pochybností. Bez ohledu na to, zda tato zmínka představovala konkrétní žalobní námitku porušení § 89 daňového řádu, mohl městský soud svou argumentaci pojmout tak, aby bylo patrné rozlišení, ke kterému institutu se v konkrétní pasáži rozsudku vyjadřuje. Jako další nedostatek Nejvyšší správní soud uvedl, že se městský soud nevypořádal s částí žalobní argumentace, ve které žalobkyně namítala, že postup k odstranění pochybností ve vztahu k dani z přidané hodnoty „*se týkal právě nákladů vynaložených na služby poskytované společnostmi CALVERA a CITTALIS*“, a že „*správce daně odmítl uznat nárok na odpočet DPH z předmětných faktur*“. Žalobkyně tedy poukazovala na konkrétní skutečnosti, na jejichž základě mohl správce daně důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. S touto argumentací se však městský soud nevypořádal. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost.
43. Ve vztahu k námitce týkající se unesení důkazního břemene ze strany žalobce Nejvyšší správní soud shledal, že se městský soud nevypořádal s žalobními námitkami v úplnosti (ve vztahu k plnění od společnosti CALVERA) a odůvodnění rozsudku je částečně vnitřně rozporné. Za zásadní nedostatek rozsudku Nejvyšší správní soud považoval vnitřní rozpornost úvah městského soudu, které se týkají hodnocení stěžejního důkazu, jímž žalobkyně hodlala prokázat, že od dodavatelů CITTALIS a CALVERA přijala plnění, na které vynaložila sporné náklady, tímto důkazem měly být svazky listin v anglickém jazyce. Nejvyšší správní soud vytknul, že se městský soud při hodnocení uvedeného důkazu, který stěžovatelka považovala za klíčový, věnoval pouze 7 svazkům listin, které měly dokládat plnění dle smlouvy s dodavatelem CITTALIS. K plněním dle smlouvy s dodavatelem CALVERA městský soud pouze odkázal na napadené rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se dále zabýval i námitkou, podle níž správce daně nemohl po žalobci oprávněně požadovat předložení díla (reportů, respektive závěrečné zprávy) v překladu do českého jazyka. Nejvyšší správní soud shledal, že se § 76 odst. 2 daňového řádu vztahuje na veškeré písemnosti, tedy také na listinné důkazy. Předkládá-li daňový subjekt listinný důkaz za účelem unesení svého důkazního břemene, je legitimní po něm žádat, aby to byl právě on, kdo zajistí překlad listiny do jednacích jazyka. V obecné rovině Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že při aplikaci § 76 odst. 2 daňového řádu musí správce daně dbát základních zásad správy daní. Podle nich mimo jiné správce daně používá při vyžadování plnění povinností daňových subjektů jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. U rozsáhlých listinných důkazů v cizím jazyce

skutečně může být za určitých okolností požadování překladu celého důkazu neefektivní. Daňový subjekt v takovém případě může oprávněně shledat, že pro unesení jeho důkazního břemene bude postačující překlad pouze určitých pasáží, které považuje za klíčové. Taková úvaha ze strany daňového subjektu však nemůže vést k úplné pasivitě. Má-li unést své důkazní břemeno, je v první řadě na něm, aby svůj pohled na věc správci daně prezentoval a inicioval dialog vedoucí k nalezení shody o tom, které pasáže mohou být skutečně klíčové a které již budou z hlediska unesení důkazního břemene nepodstatné.

44. V dalším řízení je městský soud zavázán právními názory Nejvyššího správního soudu uvedenými v jeho rozsudku.

IV.

Další podání účastníků řízení

45. Žalobce v podání ze dne 25. 10. 2024 v návaznosti na zrušující rozsudek NSS uvedl, že setrvává na námitce, že v dané věci měl správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, a to s ohledem na výsledky postupu k odstranění pochybností ve vztahu k DPH. Uvedl, že sám městský soud v bodu 54. prvního rozsudku konstatoval, že i při rozdílnosti mezi koncepcemi daně z příjmů a DPH lze ze závěrů týkající se DPH vycházet i ve věci daně z příjmů. Uvedené potvrdil rovněž Nejvyšší správní soud, jenž v bodě 26. zrušujícího rozsudku uvedl, že považuje za logické, pokud městský soud při hodnocení skutkového stavu vycházel z rozsudku týkajícího se DPH. Daňové orgány tedy dle žalobce před zahájením daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmu disponovaly skutkovými zjištěními týkajícími se DPH. Jelikož se jednalo o zjištění související s totožným plněním/nákladu, mohly daňové orgány posoudit daňovou uznatelnost nákladů z hlediska daně z příjmů, a tudíž předpokládat, že k doměření dojde. Žalobce dále namítal, že pokud správce daně nevyzval žalobce dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pak byl povinen s ohledem na nastalou situaci (existence zjevných pochybností ohledně daňových tvrzení žalobkyně) postupovat dle § 89 daňového řádu. I přes nastalou situaci, z níž dle žalobce jednoznačně plynulo, že existují pochybnosti ohledně jeho daňového tvrzení, správce daně k prověření podaných dodatečných daňových přiznání nezahájil postup k odstranění pochybností, který by měl při doměření daně mj. za následek nevyměření penále. Žalobce tak namítal, že správce daně pochybil rovněž pokud nepostupoval dle § 89 daňového řádu.
46. Žalobce akcentoval i svou námitku, že unesl své důkazní břemeno. Zdůraznil, že předložil reporty (tedy jak dílo vytvořené společností CALVERA, tak i dílo vytvořené společností CITTALIS), přičemž správce daně do předložených reportů několik hodin nahlížel, ve zprávě o daňové kontrole ovšem uvedl, že tyto důkazní prostředky hodnotit nebude, neboť nejsou v češtině. Žalobce tento postup správce daně považoval za nezákonný. Namítal rovněž, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda se daňové orgány s reporty skutečně seznámily a hodnotily je, či nikoliv. Žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné.
47. K námitce ohledně předložení důkazu v českém jazyce, kterou se již zabýval ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud, žalobce doplnil, že správce daně ani žalovaný nevyjevili, které pasáže z předložených reportů považují za klíčové. Dle žalobce pochybili, pokud setrvali na svém excesivním požadavku na přeložení celého obsahu listin z angličtiny do češtiny. Žalobce rovněž namítal, že správce daně s předmětnými listinami (reporty) nakládal, studoval je, aniž by uvedl, že cizímu jazyku nerozumí, a aniž by o obsahu listin vyjádřil pochybnosti. Dle žalobce tak mlčky upustil od předložení překladu daných listin.

V této souvislosti žalobce odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2015, č. j. 9 As 12/2014-60, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že provedení důkazu cizojazyčnou listinou, aniž by byl proveden její překlad do českého jazyka, je ve správním řízení přípustné, není-li o jejím obsahu v řízení sporu.

48. Žalovaný v podání ze dne 31. 1. 2025 uvedl, že zmínku o postupu k odstranění pochybností v podané žalobě, která neobsahovala žádnou podrobnější argumentaci, nepovažuje za samostatnou a kvalifikovanou žalobní námitku. K námitce žalobce ohledně nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání žalovaný odkázal na své předchozí vyjádření ze dne 23. 4. 2019. Žalovaný uvedl, že správce daně měl z provedeného postupu k odstranění pochybností na DPH a z podaných dodatečných přiznání na dani z příjmů právnických osob, jakož i z chování žalobce, který podal dvě dodatečná daňová tvrzení s odlišnými (protikladnými) údaji, indicie, které jej s ohledem na skutkové okolnosti daného případu vedly k následnému prověření daňové povinnosti žalobce v rámci komplexní daňové kontroly. Přičemž žalobce tento postup v průběhu celé daňové kontroly či odvolacího řízení žádným způsobem nezpochybňoval.
49. Žalobce v podání ze dne 10. 2. 2025 poukázal na bod 59. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že správce daně pochybil, pokud se s předkládanými svazky listin, které měly být hmotným výstupem provedeného díla, odmítl seznámit. Žalobce uvedl, že tento závěr je plně aplikovatelný i na nyní rozhodovanou věc, neboť správce daně reporty odmítl vyhodnotit jako důkaz, protože byly předloženy v angličtině. Žalobce rovněž poukázal na bod 31. zrušujícího rozsudku NSS. Žalobce zdůraznil, že rozhodnutí žalovaného stojí na tom, že žalobce neprokázal, že došlo k faktickému naplnění předmětu smlouvy CITTALIS a smlouvy CALVERA, tedy k provedení průzkumu trhu. Skutečnost, že k faktickému naplnění předmětů obou smluv došlo, však žalobce prokazoval právě předložením předmětných reportů (brožur). Žalobce měl za to, že pro daný předmět sporu je otázka, zda předmětné reporty prokazují, že společnost CALVERA a CITTALIS dodaly žalobci to, co si objednal, zásadní.

V.

Posouzení žaloby

50. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 s. ř. s.].
51. Soud ve věci rozhodl bez nařízení ústního, jelikož právní zástupkyně žalobce s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný se na výzvu dle § 51 s. ř. s. nevyjádřil. Přičemž ani žalobce a ani žalovaný nenavrhovali provedení žádného důkazu ve věci a soud ve věci mohl rozhodnout na základě podkladů, které měl k dispozici ve správním spise.
52. Žaloba není důvodná.
K námitce nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání a nezahájení postupu k odstranění pochybností
53. Žalobce předně namítal, že správce daně měl postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu a před vlastním zahájením daňové kontroly vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Uvedl, že s ohledem na výsledky postupu k odstranění pochybností ve vztahu

k dani z přidané hodnoty, mohl správce daně předpokládat, že k doměření daně dojde. Žalobce rovněž namítal, že správce daně nezahájil postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, jež by měl při doměření daně mimo jiné za následek nevyměření penále. Pokud správce daně nevyzval žalobce dle § 145 odst. 2 daňového řádu, pak byl povinen s ohledem na nastalou situaci (existence zjevných pochybností ohledně daňových tvrzení žalobce) postupovat dle § 89 daňového řádu.

54. Soud se nejprve zabýval námitkou týkající se nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Soud při posouzení námítky vycházel z následující právní úpravy:
55. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu: „*[z]jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.*“
56. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném ke dni 31. 12. 2020: „*[k] doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.*“
57. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu: „*[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*“
58. Soud předně připomíná závěry uvedené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, konkrétně v bodech [58] až [61] Nejvyšší správní soud podrobně porovnával zákonem stanovené postupy správce daně pro dosažení správného stanovení daně, kdy akcentoval, že daňový subjekt by měl mít možnost napravit svoji chybu nejprve sám: *„daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu, jež jde k tíži fisku, sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou, tedy jinak než uplatněním nejsilnějšího a nejkompexnějšího kontrolního postupu, jež má k dispozici, zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pouze v případech, kdy správce daně zahájil kontrolu, aniž byly důvody k předchozímu postupu, již nelze nápravy dosáhnout úkonem samotného daňového subjektu a dojde k doměření daně z moci úřední (§ 143 odst. 1 věta první in fine ve spojení s odstavcem 3 větou první daňového řádu). Následkem toho je vznik zvláštní sankční povinnosti (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS) daňového subjektu, a sice povinnosti platit penále...Teprve v případě, že správcem daně učiněná výzva k podání dodatečného daňového tvrzení nebude oslyšena, je na místě, aby správce daně uvážil, zda bude postupovat podle § 145 odst. 2 věty druhé daňového řádu a stanoví daň kvalifikovaným odhadem podle pomůcek, anebo zahájí daňovou kontrolu a podle jejích výsledků stanoví daň (dokazováním, anebo opět podle pomůcek). Úvahy o dalším postupu by přitom neměly být založeny na svévoli a měly by vycházet z toho, jaké informace má správce daně o daňovém subjektu k dispozici. Pokud jsou skutečnosti či důkazy získané správcem daně mimo daňovou kontrolu takového druhu, že naznačují izolované pochybení v tvrzení daně daňovým subjektem, které se omezuje jen na tyto skutečnosti resp. důkazy, je na místě stanovení daně podle pomůcek; jimi mohou být samozřejmě i dotyčné skutečnosti či důkazy. Pokud však*

informace dostupné správci daně naznačují nedostatky obecného rázu ve stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, je vhodné provést u něho daňovou kontrolu. V tomto ohledu správci daně přísluší široké uvážení, limitované nicméně základní zásadou správy daní již vícekrát zde zmíněnou, a sice stanovit daň správně.“ (pozn. podtržení provedeno soudem). Žalobce v žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, sp. zn. 7 Afs 229/2018, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu není nutné, aby měl správce daně naprostou jistotu, že daň bude doměřena.

59. Soud konstatuje, že mezi účastníky řízení nebyl sporným následující skutkový stav, jež má oporu ve správním spise, a to že žalobce podal dne 27. 6. 2013 řádné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2012; daň z příjmu byla žalobci vyměřena dne 4. 7. 2013 platebním výměrem; dne 21. 2. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání 1, ve kterém vykázal oproti řádnému daňovému přiznání na ř. 62 částku ve výši 12 800 000 Kč, k níž ve zvláštní příloze uvedl, že se jedná o dodanění faktury přijaté FP412237 a FZ512002 na základě neuznání daňových dokladů z pohledu daně z přidané hodnoty; dne 18. 3. 2014 vzal žalobce zpět podané dodatečné daňové přiznání 1; dne 28. 5. 2014 žalobce podal správci daně dodatečné daňové přiznání 2 (označil je jako reverzní), kde opravil údaj na ř. 62 tak, že jej nevyplnil; správce daně při doměření daně postupoval dle § 141 odst. 7 daňového řádu a údaje z dodatečného daňového přiznání 2 využil pro doměření, neboť stanovená daň se neodchýlila od poslední známé daně dle platebního výměru evidovaného pod č. j. 3725405/13; dne 21. 7. 2014 správce daně zahájil s žalobcem daňovou kontrolu, žalobci byla daň doměřena 6. 2. 2018 dodatečným platebním výměrem, tj. prvostupňovým správním rozhodnutím. Žalovaný nevyužití postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu zdůvodňoval tím, že už pro takový postup nebyl důvod, jestliže žalobce sám aktivně (podáváním dodatečných daňových přiznání) nejprve tvrdil, že důvod pro podání dodatečného daňového přiznání existuje, a následně své tvrzení popřel. Soud ovšem na tuto argumentaci žalovaného nevěšel zejména s ohledem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 6 Afs 61/2018-30 ze dne 10. 10. 2018 v bodech [15] a [16]: *„Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Zde má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, v němž rozšířený senát dospěl k právnímu závěru, že „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 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“ [16] Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že napadené rozhodnutí, které potvrdilo dodatečný platební výměr, jímž bylo rovněž předepsáno penále, ačkoli postup správce daně byl zatížen výše uvedenou vadou týkající se právě tohoto penále, nemůže obstát, protože nelze vyloučit, že kdyby bylo ze strany správce daně postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu, nevznikla by žalobci povinnost platit předmětné penále. A to i při vědomí toho, že žalobce by v reakci na výzvu správce daně s největší pravděpodobností setrval na svých závěrech, neboť to byl správce daně, kdo jako první porušil daňový řád (ex iniuria ius*

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

non oritur - z bezprávi právo vzejít nemůže).“ Soud ve světle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu konstatuje, že kdyby správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a daňový subjekt vyzval k nápravě, nelze vyloučit, že žalobce by podal dodatečné daňové přiznání, a v případě doměření daně by mu nevznikla povinnost uhradit penále. Smyslem § 145 odst. 2 daňového řádu je totiž upozornit daňový subjekt na to, že mu bude vyměřena jiná než deklarovaná daň, a tedy umožnit mu ve stanovené lhůtě podání dodatečného daňového přiznání tak, aby měl daňový subjekt možnost to sám napravit svoji chybou. Uvědomí-li si daňový subjekt svoji chybu sám a podá proto dodatečné daňové přiznání, které však správce daně stále nesezná jako správné, musí správce daně postupovat dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jelikož v takové situaci nebyl daňový subjekt od správce daně upozorněn na nutnost podání dodatečného daňového přiznání. Domněnka správce daně, že daňový subjekt s největší pravděpodobností setrvá na původních hodnotách uvedených v daňovém přiznání nezbavuje správce daně povinnosti učinit výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jinými slovy této povinnosti není správce daně zbaven jen tím, že daňový subjekt již jednou podal dodatečné daňové přiznání. Nejvyšší správní soud v rozsudku, č.j. 9 Afs 364/2018-76, ze dne 10. 4. 2019, v bodě [21] rovněž uvedl, že důvodem, proč správce daně nevydal výzvu podle § 145 odst. 2 daňového řádu, ale rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly, měla být toliko skutečnost, že informace, kterými disponoval, nebyly dostatečně určité; nemohl tedy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu důvodně předpokládat, že daň bude doměřena. Jak bude ještě podrobně rozebráno dále v bodě 66. rozsudku informace či pochybnosti, kterými správce daně disponoval v projednávaném případě dostatečně určité byly. Nicméně podstatná procesní vada spočívající v tom, že správce daně v rozporu se zákonem nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 daňového řádu, však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost doměření daně.

60. S ohledem na výše uvedené je na místě zrušit rozhodnutí toliko v té části, ve které byla stanovena povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu. V této souvislosti soud odkazuje na bod [35] až [37] rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 238/2022-37 ze dne 22. 11. 2023, zejména pak na bod [37], ve kterém je uvedeno: *„Ve světle výše uvedeného je možno konstatovat, že v projednávané věci lze oddělit část výroku rozhodnutí stěžovatele vztahující se k doměření daně a ke stanovení penále, přestože je takto stěžovatel výslovně nevymezil. Penále je svou povahou sankcí za nesplnění daňové povinnosti. Z podstaty věci tak netvoří součást daně, ale jedná se pouze o její příslušenství. Podle § 251 odst. 4 daňového řádu povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. Pokud by tak správce daně postupoval v souladu se zákonem a vyzval žalobkyni k dodatečnému daňovému tvrzení, žalobkyni by povinnost k jeho platbě vůbec nemusela vzniknout. Krajský soud tak mohl zrušit pouze část výroku v rozsahu nezákonně stanoveného penále, jelikož ve zbytku odůvodnění dospěl k závěru, že doměření DPH bylo provedeno v souladu se zákonem.“*
61. Žalobce rovněž namítal, že správce daně postupoval nezákonně, pokud nezahájil postup k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Dle žalobce správce daně měl v dané věci konkrétní pochybnosti, které získal z výsledků dříve zahájeného postupu k odstranění pochybností ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Postup k odstranění pochybností ve vztahu k DPH se týkal nákladů vynaložených na služby poskytované právě společnostmi CALVERA a CITTALIS, a ve vztahu k těmto nákladům správce daně odmítl uznat nárok na odpočet DPH. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že správce daně měl z provedeného postupu k odstranění pochybností na DPH a z podaných

dodatečných přiznání na dani z příjmů právnických osob indicie, které jej s ohledem na skutkové okolnosti daného případu vedly k následnému prověření daňové povinnosti žalobce v rámci komplexní daňové kontroly, přičemž žalobce tento postup v průběhu celé daňové kontroly či odvolacího řízení žádným způsobem nezpochybňoval. Dle žalovaného správcem daně zvolený komplexní postup a provedená daňová kontrola neovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí.

62. Soud nyní posoudí námitku nezahájení postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, jenž by měl při doměření daně mimo jiné za následek nevyměření penále.
63. Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí: *„Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového tvrzení nebo jiné písemnosti předložené daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností“*.
64. Podle § 90 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném k 31. 12. 2020 platilo: *„Pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.“*
65. Judikatura Nejvyššího správního soudu ve vztahu k postupu k odstranění pochybností podle § 89 a násl. daňového řádu dospěla k závěrům, že postup k odstranění pochybností *„má sloužit především k odstranění jednotlivých, dílčích pochybností již konkrétně vyjádřených a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování. Pro takový účel je vhodným nástrojem daňová kontrola; právě ta umožňuje správci daně rozsáhlé i časově náročné dokazování a logicky reflektuje časovou náročnost i v odlišném běhu lhůt pro stanovení daně (§ 148 odst. 3 daňového řádu z roku 2009)“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2015, č. j. 1 Ans 10/2012–52, odst. 20, č. 2729/2013 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 10. 9. 2014 č. j. 1 Afs 107/2014-31, Nejvyšší správní soud uvedl právní větu: *„Postup k odstranění pochybností i daňová kontrola (k § 89 a násl. a § 85 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) jsou postupy, které slouží k prověření správnosti daňových povinností, a o jejich použití i volbě se dle procesní vhodnosti rozhodne správce daně.“* Legislativní koncepce daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností však nedává správci daně ničím neomezenou možnost vybírat, který postup při správě daní v konkrétním případě zvolí, a jak dlouho a v jaké intenzitě v něm bude pokračovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 1 Aps 20/2013-61). Na výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 25. 1. 2017, č. j. 4 Afs 182/2016-18, ve kterém v bodě [45] a [47] uvedl, že: *„postup k odstranění pochybností je postupem časově i věcně koncentrovaným, který při správném použití je s ohledem na očekávanou rychlost a bezprostřednost postupem nejehospodárnějším a současně nešetřivějším k dotčenému daňovému subjektu. Daňový subjekt není zatížen povinností předkládání komplexní účetní dokumentace, dopředu ví, jakou skutečnost správce daně považuje za spornou, a mnohdy si vystačí s písemnou komunikací. Proto v situaci, kdy správce daně má konkrétní pochybnost o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových tvrzení a současně necítí potřebu širšího prověřování povinností daňového subjektu nad rámec této konkrétní pochybnosti, je v zásadě povinen využít institut postupu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu, neboť tak dosáhne cíle správy daní v podobě správného vyměření daně nejrychleji a s nejmenším zatížením daňového subjektu. Okamžité použití daňové kontroly, jakkoliv jde o postup výslovně daňovým řádem co do podmínek využití nejméně limitovaným, s cílem izolovaného ověření pouze předem jasně*

vymezené pochybnosti by bylo postupem nešetrným k právům daňového subjektu, a tedy nepřijatelným. V takové situaci má přednost pro tyto případy určený postup k odstranění pochybností... Daňový řád tedy vyžaduje, aby správce daně v případě izolovaného prověřování konkrétní pochybnosti využil postupu k odstranění pochybností jako oboustranně nejhospodárnějšího procesního rámce a teprve, pokud se ukáže, že takový rámec je s ohledem na podobu a obsah komunikace ze strany daňového subjektu, popř. nově zjištěné skutečnosti příliš těsný, nasadil mnohem robustnější a oboustranně více zatěžující mechanismus v podobě daňové kontroly. Pokud by ovšem správce daně měl již předem dostatečně silné důvody se domnívat, že postup k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu nebude postačovat, může zahájit pro tuto konkrétně specifikovanou pochybnost daňovou kontrolu ihned (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2014, č. j. 22 A 123/2013–27, č. 3140/2015 Sb. NSS). Důvodem pro takový výjimečný postup mohou být především zkušenosti z komunikace s daňovým subjektem či informace zjištěné v souvislosti s prověřováním pochybností podobného rázu u tohoto subjektu, které vedly k „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly již za předcházející zdaňovací období. Dalším důvodem by mohla být povaha pochybností, jestliže by již na počátku bylo zřejmé, že v rámci jejich prověřování se nebude možné vyhnout provádění takového dokazování, které nebude možné ukončit v časově limitujících mezích postupu k odstranění pochybností.“ (pozn. podtržení provedeno soudem).

66. Z výše uvedeného tak vyplývá, že pokud má správce daně konkrétně specifikovanou pochybnost měl by předně využít postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Nicméně pokud by správce daně měl dostatečně silné důvody se domnívat, že z časového hlediska postup k odstranění pochybností nebude postačovat, může i pro konkrétně specifikovanou pochybnost zahájit daňovou kontrolu. Soud konstatuje, že správce daně vedl dříve zahájený postup k odstranění pochybností ve vztahu k dani z přidané hodnoty, kdy správní orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění z faktury č. FP412237 od společnosti CITTALIS a z faktury č. FZ512002 od společnosti CALVERA, správce daně se tedy zabýval posouzením vzniku nároku na odpočet u daně z přidané hodnoty u stejných transakcí (totožných faktur) a dospěl přitom k závěru, že žalobce ve vztahu k oběma fakturám neprokázal, zda bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně realizováno. Soud si je vědom rozdílnosti mezi koncepcemi daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, podstatným však bylo, že se v tomto případě jednalo o totožné transakce, správce daně tak dle názoru soudu již získal konkrétní pochybnosti, byť tyto pochybnosti nyní vztahoval k dani z příjmu, a nikoliv k dani z přidané hodnoty. Co se ovšem týče časových podmínek, neboť postup k odstranění pochybností je postupem jak věcně, tak časově koncentrovaným a nemá sloužit k obsáhlému a časově náročnému dokazování, má soud za to, že časové podmínky nebyly pro postup k odstranění pochybností splněny. Jak vyplývá z protokolu z ústního jednání ze dne 21. 7. 2014, jímž byla zahájena daňová kontrola a taktéž z následné výzvy k doložení důkazů ze dne 22. 7. 2014 je zřejmé, že správce daně žalobce vyzýval k doložení většího množství důkazů. Jednalo se o předložení účetních knih, výkazů, inventarizací majetků a závazků, evidenci zásob, veškerých účetních dokladů, a rovněž důkazních prostředků, kterými by žalobce mohl prokázat nejen realizaci sporného plnění, ale i rozsah tohoto plnění. Námitku ohledně nezahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu tak soud shledal nedůvodnou.

K námitce unesení důkazního břemene žalobcem

67. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2019: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro

zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“

68. Soud předně konstatuje, že ne každý výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, který deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 382/2017–48, ze dne 28. 2. 2018; č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 31. 5. 2007: *„Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu... V případě stěžovatele byla správcem daně zpochybněna první výše uvedená podmínka, neboť dle jeho názoru práce, za které stěžovatel vynaložil peněžní prostředky, neprovedla společnost B. a v rozporu s údajem na faktuře výdaj nebyl uhrazen této společnosti. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, neboť faktury, které stěžovatel v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatel figurovala společnost B., jako důkaz o uskutečnění výdaje neobstály. V této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení tohoto nedostatku a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem.“*
69. Důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů do daňově účinných tížilo žalobce. Daňové orgány provedly vlastní šetření, ze kterého vyplynuly důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů žalobce (viz shrnutí pochybností zejména v bodě 10., 11. a 14. tohoto rozsudku). Pochybnosti správce daně v dané věci o tom, zdali žalobce přijal plnění od dodavatelů CITTALIS a CALVERA, a tedy výdaje (náklady) skutečně vynaložil, soud vyhodnotil jako zcela oprávněné. Bylo na žalobci, aby prokázal, že k uskutečnění výdajů v deklarované podobě skutečně došlo. Následující postup správce daně, který vyzýval žalobce k prokázání, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech byla uskutečněna osobami uvedenými na dokladech jako dodavatel plnění, a že plnění byla uskutečněna v deklarované podobě, tak byl zcela v souladu se zákonem a ustálenou a bohatou judikaturou správních soudů.
70. Soud tedy konstatuje, že důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti zahrnutí nákladů do daňově účinných tížilo žalobce. Daňové orgány provedly vlastní šetření, ze kterého vyplynuly důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů žalobce (viz shrnutí pochybností zejména v bodě 10., 11. a 14. tohoto rozsudku). Pochybnosti správce daně v dané věci o tom, zdali žalobce přijal plnění od dodavatelů CITTALIS a CALVERA v uváděném rozsahu, soud vyhodnotil jako zcela oprávněné, a bylo na žalobci, aby prokázal, že plnění uvedená na daňových dokladech byla uskutečněna v rozsahu a osobami uvedenými jako dodavatel plnění na dokladech, a že skutečně došlo k přijetí plnění ve výši, která je deklarovaná na uvedených daňových dokladech. Následující postup správce daně, který vyzýval žalobce k prokázání, že plnění uvedená na předmětných daňových dokladech byla uskutečněna

osobami uvedenými na dokladech jako dodavatel plnění, a že plnění byla uskutečněna v rozsahu, který je deklarován na uvedených daňových dokladech, tak byl zcela v souladu se zákonem a ustálenou a bohatou judikaturou správních soudů.

71. Správce daně, jakož i žalovaný, během daňové kontroly dospěli k závěru, že žalobce neprokázal faktické naplnění předmětu smlouvy s dodavatelem CITTALIS a CALVERA, resp. žalobce neprokázal provedení průzkumu trhu dodavatelem CITTALIS a CALVERA v deklarovaném rozsahu. Správce daně i žalovaný uzavřely, že žalobce své důkazní břemeno neunesl, pro stručnost soud v podrobnostech odkazuje na body [99] až [111] žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterých žalovaný shrnul rozpory a nesrovnalosti týkající se plnění od dodavatelů CITTALIS a CALVERA, a závěr ohledně neprokázání uskutečnění plnění od těchto dodavatelů v deklarovaném rozsahu. Žalobce ovšem namítal, že své důkazní břemeno unesl, žalobce měl za to, že faktické přijetí služeb od dodavatelů CITTALIS a CALVERA prokázal zejména předložením reportů ve formě brožur, o nichž tvrdil, že tyto představují výsledek činnosti, tj. zhotovené dílo. Žalobce uvedl, že kromě reportů doložil rovněž smlouvy, předávací protokoly a faktury.
72. Soud se nejprve vyjádří k předmětným reportům ve formě brožur, jež žalobce považoval za stěžejní důkaz ohledně toho, že plnění mu bylo skutečně poskytnuto. Jednalo se o 7 svazků listin označených jako „FX ROBOT“, které měly dokládat plnění od dodavatele CITTALIS dle čl. 1.3 Smlouvy CITTALIS, a dále 10 svazků listin označených jako „A.O.S.“, které měly dokládat plnění od dodavatele CALVERA dle bodu 2.1 Smlouvy CALVERA. Soud konstatuje, že předmětné svazky listin byly žalobcem správcem daně předloženy na ústním jednání dne 17. 3. 2015 a správce daně pořídil kopie části těchto listin (v počtu 23 stran u listin od dodavatele CITTALIS a v počtu 13 stran od dodavatele CALVERA), kopie těchto listin jsou založeny ve správním spise pod číslem 24. Ve zprávě ze dne 12. 1. 2018 se správce daně k předmětným listinám týkajícím se plnění od dodavatele CITTALIS vyjádřil, kdy na straně 10 zprávy uvedl: *„nahlédnutím do brožur správce daně zjistil, že obsah svazků je vypracován v cizím jazyce, text v anglickém jazyce, výtisk obsahuje různé produkty a údaje o nich (adresa, kontakt, typ, web, cena a další informace, obrázky, grafy apod.)“*. Správce daně dále uvedl, že celý text je v anglickém jazyce a nelze osvědčit, že se jedná o písemnou zprávu, resp. report, který měl být předmětem smlouvy s dodavatelem CITTALIS dle čl. 1.3 Smlouvy CITTALIS. Obdobně se správce daně vyjádřil i k listinám týkajícím se plnění od dodavatele CALVERA, kdy na straně 22 zprávy uvedl: *„Jednalo se o několik vázaných brožur o velikosti A4, které byly předloženy správcem daně k nahlédnutí s tím, že se jedná o vypracované studie A. O. S. od dodavatele CALVERA, tedy předmětného průzkumu trhu. Nahlédnutím do brožur správce daně zjistil, že se jedná o text v anglickém jazyce, ve kterém jsou uvedeny různé produkty a údaje o nich (adresa, kontakt, typ, web, cena a další informace, obrázky, grafy apod.)“*. Správce daně uvedl, že celý text je v anglickém jazyce a nelze z něj osvědčit, že se jedná o písemnou zprávu vypracovanou na základě článku II, bodu 2. 2. Smlouvy CALVERA. Ve vztahu k oběma důkazním prostředkům pak správce daně uvedl, že nebyly osvědčeny jako důkaz, neboť byly předloženy pouze v anglické verzi bez překladu do českého jazyka.
73. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ve vztahu k plnění od dodavatele CITTALIS převzal část argumentace správce daně, zejména, že předmětné listiny byly předloženy pouze v anglickém jazyce. Nicméně zároveň v bodě [100] napadeného rozhodnutí uvedl, že pravidelné měsíční reporty předloženy nebyly, a nebyl tak naplněn čl. 1.3. Smlouvy CITTALIS, dle kterého zhotovitel měl po skončení průzkumu předložit objednateli písemnou zprávu (report) v tištěné podobě formou brožur. Žalovaný zároveň akcentoval,

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

že žalobce v průběhu řízení netvrdil, že by report byl součástí předložených 7 svazků listin. Se závěrem žalovaného, že reporty ve formě brožur předloženy nebyly, ani se závěrem, že by žalobce netvrdil, že reporty jsou součástí předložených svazků listin, se soud neztotožňuje. Žalobce v průběhu daňové kontroly ohledně předložených svazků listin naopak od počátku tvrdil, že se jedná o výsledek průzkumu trhu, předmětných 7 svazků listin mělo představovat písemnou zprávu (report/y), tj. předmět plnění dle čl. 1.3. Smlouvy CITTALIS. Nelze se ztotožnit ani se závěrem žalovaného, že žalobce nesdělil a ani nijak neprokázal rozdíl mezi předmětem smlouvy a reportem. Pokud žalobce od počátku tvrdil, že předložené svazky listin představují report/y (písemnou zprávu), jež měly být předmětem smlouvy čili předmětem plnění dle čl. 1.3. Smlouvy CITTALIS, tak logicky mezi reportem a předmětem smlouvy žádný rozdíl být nemohl (report měl představovat předmět plnění ze smlouvy, tj. zhotovené dílo). Ve vztahu k plnění od dodavatele CALVERA žalovaný v bodu [106] napadeného rozhodnutí uvedl, že ze Smlouvy CALVERA vyplývá, že zhotovitel měl povinnost vypracovat výsledky průzkumu trhu, závěrečnou zprávu a všechna zpracovaná data v tištěné podobě, předložené brožury však svým obsahem neodpovídají smluvním ujednáním o průzkumu trhu. Soud konstatuje, že předmětem Smlouvy CALVERA měla být realizace sběru dat v projektu průzkumu trhu v oblasti vývoje A.O.S. a dodání výsledku průzkumu ve formě závěrečné písemné zprávy; průzkum trhu měl představovat kvantitativní marketingový průzkum formou „face-to-face“ nebo telefonních rozhovorů, sběr dat se měl uskutečnit průběžně v období 10. 1. 2012 – 31. 10. 2012 a cílem průzkumu bylo zjistit využití obchodních systémů pro programování a vývoj robotů na světové finanční burze FOREX. Žalovaný ohledně listin od dodavatele CALVERA uzavřel, že předložené brožury nejsou ani závěrečnou zprávou, ani neobsahují údaje o „face-to-face“ nebo telefonních rozhovorech, případně o sběru dat.

74. Soud ověřil, že předmětné listiny, které jsou součástí správního spisu, obsahují popis produktů a údaje o nich. Žalobce během daňové kontroly uváděl, že obsahem listin je podrobný popis jednotlivých produktů, jejich výrobce, zaměření, internetové spojení a cenu, v souladu s tímto správce daně ve zprávě konstatoval, že obsahem listin jsou různé produkty a údaje o nich (adresa, kontakt, typ, web, cena a další informace), mezi stranami tedy není sporu o tom, co obsahem předmětných listin bylo. Zatímco žalovaný předmětné svazky listin nepovažoval za reporty (písemnou zprávu), kdy v případě plnění od dodavatele CITTALIS uvedl, že reporty nebyly předloženy a v případě plnění od dodavatele CALVERA, uvedl, že „brožury nejsou závěrečnou zprávou“; žalobce namítal, že předmětné svazky listin představují právě reporty „v tlačené podobě formou brožur“. Soud shrnuje, že obsahem předmětných listin (jež jsou založeny na č. l. 24 správního spisu) byla jen stručná data, tj. popis produktů a údaje o nich. Soud přitakává žalobci v tom, že žalovaný svůj závěr o tom, proč předložené listiny nepředstavují reporty ani závěrečnou zprávu v bodě [100] a [106] napadeného rozhodnutí neodůvodnil dostatečně, když výše uvedené pouze stroze konstatoval. Nicméně v kontextu posuzované věci, kdy správce daně i žalovaný rovněž uváděly, že předmětem plnění ze smluv měly být výsledky průzkumu trhu, předložené listiny ovšem obsahovaly pouze popis produktů a údaje o nich (pozn. soudu sám žalobce uváděl, že obsahem předmětných listin je podrobný popis jednotlivých produktů, uveden jejich výrobce, zaměření, internetové spojení a cena), soud nedostatky v odůvodnění v bodě [100] a [106] napadeného rozhodnutí nepovažuje za pochybení takové intenzity, které by mělo za následek zrušení napadeného rozhodnutí, protože v jeho důsledku nebylo do právní sféry žalobce negativním způsobem definitivně zasaženo. Jak bude podrobně vysvětleno níže v rozsudku, závěr žalovaného, že žalobce neprokázal

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

provedení průzkumu trhu dodavatelem CITTALIS a CALVERA tak, jak bylo deklarováno (jinými slovy v deklarováném rozsahu), ob stojí.

75. Soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že žalovaný se s obsahem předmětných reportů nikdy neseznámil, což mu však nebránilo v tom, aby nesprávně hodnotil jejich obsah. Žalobce měl za to, že takový postup žalovaného je nezákonný, a že se jednalo o hodnocení pro danou věc stěžejní otázky. Soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se s předmětnými listinami seznámil, vyjádřil se k nim (viz bod [100] a [106] žalobou napadeného rozhodnutí). Jak soud konstatoval výše, předmětné listiny obsahují data (popis produktů a údaje o nich), mezi stranami ani nebylo sporu o tom, co je obsahem předmětných listin. Sporné bylo to, zda obsah předmětných listin prokazuje realizaci sporného plnění, respektive jeho realizaci v deklarováném rozsahu.
76. V související námitce žalobce namítal, že správce daně se odmítl reporty zabývat z důvodu, že reporty byly předloženy v angličtině. Žalobce uvedl, že správce daně po předložení předmětných reportů na ústním jednání se správce daně toliko dotázal, zda může předmětné listiny předložit v českém jazyce, načež žalobce odpověděl, že studie byly zpracovány pouze v anglickém jazyce. Následně správce daně do předmětných listin několik hodin nahlížel a z některých částí pořídil kopie. Žalobce měl za to, že správce daně po něm český překlad nepožadoval. Dle žalobce se správce daně spokojil s anglickou verzí, se kterou se několik hodin seznamoval a pořizoval z částí listin kopie. Žalobce namítal, že postup správce daně a žalovaného byl nezákonný, a že § 76 daňového řádu nelze vykládat tak, že by daňový subjekt musel do českého jazyka překládat všechny výsledky práce.
77. Soud připomíná, že Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku námitku žalobce ohledně povinnosti předložení důkazu v českém jazyce odmítl, kdy konstatoval, že § 76 odst. 2 daňového řádu se vztahuje na veškeré písemnosti, tedy také na listinné důkazy. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že: *„Předkládá-li daňový subjekt listinný důkaz za účelem unesení svého důkazního břemene, je legitimní po něm žádat, aby to byl právě on, kdo zajistí překlad listiny do jednacního jazyka“*, zároveň Nejvyšší správní soud poznamenal, že výše uvedený výklad neznamená, že by správce daně nebyl při aplikaci § 76 odst. 2 daňového řádu ničím limitován. Při své činnosti musí vždy dbát základních zásad správy daní, a při vyžadování plnění povinností daňových subjektů používat jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují, a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (§ 5 odst. 3 daňového řádu). Nejvyšší správní soud pak ve zrušujícím rozsudku uvedl, že u rozsáhlých listinných důkazů v cizím jazyce může být za určitých okolností požadování překladu celého důkazu neefektivní a *„má-li (daňový subjekt) unést své důkazní břemeno, je v první řadě na něm, aby svůj pohled na věc správci daně prezentoval a inicioval dialog vedoucí k nalezení shody na tom, které pasáže mohou být skutečně klíčové a které již budou z hlediska unesení důkazního břemene nepodstatné“*. Ve vyjádření ze dne 25. 10. 2024 po zrušujícím rozsudku NSS žalobce namítal, že správce daně ani žalovaný v průběhu daňového řízení nevyjevily, které pasáže z předložených listin jsou pro rozhodnutí klíčové. Daňové orgány tak dle žalobce pochybily, pokud setrvaly na svém excesivním požadavku, aby žalobce předložil celý obsah listin v češtině. Ve světle výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, soud neshledal tuto námitku žalobce důvodnou, neboť je na žalobci, aby konkrétně ukázal, které pasáže z předkládaných důkazních listin považuje za klíčové, tak aby své důkazní břemeno unesl.
78. Žalobce rovněž poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2015, č.j. 9 As 12/2014-60, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že provedení

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

důkazu cizojazyčnou listinou, aniž by byl proveden její překlad do českého jazyka, je ve správním řízení přípustné, není-li o jejím obsahu v řízení sporu; Nejvyšší správní soud se v usnesení vyjádřil k § 16 odst. 1 a 2 správního řádu, kdy v bodě [27] uvedl: „*Odstavec 2 citovaného ustanovení správního řádu z roku 2004 stanoví, že "[p]ísemnosti vyhotovené v cizím jazyce musí účastník řízení předložit v originálním znění a současně v úředně ověřeném překladu do jazyka českého, pokud správní orgán nesdělí účastníkovi řízení, že takový překlad nevyžaduje. Takové prohlášení může správní orgán učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet řízení v budoucnu.*" Je proto výjimkou z povinnosti stanovené v § 16 odst. 1 správního řádu z roku 2004 a připouští předložení originálu listiny účastníkem i v jiném "cizím" jazyce, avšak s úředně ověřeným překladem. Z dalšího textu je zřejmé, že zákonodárce předpokládá komunikaci mezi správním orgánem a účastníkem. Od předložení úředně ověřeného překladu může správní orgán upustit, buď výslovně, nebo i mlčky tím, že s předloženou cizojazyčnou listinou v řízení nakládá, aniž by k doložení úředně ověřeného překladu cizojazyčné listiny účastníka v konkrétním případě vyzval, nebo dokonce i pro neurčitý počet řízení do budoucna vůči všem adresátům (účastníkům) vydá "prohlášení" na své úřední desce, že u (určitých) cizojazyčných listin úředně ověřený překlad nevyžaduje.“ (pozn. potvrzení provedeno soudem). Soud konstatuje, že § 76 odst. 2 daňového řádu je *lex specialis* vůči § 16 odst. 2 správního řádu, výše uvedené závěry z usnesení Nejvyššího správního soudu lze nicméně přiměřeně aplikovat i na výklad ustanovení § 76 odst. 2 daňového řádu, dle kterého: „*Písemnosti vyhotovené v jiném než českém jazyce musí být předloženy v originálním znění, a současně v překladu do jazyka českého, pokud správce daně neprohlásí, že takový překlad nevyžaduje nebo že požaduje úředně ověřený překlad; takové prohlášení může správce daně učinit na své úřední desce i pro neurčitý počet písemností v budoucnu.*“. Jak vyplývá z usnesení Nejvyššího správního soudu, správní orgán může od překladu upustit i mlčky tím, že s předloženou cizojazyčnou listinou v řízení nakládá, aniž by k doložení překladu listiny účastníka řízení vyzval. Soud přitakává žalobci v tom, že správce daně se během ústního jednání s listinami seznámil a pořídil z částí listin kopie, ve zprávě o daňové kontrole správce daně dokonce uvedl, co bylo obsahem předmětných listin. Soud se tak ztotožňuje s názorem žalobce, že správce daně s předmětnými listinami v cizojazyčné verzi v řízení nakládal. Dotaz správce daně vznesený během ústního jednání, zda žalobce může doložit předmětné listiny v českém jazyce, soud nepovažuje za řádnou výzvu. Správce daně sice výslovně neuvedl, že překlad listin nevyžaduje, ale ani daňový subjekt k předložení překladu nevyzval, dle názoru soudu tak mlčky od požadavku na doložení překladu upustil. Přesto, že správce daně s předmětnými listinami v řízení nakládal, ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že: „*vázané brožury o velikosti A4 nebyly osvědčeny jako důkaz, neboť byly předloženy pouze v anglické verzi bez překladu do českého jazyka a není zřejmé, že se jedná o písemnou zprávu vypracovanou na základě Smlouvy 2*“; správce daně uzavřel, že předmětné listiny jako důkazní prostředek nehodnotil. Žalovaný se oproti tomu k předmětným listinám vyjádřil v bodě [100] a [106] napadeného rozhodnutí, dle názoru soudu listiny hodnotil, neboť uzavřel, že předmětné listiny (pozn. soudu žalovaný je nazýval „brožury“) sebou nepředstavují pravidelné měsíční reporty, ani závěrečnou zprávu. V bodě [113] napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že daňový subjekt předložil listiny pouze v originále, tj. v anglickém jazyce, správce daně však od překladu neupustil, v případě takto předložených svazků tedy nelze postavit najisto, že prokazují uskutečnění plnění.

79. Soud shrnuje, že žalovaný předmětné listiny hodnotil, přičemž z ničeho nelze usuzovat, že by se s předmětnými listinami ani neseznámil, jak namítal žalobce. Dle názoru soudu tak žalovaný na rozdíl od správce daně předmětné listiny k důkazu *de facto* provedl, když se jejich obsahem zabýval a učinil závěry: 1) ve vztahu k plnění od dodavatele CITTALIS, že

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

součástí předmětných listin nejsou pravidelné měsíční reporty, 2) ve vztahu k plnění od dodavatele CALVERA, že předmětné listiny nejsou závěrečnou zprávou. Jak soud již konstatoval výše, předmětné listiny obsahují popis produktů a údaje o nich, tj. data, po obsahové stránce tak předmětné listiny neobsahují výsledky průzkumů trhu. Soud proto tyto listiny ve shodě se žalovaným nepovažuje za závěrečnou písemnou zprávu ani reporty, jež měly obsahovat výsledky průzkumů trhu a představovat tak plnění ze smluv s dodavatelem CITTALIS a CALVERA.

80. Nadto soud konstatuje, že v projednávané věci jsou ve vztahu k plnění od dodavatelů CITTALIS a CALVERA sporné dvě skutečnosti, a to, zda bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně realizováno, a pokud ano, zda bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a uvedenými společnostmi. Ve smlouvě CITTALIS však nejsou uvedeny požadované náležitosti reportů. Soud přitakává žalovanému, že předpokladem pro vznik nároku zhotovitele na zaplacení úplaty za provedení díla bylo předložení reportů pouze za situace, kdy budou reporty obsahovat všechny náležitosti sjednané ve smlouvě. Smlouva CITTALIS však žádné požadované náležitosti reportů neobsahuje. Soud na tomto místě odkazuje na závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, kde se mimo jiné věnoval právnímu hodnocení shodné smlouvy CITTALIS, a konstatoval, že ve smlouvě, na kterou tento protokol odkazuje, „*pak není předávané plnění dostatečně určité specifikováno. Je z ní sice patrné, že dílo má spočívat v provádění průzkumu trhu v oblasti vývoje automatizovaných obchodních systémů FOREX ROBOT, jehož hmotným výstupem má být písemná zpráva, tzv. report „v tlačené podobě formou brožur“.* Takováto specifikace předávaného plnění je však podle názoru Nejvyššího správního soudu sama o sobě nedostačující, neboť je značně obecná a neurčitá. Není patrné, jakého rozsahu mají tištěné brožury být. Stěžovatelka sice v průběhu řízení hovořila o tom, že se jednalo o 7 svazků zhruba po 100 listech A4, nicméně to nic nemění na skutečnosti, že rozsah předávaného plnění není zřejmý z předávacího protokolu. Navíc ve smlouvě absentují i jakékoli náležitosti tohoto reportu, přestože sama smlouva o „*sjednaných náležitostech*“ reportu hovoří.“ Soud se s těmito závěry plně ztotožňuje a opakuje, že ve smlouvě CITTALIS absentují jakékoliv náležitosti reportů. Není tak možné na základě předložení předmětných svazků listin (reportů) prokázat, zdali plnění bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu, jinými slovy řečeno ve smluvními stranami sjednaném rozsahu, neboť náležitosti reportů ve smlouvě absentují. Co se týče Smlouvy CALVERA, ta je sice konkrétnější a stanoví, že předmět plnění – závěrečná písemná zpráva má obsahovat kvantitativní marketingový průzkum formou „*face-to-face*“ nebo telefonních rozhovorů. Nicméně, jak soud již konstatoval výše, předmětné svazky listin, jež obsahovaly pouze popis produktů a údaje o nich, nelze považovat za výsledky průzkumu trhu, přičemž předmětné svazky listin neobsahovaly ani žádné údaje o sběru dat „*face-to-face*“ nebo telefonicky. Soud v této souvislosti rovněž poukazuje na bod [54] výše citovaného rozsudku NSS, dle kterého: „*Přestože v samotné smlouvě byl tento hmotný výstup výzkumu popsán o něco málo konkrétněji, než ve smlouvě uzavřené se společností Cittalís [viz bod 5.1 písmena c) a d), podle kterých se zhotovitel zavazuje vypracovat výsledky průzkumu trhu v tištěné formě a tuto závěrečnou zprávu a všechna zpracovaná data v tištěné formě dodat objednateli], ani zde nebylo v předávacím protokolu jasně specifikováno, co přesně a v jakém množství si smluvní strany předaly. Ve smlouvě totiž opět absentují jakékoli konkrétní náležitosti závěrečné zprávy a v předávacím protokolu pak bližší specifikace tohoto hmotného výstupu (například jeho rozsahu).* Nadto zde vyvstává i pochybnost ohledně dne předání díla, neboť v protokolu je obsaženo jak datum 21. 11. 2012, tak i datum 21. 9. 2012. K tomu přistupuje totožný fakt, jako u svého předmětného protokolu, a to že předání díla se účastnily zcela jiné fyzické osoby, než je v

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

protokolu uvedeno. Z předmětného protokolu tedy nelze jednoznačně seznat, co přesně jím bylo předáváno, kdy se tak stalo a jaké osoby se předání účastnily.“ (pozn. podtržení provedeno soudem).

81. Soud tak uzavírá, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k otázce, zda předmětné zdanitelné plnění bylo realizováno v deklarovaném rozsahu a deklarovaným dodavatelem (srov. též bod [59] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47: „*Správce daně ale pochybil, pokud se s předkládanými svazky listin, které měly být hmotným výstupem provedeného díla, odmítl seznámit. Jeho obsahem by totiž bylo možno případně prokázat první spornou otázku projednávané věci, tj. zda bylo předmětné zdanitelné plnění skutečně realizováno. Na druhou stranu však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že i kdyby tak správce daně učinil, nemohlo by to nic změnit na skutečnosti, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k otázce, zda předmětné zdanitelné plnění realizoval právě deklarovaný dodavatel, a to s přihlédnutím k ostatním skutečnostem zakládajícím pochybnosti správce daně v tomto směru (viz jejich shrnutí zejména v odstavci [4] tohoto rozsudku).*“ (pozn. podtržení provedeno soudem). V nyní posuzovaném případě soud rovněž shledal dílčí pochybení správce daně a žalovaného, kdy správce daně odmítl předmětné listiny provést k důkazu, přestože s nimi v řízení nakládal. Žalovaný se nicméně předmětnými listinami zabýval a hodnotil je, což se promítlo do textu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud v této souvislosti poukazuje na to, že správní řízení je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojmá se dohromady (ve svém komplexu) viz rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs37/2012-47. Přičemž rozhodující v posuzovaném případě byla skutečnost, že žalobcem předložené listiny, včetně sporných reportů, neprokazují uskutečnění plnění (průzkumu trhu) od dodavatelů CITTALIS a CALVERA v deklarovaném rozsahu.
82. K argumentaci žalobce, že rozhodnutí žalovaného stojí na tom, že žalobce neprokázal, že došlo k faktickému naplnění předmětu smlouvy CITTALIS a CALVERA, soud konstatuje následující. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný svůj závěr o tom, že předmětná plnění nejsou daňově uznatelným nákladem postavil mimo jiné na tom, že žalobce neprokázal provedení průzkumu trhu, tj. realizaci plnění tak, jak bylo deklarováno (viz bod [103] a [109] žalobou napadeného rozhodnutí). Jinými slovy žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal realizaci plnění právě v deklarovaném rozsahu. Pro úplnost soud k poukazu žalobce na bod [31] zrušujícího rozsudku NSS rovněž dodává, že předmětné listiny (reporty), založené ve správním spise, prokazují toliko to, že žalobce určité plnění obdržel. Avšak jak soud konstatoval výše, v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, rozhodující v daném případě bylo nejen, zda bylo předmětné plnění realizováno, ale zda bylo realizováno v deklarovaném rozsahu, což nebylo v dané věci prokázáno. Soud rovněž dodává, že s ohledem na skutečnost, že správní spis obsahuje toliko část, a to správcem daně vybraných listin ze svazků (tj. ze 7 svazků „FX ROBOT“ a z 10 svazků „A.O.S.“) předložených žalobcem správci daně, soud písemně vyzýval (přípis ze dne 23. 1. 2025) právní zástupkyni žalobce, aby soudu doložila příslušné svazky listin, resp. těch jejich částí, které považuje ve věci za klíčové k prokázání plnění dle předmětných smluv. V přípisu byla právní zástupkyně také poučena o tom, že nedoloží-li požadované, pak se vystavuje nebezpečí neúspěchu ve sporu. Právní zástupkyně žalobce na přípis soudu reagovala podáním ze dne 10. 2. 2025, v němž poukázala na zrušující rozsudek, setrvala na žalobních námitkách a soudu ničeho nepředložila. Soud se vyjádří i k argumentu žalobce, jímž podporoval své tvrzení o řádném fungování obchodních vztahů se společnostmi CALVERA A CITTALIS, a to poukazem

na získané pověření jednatele žalobce na stupeň utajení tajné s tím, že NBÚ k těmto obchodům neuplatnila žádné připomínky. Soud k tomuto upozorňuje, že nelze zaměňovat kontrolní činnost NBÚ a daňových orgánů, tyto správní orgány mají každý své vlastní a zcela odlišné kontrolní mechanismy a zaměřují se na kontrolu odlišných dat a skutečností.

83. Soud se dále zvláště zabýval i žalobcovou námitkou ohledně nesprávného posouzení obsahu předávacího protokolu. Žalobce zdůraznil, že náležitosti předávacího protokolu nejsou v žádném právním předpise stanoveny a měl za to, že správní orgány pouze formalisticky konstatovaly, že obsah díla neodpovídá zadání. Soud dává za pravdu žalobci pouze v tom, že náležitosti předávacích protokolů nejsou upraveny žádným právním předpisem, nicméně zdůrazňuje, že smyslem předávacích protokolů je potvrzení předání sjednaného díla, z předávacích protokolů by tedy mělo logicky, srozumitelně a určitým způsobem vyplývat, jaké konkrétní dílo bylo předmětným protokolem předáno. Soud má za to, že v projednávané věci předání sjednaného díla z předávacích protokolů patrné není.
84. Soud ze správního spisu totiž zjistil, že v předávacím protokolu ke smlouvě o dílo ze dne 21. 11. 2012 uzavřené mezi žalobcem a společností CITTALIS je obecný odkaz na smlouvu o dílo, která je v něm identifikována pouze smluvními stranami a datem uzavření, přičemž datum uzavření je vyplněno v kolonce „Číslo smlouvy/objednávky“, v kolonce „Název a místo díla“ je uvedeno pouze „Forex Robot“ a v kolonce „Předmět díla“ je vepsáno „analýza trhu obchodních systémů“. V protokolu ani v jiné jeho části není obsažena bližší specifikace smlouvy/objednávky. Soud k tomu opět odkazuje na rozsudek Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, jenž ve vztahu k totožné smlouvě, na kterou předávací protokol odkazuje, uvedl, že předávané plnění není ve smlouvě dostatečně určitým způsobem specifikováno, jelikož smlouva je značně obecná a neurčitá a rozsah předávaného plnění není zřejmý ani z předávacího protokolu. Soud ze spisu dále zjistil, že taktéž druhý protokol, předávacího protokolu ke smlouvě uzavřené dne 9. 1. 2012 mezi žalobcem a společností CALVERA, obsahoval pouhé obecné konstatování, že zhotovitel předal objednateli dílo ve smyslu uvedené smlouvy, přičemž taktéž tato smlouva upravovala předmětné plnění značně obecně a neurčitě.
85. Soud se zcela ztotožňuje se závěry přijatými Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47, ohledně předávacích protokolů, a konstatuje, že ani v jednom z předávacích protokolů není dostatečně vymezeno předávané plnění, neboť z protokolů a ani z předmětných smluv, na něž protokoly zcela odkazují, není vůbec seznatelné, jaké konkrétní plnění mělo být hmotným výstupem díla, jenž mělo být tím kterým předávacím protokolem předáno. Soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem shrnuje, že z předávacích protokolů není zřejmý rozsah předávaného plnění a není v nich jasně specifikováno, co přesně a v jakém množství si smluvní strany předaly. Soud nemůže dát za pravdu žalobci, že by správní orgány nenahlédly do příslušných listinných podkladů, a že by pouze formalisticky opakovaně konstatovaly, že obsah díla neodpovídá zadání. Z žalobou napadeného rozhodnutí naopak zcela jednoznačně vyplývá, na základě jakých skutečností dospěly správní orgány k závěru, že z předávacích protokolů není zřejmý rozsah smluvního/předaného plnění. Soud pro stručnost odkazuje na podrobné odůvodnění dané problematiky v bodech [99] až [109] žalobou napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu hodnotily správní orgány veškeré okolnosti týkající se předání díla ve vzájemných souvislostech. Ke vzniku pochybností ohledně předání díla přispěly také pochybnosti ohledně určení osob, jež měly dílo předat/převzít a způsob samotného převzetí díla. Na předávacím protokole se společností CITTALIS jsou totiž jako předávající a přebírající osoby označeni jednatele obou společností, předávající osobou Ing.

Shodu s prvopisem provedla: S. K.

J., osobou přebírající Ing. M., sám žalobce pak ale tvrdil, že nezná osobu, jenž mu dílo předala, a svědek Ing. J. vypověděl, že dílo předával elektronicky nebo osobně panu Ž. Správní orgány tedy logicky dospěly k závěru, že údaje o osobě předávající a přebírající zde nejsou ve shodě. Soud dodává, že správní orgány žalobci nevytýkaly skutečnost, že nelegitimoval své obchodní partnery, ale toliko rozpor informací uvedených v předávacím protokole s informacemi získanými z výpovědí jednatelů dotčených společností o skutečné situaci, která při předání díla nastala. Z předmětného protokolu tedy nelze jednoznačně seznat, co přesně jím bylo předáváno, kdy se tak stalo a jaké osoby se předání účastnily (srov. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2020, č. j. 3 Afs 19/2018-47).

86. Soud uzavírá, že ani tuto námitku nelze považovat za důvodnou.

VI.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

87. Soud shrnuje, že v dané věci byla daň doměřena v souladu se zákonem a judikaturou soudů, soud nicméně shledal pochybení správce daně při aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto důvodu soud zrušil dodatečný platební výměr v té části, ve které žalobci byla uložena povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a rovněž zrušil rozhodnutí žalovaného v té části, ve které tuto část dodatečného platebního výměru potvrdil. Ve zbytku soud žalobu zamítl.

88. Výroky pod body III. a IV. rozsudku rozhodl soud o náhradě nákladů řízení dle § 60 odst. 1 věta druhá s. ř. s., kdy pokud měl účastník ve věci úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů řízení. Žalobce měl v řízení částečný úspěch, povinnost uhradit penále je stanovena ve výši 20 % z částky doměřené daně. Žalobce tak byl v soudním řízení úspěšný pouze z jedné šestiny, neboť k doměřené daně mu nezákonně přibyla povinnost uhradit penále ve výši jedné pětiny z doměřené daně. Žalovaný byl v řízení úspěšnější, proto by měl nárok na náhradu nákladů, jemu však nad rámec běžných činností nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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. února 2025

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu