



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

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

takto:

- I. Žaloba se **z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 8. 2019, č. j. 6896993/19/2003-52521-109765 (dále „dodatečný

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

platební výměr“ nebo „prvoinstanční rozhodnutí“), doměřil žalobkyni (dále také jako „daňový subjekt“) daň z příjmů za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 ve výši 3 401 000 Kč a současně rozhodl o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 680 200 Kč. Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím (žalobou napadené rozhodnutí) dodatečný platební výměr potvrdil.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal ekonomickou činnost žalobkyně a uvedl, že žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti SOFTRIUMPH INTERNATIONAL LLC (dále „STI“) v částce 18 341 549 Kč, které uplatnila jako náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů daňového subjektu ve zdaňovacím období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014.
3. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 28. 4. 2015 zahájil správce daně s žalobkyní daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nákladů dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 3. 8. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Na základě výsledků daňové kontroly, v jejímž průběhu třikrát (v podrobnostech vize body 38, 39 a 40 tohoto rozsudku) žalobkyni vyzval k odstranění pochybností ve smyslu § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“), správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým zvýšil základ daně žalobkyně o náklady, které vynaložila v souvislosti s doklady vystavenými společností STI a které zahrnuje do daňově účinných nákladů v částce 18 341 549,50 Kč, aniž by prokázala, že byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 8. 2020. Správce daně dále snížil základ daně žalobkyně o náklady, které vynaložila v souvislosti se zúčtováním nákladů vzniklých na základě spolupráce se společností Amadeus Czech republic and Slovakia, s.r.o., dříve AMADEUS MARKETING CSA, s.r.o. (dále jen „Amadeus“), a v částce 440 812,50 Kč nezahrnutých do daňově účinných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Proti dodatečnému platebnímu výměru žalobkyně podala odvolání, které směřovalo do bodu 1 zprávy o daňové kontrole č. j. 6167022/19/2003-60563-109979, která tvoří odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí (dále „Zpráva“). O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly prověřoval náklady za služby, zaúčtované na účtu 518903 - Subdodávky, v celkové výši 18 341 549,50 Kč, které žalobkyně uplatnila v základu daně za zdaňovací období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 na základě faktur (přehled předmětných faktur je uveden v tabulce na str. 3 a 4 Zprávy) přijatých od zahraniční společnosti STI. Žalobkyně k obchodní spolupráci doložila Smlouvu o poskytování služeb ze dne 24. 11. 2008 (dále jen „Smlouva o poskytování služeb“) a Smlouvu o přístupu k datům a distribuci (produktů a služeb) ze dne 5. 1. 2009 a ze dne 6. 1. 2014, které mezi sebou obě smluvní strany uzavřely jako dodatky ke Smlouvě o poskytování služeb. Žalobkyně vysvětlila, že od společnosti STI nakupovala data nezbytná pro provoz systému (softwaru) Symphony, jehož je vlastníkem a autorem. Konkrétně se jednalo o data o tarifech leteckých společností, data o kapacitě a obsazenosti jednotlivých rezervačních tříd pro jednotlivé lety a informace o letištních taxách a palivových příplatcích. Tato data lze získávat buď přímo od jednotlivých leteckých společností, z Globálních Distribučních Systémů (dále jen „GDS“) jakým je například Amadeus, Travelport, Galileo a další, nebo od prostředníků, které je získávají z GDS a od leteckých společností. Příkladem takového prostředníka je

společnost STI. Z předložené smlouvy o spolupráci uzavřené mezi žalobkyní a společností Amadeus dne 22. 1. 2004 (dále „Smlouva o spolupráci“) vyplynulo, že žalobkyně od roku 2004 spolupracovala se společností Amadeus. Spolupráce fungovala na principu spojení middlewarové softwarové aplikace (software Symphony) a licence Amadeus API pro připojení do GDS. Ačkoli podle tvrzení žalobkyně mělo na přelomu let 2013 a 2014 dojít ke změně zavedené spolupráce, a sice z důvodu přímého prodeje služeb koncovým zákazníkům, dodatek Smlouvy o spolupráci ze dne 6. 1. 2014 tomu neodpovídá a jiný uzavřen nebyl. Z žádosti o Mezinárodní výměnu informací do USA správce daně o společnosti STI zjistil, že je registrovaná v USA v District of Columbia, nicméně pro správce daně v USA není známa, nepodává v USA daňové přiznání a nemá v USA žádné kanceláře ani zaměstnance. Z žádosti o Mezinárodní výměnu informací do Maďarska správce daně zjistil, že společnost STI má v Maďarsku zřízen bankovní účet č. 12302010-00039254, otevřený u KDB Bank Europe Ltd., na který přicházely platby od žalobkyně. Tyto platby byly následně vybírány v hotovosti jednateli žalobkyně panem M. N. a Z. H., a to pravidelně ve výši 80 000 EUR. Správci daně byla zaslána také prohlášení uložená u banky KDB Bank Europe Ltd., „*Declaration of beneficial owner*“, z nichž vyplývá, že oba jednatelé žalobkyně jsou skutečnými vlastníky společnosti STI a rovněž disponenti jejího bankovního účtu. Samotné platby žalobkyně prováděla tak, že nejdříve vybrala příslušnou částku v hotovosti ze svého bankovního účtu vedeného v měně CZK, tyto přeměnila na eura a v hotovosti opětovně vložila na bankovní účet č. 35-6038990297/0100, vedený v měně EUR. Z tohoto eurového účtu pak byly odesílány platby na účet společnosti STI v KDB Bank Europe Ltd. Uvedený postup žalobkyně vysvětlovala tím, že takto mohla být ke směně mezi CZK a EUR užita „*nejvýhodnější nabídka směnáren*“. Doklady o směně finančních prostředků nicméně žalobkyně nepředložila a ani o těchto transakcích neúčtovala. V účetnictví žalobkyně je zaznamenán až vklad EUR na účet č. 35-6038990297/0100. Jednatelé žalobkyně, pan M. N. a pan Z. H., podali dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za období 2014 spolu s odůvodněním, v němž uvedli, že společnost STI je daňově transparentní entitou a zdanění zisku této společnosti by mělo být provedeno na úrovni beneficentů. Na základě této skutečnosti pak oba jmenovaní coby beneficenti s podílem 50 %, zdanili zisky společnosti STI, a to každý v rozsahu 50 %.

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

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

6. Namítala-li žalobkyně, že správce daně „*může těžko požadovat ručně či razítkem potvrzené objednávky či dodací listy*“, žalovaný uvedl, že za situace, kdy žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek prokazující jakoukoliv reálnou komunikaci se společností STI se nelze divit, že jednostranně podepsané dokumenty posilují pochybnosti daňových orgánů. Přičemž žalobkyně argumentuje jedině tím, že ručně či razítkem opatřené objednávky jsou v době elektronické komunikace již přežitkem. Pochybnosti správce daně nemohou zmírnit ani čestná prohlášení osob, které spolupráci se společností STI sice potvrdily, ale bližší podrobnosti tvrzené spolupráce neuvedly. K objasnění situace pak nepřispívá ani ceník společnosti „ATPCO“. Znalecké posouzení softwaru Symphony oba správní orgány vyhodnotily jako nadbytečné. Předmětem sporu totiž není otázka, zda je software Symphony schopen úspěšně přenášet a zpracovávat data, ale prokázání toho, že tok dat byl pro žalobkyni zprostředkován společností STI, resp. probíhal v kontrolovaném období tvrzeným způsobem. Navíc, limity navrhovaného důkazu připouští sama žalobkyně, když uvádí, že faktické uskutečnění nehmotného plnění se nejlépe demonstruje dodávkou dat, v posuzovaném případě to ovšem není možné, jelikož dodávky od STI už neprobíhají. Ani vysvětlení, že servery mohou být umístěny kdekoli na světě, nemůže ve světle dalších pochybností obstát. Přitom ani žalobkyně nevěděla, kde společnost STI data získává, kolik má zaměstnanců, kde má kanceláře apod. Žalobkyně jako kontaktní osoby zmínila pana P., N. H. T. a pana G., se kterými měla řešit záležitosti týkající se smluv a obchodní záležitosti. Technické záležitosti žalobkyně řešila s technickou podporou. Žádný důkaz dokládající faktickou komunikaci mezi daňovým subjektem a kýmkoliv ze společnosti STI ovšem žalobkyně nepředložila. Žalobkyní předložené notářsky potvrzené dokumenty sice potvrzují registraci společnosti STI a osobu pana G. coby ředitele společnosti STI, což potvrdil i samotný pan G. v jím vyhotoveném prohlášení, nikoli však v inkriminovaném období, což vyplývá ze samotného vyjádření žalobkyně. Za této situace žalobkyní předložené formální dokumenty samy o sobě faktické dodání služeb neprokazují. Skutečnost, že společnost STI nemá žádné zaměstnance a kanceláře, pak vede k dalším pochybnostem o tom, zda skutečně mohla dostát svým závazkům vyplývajícím ze Smlouvy o poskytování služeb, tj. poskytování produktů a služeb, jejich vylepšování, zakázkové úpravy, údržby, opravení chyb, podávání zpráv o problémech týkajících se dodaných produktů, zajištění školení a zákaznické podpory apod. Eventualitu, že systém mohl fungovat bez úprav, vylepšování, údržby apod. žalovaný nepřipouští, stejně jako vysvětlení žalobkyně, že u služeb poskytovaných v oblasti IT, je osobní kontakt nahrazen poskytováním služby přes automatizované systémy. V situaci, kdy sama žalobkyně přiznala, že školení a zákaznická podpora ze strany STI neprobíhala, žalobkyně žalovaného nepřesvědčila o tom, že se společnost STI reálně podílela na faktickém dodání předmětných služeb. Za takové situace by totiž bylo nelogické platit za služby zahraniční společnosti, která se na jejich realizaci nepodílí a není ani autorem či vlastníkem aplikace, která předmětné služby zabezpečuje. Pochybnosti žalovaného pak posílilo i zjištění, že platby za domnělé služby probíhaly v hotovosti, tj. v rozporu se Smlouvou o poskytování služeb, přičemž výběry z bankovního účtu společnosti STI v Maďarsku prováděli jednatelé žalobkyně, kteří se

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

7. Žalovaný si rovněž není vědom jakéhokoliv porušení zákonných předpisů, či takového jednání správce daně, které by bylo možné označit za nesprávné či jinak nepřiměřené a které by nastalo při dokazování. V důsledku neakceptování tvrzení žalobkyně, resp. neprovedení důkazního návrhu, žalobkyni nebylo znemožněno prokázat, co sama tvrdí. Žalobkyně v posuzovaném případě neprokázala, že společnost STI byla materiálně a personálně způsobilá k tomu, aby byla schopna předmětné služby žalobkyni dodat. Vzhledem k nesrovnalostem při provádění a vybírání plateb za domněle uskutečněné služby, žalobkyně neuspěla ani při obhajobě svého tvrzení, že předmětný náklad skutečně vynaložila, když se přitom jedná o základní předpoklad toho, aby náklady mohly být vůbec uvažovány jako daňové účinné. Ohledně osob pana M. N. a Z. H. coby beneficentů společnosti STI, je žalovaný přesvědčen, že jmenovaní by neakceptovali zdanění těchto plateb, pokud by je společnosti STI skutečně předali. Jestliže jednatelé žalobkyně v souvisejících daňových řízeních příjmy zdanili, bez toho aniž by prokázali, že o jejich příjem se fakticky nejedná, nemůže se žalobkyně nyní spoléhat na to, že bude mít správce daně při současných dalších pochybnostech pořízení služeb za prokázané a otázku skutečného vlastníka společnosti STI za vyjasněnou. Jednatelé žalobkyně tyto příjmy zdanili jako fyzické osoby, neboť neprokázali, že by nebyli skutečnými příjemci plateb, resp. skutečnými vlastníky společnosti STI, tyto platby zdanili daní z příjmu fyzických osob. Navíc je třeba odlišovat subjekt (zde fyzickou osobu), který zdaňoval příjmy přijaté na účet společnosti STI, od žalobkyně, jelikož se jedná o dva odlišné poplatníky, figurujících ve dvou na sobě nezávislých daňových řízeních. Zohlednění výdajů žalobkyně jen proto, že jiná společnost (resp. její jednatelé) musela dodatečně zdanit příjmy, když tato nevyklučuje, že k těmto nebudou v budoucnu alokovány související náklady, by odporovalo nejen smyslu daňového zákona, ale i principům účtování.

II. Obsah žaloby a dupliky a vyjádření žalovaného

8. Žalobkyně má za to, že **prokázala splnění podmínek** pro zahrnutí nákladu ve výši 18 341 549 Kč do daňově účinných nákladů, tedy faktickou potřebu nákupu dat pro systém Symphony přes společnost STI. Vstupní data od společnosti STI byla nutná pro fungování softwaru Symphony pro vyhledávání nejvhodnějších letenek, bez nich by

software vůbec nemohl fungovat a daňový subjekt by nemohl dosahovat výnosů z prodeje služeb. Zároveň žalobkyně prokázala, že data nenakupuje od jiného dodavatele. Žalovaný sice faktické uskutečnění těchto skutečností popírá, zároveň ale nepředkládá vlastní popis toho, jakým způsobem se data potřebná pro fungování systému Symphony do systému dostala. Žalovaný tak zcela rezignoval na zásadu materiální pravdy dle ust. § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“).

9. Žalovaný nepostupoval ani v souladu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu (zásada volného hodnocení důkazů), když ani on ani správce daně nevzali v potaz nebo **nehodnotili celou řadu** důkazů (vyjmenovaných na str. 5 až 7 dodatečného platebního výměru), které žalobkyně navrhla, a to včetně znaleckého přezkoumání fungování softwaru Symphony. Některé z provedených důkazů žalovaný nesprávně interpretoval (např. Work Order, Data Delivery Note), když z těchto důkazů zřetelně vyplývá, že společnost STI žalobkyni dané plnění poskytla. Ručně či razítkem potvrzené objednávky, jak je požaduje správce daně, je požadavek vybočující z běžné obchodní praxe, když doklady o plnění jsou běžně generovány automatizovaným systémem.
10. Žalobkyně má za to, že splnila již svou primární povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu, totiž povinnost přiznat daň a doložit toto své tvrzení příslušnými účetními dokumenty. Správce daně neprokázal existenci důvodných pochybností o daňovém tvrzení žalobkyně. Správce daně dle žalobkyně nebral v potaz důkazní prostředky žalobkyně, zejména objednávky, faktury, záznamy ze systému o poskytnutém plnění a její tvrzení o nezbytnosti vstupních dat dodávaných od společností STI pro fungování vyhledávacích systémů (software) žalobkyně. Zároveň správce daně odmítl provést důkaz znaleckým přezkoumáním softwaru žalobkyně, který byl navržen k prokázání skutečnosti, že společnost STI fakticky dodávala data žalobkyni (demonstrace dodávky dat) a jakým způsobem dodávka dat probíhala, nikoliv k otázce „vlastnictví softwaru Symphony“. Provedení tohoto důkazu žalobkyně opětovně navrhuje i v tomto probíhajícím soudním řízení.
11. Dle názoru žalobkyně z pouhého faktu, že finanční úřad v USA tvrdí, že společnost STI nemá v USA žádné kanceláře ani zaměstnance nelze vyvozovat žádné závěry o ekonomické podstatě společnosti STI, přičemž žalobkyně objasnila i postavení osob M. P. i A. J. G. v této společnosti. Existenci faktické spolupráce žalobkyně se společností STI potvrdili i více prezident pro strategický rozvoj Ing. O. V., Ph.D., více prezident vývoje Ing. M. R. a více prezident pro marketing a prodej pan P. D. Fakt, že sami se společností STI nekomunikovali, není nijak překvapivý, neboť u žalobkyně je běžnou praxí, že některé klíčové oblasti mají v kompetenci výhradně jednatelé. Některé obchodní případy řeší výhradně pan Z. H. a některé technické případy řeší výhradně pan M. N. Obchodní jednání se společností STI vedl pan Z. H. a technické napojení na systémy STI a vkládání dat do Symphony implementoval pan M. N. Systém Symphony byl užíván nejen k podnikání žalobkyně, ale také pronajímán třetím stranám. Tento systém sám o sobě by dle žalobkyně nemohl fungovat bez vstupních dat od společností STI.
12. Hodnocení správce daně na str. 12 napadeného rozhodnutí nemá oporu v reálném průběhu skutkového stavu, kdy vstupní data byla společností STI poskytována automatizovaným způsobem, na základě přístupu do jejich systému. Ze samotného faktu, že ze strany STI neprobíhala sjednaná podpora a školení nelze vyvozovat žádné

účelové závěry, jak to činí správce daně. Pokud vložená data byla správná a systém po vložení těchto dat produkoval správné výsledky, neměla žalobkyně nejmenší pochybnosti a důvod po těchto skutečnostech pátrat.

13. Pokud jde o bankovní účet společnosti STI zřízený v Maďarsku, žalobkyně uvádí, že šlo o speciální účet pouze pro spolupráci žalobkyně a společnosti STI, ke kterému měli dispoziční práva pouze jednatelé žalobkyně, pan M. N. a pan Z. H. Tímto způsobem bylo vyhověno požadavku společnosti STI na předávání plateb v hotovosti a požadavku žalobkyně na záruku kontinuity dodávky dat, neboť k hotovostním platbám docházelo s časovým odstupem. Podpis dokumentu „*Declaration of beneficial owner*“ jednatele žalobkyně, žalobkyně připisuje jednání v právním omylu, tyto osoby nejsou skutečnými majiteli společnosti STI.
14. Z bankovního účtu v CZK byly vybírány částky v hotovosti, následně přes pokladnu trezor byly vkládány na bankovní účet, a to již v měně EUR, z důvodu, že pokladna je umístěna v kanceláři pana H. v trezoru, a slouží k zajištění pohotovostní finanční rezervy a také k převodu peněz mezi bankovními účty a mezi měnami CZK a EUR. O směně CZK na EUR se účtuje jen na základě bankovních výpisů, to znamená, že při směně mezi CZK a EUR pan H. využívá nejvhodnější nabídky směnárny. Skutečnost, že v účetnictví žalobkyně není účtováno o kurzových rozdílech, nic neprokazuje. Tabulka uvedená správcem daně na základě porovnání informací získaných z bankovního účtu žalobkyně a výběrů v hotovosti z účtu společnosti STI dle názoru žalobkyně pouze prokazuje, že na eurový účet byly vždy vkládány takové obnosy, aby mohly být hrazeny odpovídající částky společnosti STI.
15. Pokud vzal správce daně na vědomí skutečnost, že fyzické osoby pan M. N. a pan Z. H. přiznali a uhradili daň z příjmu z částek vybraných pro STI z jejího maďarského účtu na základě dodatečného daňového přiznání, a nerozporuje ji, pak je zřejmé, že plnění ze strany STI muselo proběhnout a finanční částky za tato plnění byly zdaněny na úrovni beneficentů, ať už se jedná o skutečné nebo domnělé beneficenty. Tyto příjmy skutečně byly STI obdrženy na základě řádně poskytnutého plnění - vstupních dat do systému Symphony. Kdyby nedošlo k plnění od STI pro žalobkyni, nebyla by za tato plnění uhrazena sjednaná odměna a těžko by mohly vzniknout i nějaké příjmy na straně beneficentů STI, ať už by byl touto osobou kdokoliv. Tento stav znamená, že nebyla správně a ve všech souvislostech vyměřena daň a došlo k porušení ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu.
16. Žalobkyně rovněž považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť hodnocení důkazů provedené žalovaným vykazuje znaky svévole a libovůle, žalovaný zcela rezignoval na odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž odvolací důvody vtělené žalobkyní do odvolání byly zploštěny na několik dílčích otázek, které žalovaný lakonicky vypořádal tak, že konstatoval, že „*Odvolací orgán se tudíž primárně odkazuje na závěry správce daně uvedené ve Zprávě*“. Argumentace žalobkyně uplatněná v odvolání není nijak konkrétně hodnocena, a není vůbec zřejmé, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení důkazů, jakým způsobem naložil a jak posoudil argumentaci žalobkyně.
17. K argumentaci žalovaného v odst. 51) až 53) napadeného rozhodnutí se žalobkyně vymezuje tak, že uvádí, že ani během roku 2013 nebylo možné plnit lokální databázi s využitím online komunikace do globálního distribučního systému Amadeus. Proto žalobkyně využívala dodávky dat STI ještě před rokem 2013.

18. Ve své duplice ze dne 3. 12. 2020, podané v návaznosti na vyjádření žalovaného k žalobě, žalobkyně setrvala na svých dosavadních tvrzeních a postojích.
19. **Žalovaný** ve svém vyjádření k žalobě zdůraznil, že na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí stále trvá a v podrobnostech na něj odkazuje. Pro stručnost a z důvodu opakování argumentace uvedené v napadeném rozhodnutí soud shrnuje, že žalovaný má za to, že z žádného z žalobkyní předložených důkazů [faktury přijaté od společnosti STI, Smlouva o poskytování služeb ze dne 24. 11. 2008 a její dodatky ze dne 5. 1. 2009 a ze dne 6. 1. 2014 nazvané jako Smlouva o přístupu k datům a distribuci (produktů a služeb), Work Order (objednávky), Transactions Note (zprávy o transakci), Data Delivery Note (potvrzení o přenosu datových souborů), seznamy zákazníků, faktury, které souvisí s projektem Ukrajina a čestná prohlášení o spolupráci a dodávce dat od společnosti STI] faktický nákup dat od společnosti STI nevyplývá a žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaného pochybnosti ohledně způsobilosti společnosti STI ekonomicky fungovat nebyly odstraněny (žalobkyně neprokázala, že by došlo k omezení spolupráce se společností Amadeus a naopak rozšíření spolupráce se společností STI), stejně tak žalobkyně nijak nevysvětlila, proč došlo k úhradě jejích závazků v rozporu se smluvními podmínkami. Platby přijaté na bankovní účet v Maďarsku přitom zdanili jednatelé žalobkyně jako svůj příjem. Předmětem sporu není vlastnictví software Symphony žalobkyní ani skutečnost, že žalobkyně tento systém prodává a fakturuje svým zákazníkům (např. projekt Ukrajina). Přezkoumání tohoto software znaleckým posudkem nebylo potřebné, neboť mezi stranami existuje spor o původu dat čerpaných do lokální databáze software Symphone, konkrétně zda tato data byla dodávána právě společností STI, a nikoli samotné fungování tohoto software. Otázka, zda byla data získávána prostřednictvím zprostředkovatele či nikoliv, nemůže být takto zodpovězena, a to zejména za situace, kdy není známo ani to, zda má společnost STI nějaký server, kde je umístěn, ani jiné bližší informace o této společnosti. Simulovat tok dat v době, kdy žalobkyně již se společností STI na tomto projektu nespolupracuje, není možné.

III. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 2. 2024, čj. 5 Af 31/2020-96 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2025, čj. 8 Afs 78/2024-83

20. Městský soud ve svém rozsudku ze dne 29. 2. 2024, č. j. 5 Af 31/2020-96 (dále „rozsudek městského soudu“), napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť jako důvodnou shledal námitku žalobkyně, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k vysloveným pochybnostem. Současně vyjádřil svůj právní názor, že žalobkyně břemeno tvrzení i důkazní k prokázání svého nároku na odpočet nákladů na dodávku dat poskytnutých společností STI unesla.
21. Proti tomuto rozsudku žalovaný podal kasační stížnost, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 24. 2. 2025, čj. 8 Afs 78/2024-83 tak, že rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále „zrušující rozsudek“). Svě zásadní úvahy vedoucí ke zrušení rozsudku městského soudu kasační soud ve vztahu k důvodnosti vyslovených pochybností správce daně shrnul v bodech [27] až [32]. V nich zejména uvedl, že skutečnosti vyslovené v řízení správcem daně jsou způsobilé zpochybnit jak to, že (i) plnění ve formě dodávky dat od STI reálně probíhalo, tak i to, že (ii) za něj bylo této společnosti zapláceno. Pro další řízení pak městskému soudu uložil zabývat se tím, zda se žalobkyni podařilo pochybnosti správce daně odstranit a zda

tvrzení žalobkyně a jí doložené podklady přinášejí dostatečnou míru pravděpodobnosti o tom, že plnění od STI (včetně plateb za něj) bylo skutečně poskytnuto. Přitom uložil znovu posoudit, zda je třeba provést důkaz znaleckým posudkem k prokázání toku dat do systému Symphony.

IV. Další vyjádření žalobkyně a žalovaného v návaznosti na zrušující rozsudek NSS

22. V podání ze dne 2. 5. 2025, učiněném v návaznosti na doručení zrušujícího rozsudku NSS, a doplněném dne 17. 6. 2025), žalobkyně k prokázání svých tvrzení navrhla provést důkaz protokolem o **výsledku Ing. B.**, zaměstnance společnosti Amadeus, pořízeném v souběžně vedeném řízení městským soudem pod sp. zn. 47 T 7/2024. Jmenovaný, dle názoru žalobkyně, ve své výpovědi potvrdil, že žalobkyně ke své činnosti potřebovala data k vytvoření lokální databáze, která neměla od společnosti Amadeus.
23. K návrhu na provedení důkazu demonstrací toku dat do software Symphony a znaleckým přezkumem tohoto software uvedla, že první nabídka na demonstraci dodávky dat proběhla z její strany během ústního jednání dne 4. 8. 2015. Tehdy bylo pracovníkům FÚ Mgr. A. P. a Bc. M. P. při vysvětlování spolupráce s STI nabídnuto předvedení dodávky dat, tj. jak dochází k objednávkám dat přes systém STI a jak jsou dále dodaná data zpracována. Obě pracovnice FÚ demonstraci opakovaně odmítly s tím, že jde o příliš technické detaily a že vysvětlení spolupráce je pro ně dostatečné. Sporovat tok dat správce daně začal až výzvou ze dne 7. 5. 2018, tedy v době, kdy již nepokračovala spolupráce s STI (tato byla ukončena k 31. 12. 2017). Demonstrace dodávky dat již tehdy nebyla možná, a žalobkyni nezbylo než dodat veškeré důkazy, které bylo možné opatřit, tj. vyjádření jednatele STI, čestná prohlášení pracovníků atd.
24. Absenci školení (bod [28] zrušujícího rozsudku) žalobkyně vysvětlila tím, že spolupráce s STI začala v roce 2008 a v té době probíhala čilá komunikace, jejíž součástí bylo i seznámení se s formátem a způsobem přenosu dat a dalšími technickými podrobnostmi, které by bylo možné nazvat školením. Po propojení a nastavení přenosu dat již vše probíhalo automatizovaně. Po celou dobu spolupráce měli jednatele žalobkyně přístup do portálu STI, ve kterém prováděli objednávky přenosu dat a potvrzovali přijetí objednaného plnění. Jak vyplývá z **emailové komunikace mezi žalobkyní a společností STI z května 2025** (přiloženo k důkazu) software společnosti STI byl hostován na virtuálním privátním serveru (VPS) umístěném ve Velké Británii. VPS fungoval jako zprostředkovatelská platforma, která zpracovávala data a následně přenášela na servery žalobkyně prostřednictvím FTP, který byl propojen s globálními distribučními systémy (GDS) Worldspan a Galileo, aby bylo možné získávat relevantní data. Systém byl plně automatizovaný a zahrnoval monitorovací funkce, které zajišťovaly plynulý a nepřerušovaný provoz bez manuálního zásahu. Veškerou potřebnou infrastrukturu a podpůrné služby v oblasti poskytování dat o nabídkách letenek online poskytla žalobkyni společnost Cutting Edge Developments Limited se sídlem v Londýně, na základě uzavřené **zprostředkovatelské smlouvy**, jejíž kopii žalobkyně přiložila k důkazu. Veškeré personální i materiální zázemí má společnost STI mimo území USA, na americké půdě nepodniká (je vedena jako hostující LLC), a proto zde ani nemá zaměstnance, kancelář, sklady, zákazníky atd. na americké půdě; rovněž zde není registrována k platbě daní.

25. Jednatelé žalobkyně nejsou skutečnými vlastníky STI. Prohlášení jednatelů ze dne 12. 9. 2024, z něž žalovaný tuto skutečnost dovodil, je datováno až po konci řešeného zdaňovacího období a nelze jej na zdaňovací období vztáhnout. Z **emailové komunikace mezi žalobkyní a STI z dubna 2025** a z rozhodnutí členů (**Resolution of Members**) **STI ze dne 8. 4. 2014**, jež žalobkyně navrhuje provést k důkazu, bylo ověřeno, že skutečným vlastníkem STI byl v období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 pan M. P.. Na jaře 2014 přešlo úplné vlastnictví STI na společnost Marchena Holding Ltd., resp. fakticky na pana N. H. T., který v té době společnost řídil, a který zůstal jejím skutečným vlastníkem až do své smrti v roce 2024. Jakékoli spojení mezi jednatelem žalobce a společností Marchena Holding Ltd. nebylo nikdy tvrzeno ani prokazováno.
26. Žalobkyně je přesvědčena, že k prokázání jejího tvrzení ohledně předávky peněz v hotovosti pokladníkovi společnosti STI není třeba předložit potvrzení pokladníka STI, když tehdejší ředitel STI, pan G., ve svém ve svém notářsky ověřeném prohlášení ze dne 7. 5. 2019 potvrdil převzetí veškerých částek v hotovosti. K tvrzení o směně peněz vkládaných žalobkyní hotově na vlastní účet v eurech žalobkyně navrhla k důkazu provést **pokladní deník „pokladny trezor“**, který byl předložen v paralelně řešené trestní věci vedené městským soudem pod sp. zn. 47 T 7/2024. Z tohoto deníku vyplývá, kdy a jaké částky byly směněny z CZK na EUR v hotovosti, a tedy že se jednalo o interní směnu v rámci pokladny trezor. K ukončení spolupráce mezi žalobkyní a společností STI došlo poté, co žalobkyně od 1. 1. 2018 navázala spolupráci s britskou společností Loginet, která dodávala data pro letecké společnosti bez měsíčních poplatků, a část dat pro cestovní agentury již nebylo potřeba, protože je nahradil produkt Amadea Master Pricer +/-.
27. K doplněným podáním žalobkyně žalovaný ve svém vyjádření ze dne 10. 7. 2025 uvedl, že žalobkyně fakticky přiznává, že spolupráci s STI porušovala licenční smlouvu se společností Amadeus, pokud pořizovala data od jiné konkurenční společnosti, jak tvrdí. Výslech svědka B., resp. protokol o jeho výsledku, žalovaný považuje za opožděně vznesenou žalobní námitku, a proto nepřipustnou. K ostatním nově předloženým důkazům žalovaný odkazuje na zásadu, že soudní řízení není pokračováním řízení správního a že soud přezkoumává, zda napadené rozhodnutí ob stojí na základě zjištěného skutkového stavu. Z předmětného protokolu o výsledku dle názoru žalovaného navíc nevyplývá, že by žalobkyni měla být poskytována data od společnosti STI, kdy název této společnosti ani svědek sám nevěděl a tuto společnost neznal. Ze skutečnosti, že svědek vypověděl, že žalobkyně získávala data i jiným způsobem než ze systému Amadeus, rozhodně nelze dovozovat, že žalobkyně ve zdaňovacím období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 získávala data od společnosti STI, jak zkratkovitě dovozuje žalobkyně. Navíc z výpisu z obchodního rejstříku vyplývá, že Ing. B. byl u společnosti Amadeus prokuristou až v době od 6. 1. 2015 do 5. 4. 2017 a jednatelem této společnosti od 5. 4. 2017 dosud, tedy až po skončení zdaňovacího řízení. Jde-li o důkaz přezkoumáním software, žalovaný poukazuje na to, že tento důkazní návrh se objevuje až ve vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolních zjištění ze dne 18. 6. 2019. S ohledem na ukončenou spolupráci se společností STI nebylo možné tento důkaz provést, což shodně vyslovil i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Informace ohledně personálního i materiálního zázemí, jakož i tvrzení ohledně přístupu žalobkyně do portálu STI, mohla žalobkyně učinit a navrhnout k důkazu již v průběhu správního řízení, což neučinila. Přičemž i k této otázce se již závazně vyjádřil kasační soud ve

zrušujícím rozsudku. Obdobné pak platí i o tvrzení žalobkyně ohledně identifikace skutečných vlastníků. I k této otázce mohla žalobkyně navrhnout důkazy již v průběhu správního řízení, přičemž Nejvyšší správní soud se ve svém zrušujícím rozsudku k této otázce rovněž závazně vyjádřil. Tvrzení žalobkyně o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění nemůže prokázat ani nově založený důkaz – rozhodnutí členů (Resolution of Members) ze dne 8. 4. 2014. V této listině není nikde společnost STI zmíněna, chybí na ní i podpis této společnosti. Navíc byla vydána až po skončení zdaňovacího období. K navrženému důkazu pokladním deníkem „pokladny trezor“, žalovaný vyslovuje údiv, že byl předložen v rámci trestního řízení, a nikoli v řízení daňovém, ačkoli k předložení všech důkazních prostředků správce daně žalobkyni opakovaně vyzýval. Dle žalovaného ani tento důkazní prostředek nemůže odstranit oprávněné pochybnosti správních orgánů, neboť žalobkyně nepředložila žádný doklad o směně finančních prostředků (ze směnárny) a ani o této směně neúčtovala. Tento deník je dle názoru žalovaného nevěrohodný. Žalobkyně dosud neprokázala směnu finančních prostředků, když žádný doklad o této směně nepředložila (ze směnárny) a ani o této směně neúčtovala. Žalobkyně rovněž neprokázala předání finanční hotovosti pokladníkovi z STI. Jiná potvrzení o převzetí hotovosti nepředložila, ačkoliv předmětná daňová kontrola započala již dne 28. 4. 2015, tedy o čtyři roky dříve, než předložené notářsky ověřené prohlášení ředitele STI o převzetí veškerých částek v hotovosti.

28. V replice na vyjádření žalovaného ze dne 10. 7. 2025 žalobkyně zopakovala svou argumentaci z podání z 2. 5. a 17. 6. 2025.

V. Posouzení žaloby

29. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobkyní vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného a shledal, že žaloba je důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobkyně i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
30. Soud neprovedl žalobkyní navržené důkazy listinami, které jsou součástí spisového materiálu, neboť z něj při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného vychází a správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS). Soud k důkazu neprovedl žalobkyní navržené dokumenty v podání ze dne 2. 5. a 17. 6. 2025 ani jí navržený znalecký posudek k přezkoumání způsobu fungování software Symphony, a to z důvodů, jimž se podrobněji věnuje v následujících částech rozsudku, zejména bodech 51 až 57 tohoto rozsudku.
31. Podstatou projednávané věci je posouzení daňové uznatelnosti nákladů na služby poskytnuté společností STI a spočívající v dodávce dat do systému Symphony, jak byly deklarovány na fakturách tohoto dodavatele žalobkyně uvedených v tabulce na str. 3 a 4 Zprávy.

VI. 1 K rozložení důkazního břemene

32. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se*

odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Je to tedy nepochybně poplatník, kdo prokazuje existenci a výši výdajů snižujících základ daně (daňově účinných výdajů). V souladu s § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. například pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproazuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99).

33. Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co neúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 cit. ust.), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107 a v něm citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125).
34. Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné*“ (srov. již výše uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval. Jinými slovy, bylo na žalobkyni, aby vyvrátila pochybnosti správce daně a prokázala faktické vynaložení výdajů v deklarovaném rozsahu, a nikoli na správci daně, aby zcela vyvrátil, že byla plnění realizována, jak nyní žalobkyně namítá.
35. Je to ostatně žalobkyně, kdo si nárokuje daňové uznání výdajů, proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich faktické uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, č. 794/2006 Sb. NSS). Sporné skutečnosti daňový subjekt zpravidla prokazuje jinými důkazními

prostředky než účetními doklady (viz rozsudek téhož soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

IV. 2 Správce daně identifikované pochybnosti

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

podrobně vysvětlila, že předmětem nákupu od společnosti STI jsou data a technická pomoc, která ukládá potřebná data do lokální databáze online internetového nástroje Symphony bez nutnosti online komunikace do globálních distribučních systémů (GDS). Při ústním jednání, které se konalo dne 18. 2. 2016, žalobkyně dále předložila dokumenty týkající se výpočtu odpisů software Symphony a věcného uspořádání účtů 551130, 551224, 551395 a 551385 týkající se spolupráce se společností Amadeus. Při ústním jednání dne 2. 3. 2016 žalobkyně potvrdila, že je vlastníkem software Symphony s tím, že Symphony je obchodní název analýz, algoritmů a programových kódů middleware.

39. Ve své druhé výzvě k odstranění pochybností ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4532049/16/2003-60563-110258, správce daně žádal žalobkyni, aby pro účely posouzení postupu podle § 37 zákona o daních z příjmů upřesnila název a adresu sídla společnosti STI a stát, ve kterém byla daňovým rezidentem. Dále správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala, zda jí na základě smlouvy o poskytování služeb bylo poskytnuto právo na užití software (jak je uváděno ve smlouvě) nebo poskytnuta data (jak tvrdí žalobkyně). A dále, aby žalobkyně sdělila, jak konkrétně probíhala spolupráce se společností AMADEUS, zda byla lokální databáze žalobkyně součástí GDS Amadeus (či jiného GDS) a zda pro připojení do lokální databáze je využíván systém Symphony. Pokud tato lokální databáze není součástí GDS, žalobkyně měla doložit a prokázat, jakým způsobem náklady vynaložené na její zařízení sloužily k dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Konečně byla žalobkyně vyzvána, aby popsala a vysvětlila jeden jí realizovaný konkrétní obchodní případ v plném rozsahu (od pořízení dat do lokální databáze až po konečného zákazníka) s uvedením fakturace. K této výzvě žalobkyně upřesnila název a adresu společnosti STI a uvedla, že na základě smlouvy o poskytování služeb jí společnost STI poskytuje službu spočívající v umožnění přístupu do informačního systému STI, ve kterém žalobkyně nalezne a podle svého uvážení použije data zpracovaná STI pro svoji podnikatelskou činnost. STI zhodnocuje primárně veřejně dostupné informace a poskytuje je svým zákazníkům. Součástí systému Symphony je lokální databáze, která je průběžně vyvíjena spolu s celým systémem a plněna daty, která žalobkyně získávala od společnosti STI. Data v lokální databázi souvisela s GDS do té míry, že představovala zdrojová data pro systém Symphony, který z nich sestavoval nabídky letenek, které následně byly rezervovány v GDS, např. v GDS Amadeus. V rámci komunikace s GDS byla v lokální databázi udržována data o knihovatelnosti nabídek, přesnosti cen, reference na vzniklé rezervace a vystavené letenky. Změna smlouvy se společností Amadeus na začátku roku 2014 znamenala, že žalobkyně sama získala licenci k přístupu do GDS Amadeus a letenky tedy mohla rezervovat sama. Ke spolupráci se společností Amadeus uvedla, že tato společnost vlastnila licenci k přístupu k GDS Amadeus, na základě které bylo možné letenky rezervovat. K doložení svých tvrzení ohledně fungování obchodní spolupráce se společností STI dodala účetní doklady k tzv. Projektu Ukrajina.
40. Ve třetí výzvě ze dne 7. 5. 2018, č. j. 4197167/18/2003-60563-109979, správce daně vyslovil pochybnosti o uskutečnění plnění fakturovaného na dokladech od společnosti STI v návaznosti na zjištění učiněná na základě mezinárodního dožádání a žádal doložení důkazů jednoznačně prokazujících, že k faktickému plnění došlo žalobkyní deklarovaným způsobem, v rozsahu, množství a cenách uvedených na předmětných fakturách a že bylo poskytnuto společností STI. Dále byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala, že se u těchto částek jedná o výdej podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

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

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

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

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

V. 3 Povaha a důvodnost pochybností

a) základní úvaha

44. Nejvyšší správní soud v bodě [33] zrušujícího rozsudku vyslovil závěr, že správce daně unesl své důkazní břemeno k vyslovených důvodným pochybnostem. Podle ust. § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s.ř.s.“) přitom platí, že *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí*. V dalším řízení tedy městský soud vychází z vysloveného závěru, že pochybnosti o uskutečnění plnění ze strany společnosti STI byly správcem daně vysloveny důvodně a předmětem jeho zkoumání bude zjištění, zda žalobkyně svou důkazní aktivitou tyto pochybnosti vyvrátila.
45. Soud v této souvislosti předně podotýká, že důvodné pochybnosti správce daně přetrvávaly i poté, co žalobkyně po splnění primární důkazní povinnosti (viz blíže bod 36 tohoto rozsudku) správci daně předložila písemnosti blíže popsané v bodech 38 a 39 tohoto rozsudku. V návaznosti na v pořadí třetí výzvu k odstranění pochybností (výzva ze dne 7. 5. 2018) žalobkyně navrhla výsledk svých jednatelek, pana M. N. a pana Z. H. (zhodnocení výsledku správcem daně soud blíže popsal v bodě 41 tohoto rozsudku). Dne 6. 6. 2019 žalobkyně předložila Certificate of Good Standing, Certificate of Incumbency a úředně ověřené Potvrzení od STI (vyhotovené p. G.), ve kterém se uvádí, že v době od 1. 4. 2013 do 31. 12. 2017 STI poskytovala žalobkyni data leteckých společností pro regiony střední a východní Evropy. Přičemž za období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014

hodnota úplaty za poskytovaná plnění činila částku 683 700 EUR, která byla žalobkyní v plném rozsahu zaplacená. Ve vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění sepsaném dne 18. 6. 2019 žalobkyně uvedla, že realizaci plnění lze prokázat nejlépe demonstrací dodávky dat, což již nyní realizovat nejde, když dodávky dat od STI již neprobíhají. Způsob fungování systému Symphony lze dle názoru žalobkyně nicméně zjistit i znaleckým posudkem, jehož provedení žalobkyně navrhla. Stejný důkaz pak navrhla i v žalobě.

46. Správce daně se zhodnocením všech předložených důkazů podrobně věnoval již v prvoinstančním rozhodnutí, na což navázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, zejména v bodech [34] a násl. Soud souhlasí s žalovaným, že vyslovené pochybnosti správce daně ohledně absence ekonomického důvodu pro obchodní spolupráci se společností STI při souběžné existenci smlouvy o spolupráci se společností Amadeus, která vlastní licenci API pro připojení do GDS, a již žalobkyně dle svých vlastních tvrzení též využívala, nemohly být rozptýleny pouze opakovaným vysvětlováním obecného způsobu fungování systému Symphony, aniž by žalobkyně svá tvrzení jakkoli dokládala. Přitom z předložených důkazů (smlouva o poskytování služeb, smlouva o spolupráci, včetně dodatků k nim) nikterak nevyplývá, že by se právě pro období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014, způsob do té doby existující spolupráce měnil, což důkladně hodnotil i žalovaný v bodě [51] napadeného rozhodnutí. Soud rovněž považuje za přílehlavý závěr žalovaného, že i tehdy, byla-li by existence ekonomické potřeby pro spolupráci s dalším GDS či zprostředkovatelem prokázána, žalobkyni by stále tížilo břemeno důkazní k prokázání, že touto jinou společností byla právě STI (srov. již žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109).
47. Žalobkyně uskutečnění plnění prokazuje objednávkami, zprávami o transakcích a zprávami o doručení dat podepsanými toliko jednou smluvní stranou, a to žalobkyní. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku aproboval závěr žalovaného, že tyto dokumenty nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že k žalobkyní deklarovanému plnění došlo. Následně tedy žalobkyně navrhla provést k důkazu čestná prohlášení tehdejšího ředitele společnosti STI, p. G., ze dne 7. května 2019, a čestná prohlášení zaměstnanců společnosti, Ing. V., Ing. R. a pana D. Žádné z těchto prohlášení však neuvádí konkrétní informace, ve kterých bylo potvrzeno jak uskutečnění fakturovaného plnění, tak i přijetí platby za něj. Přitom i důkazní síla samotných čestných prohlášení je o mnoho slabší než důkazní síla jiných důkazů. Jak již vyjádřil Nejvyšší správní soud v bodě [30] zrušujícího rozsudku, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky NSS z 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS, ze 4. 10. 2017, čj. 6 Afs 35/2017-34, body 21 a 22, z 31. 8. 2015, čj. 4 Afs 123/2015-53, bod 40, či z 21. 12. 2022, 10 Afs 529/2021-46, bod 19) v daňovém řízení důkaz k prokázání určité skutečnosti čestným prohlášením provést nelze. Čestné prohlášení je způsobilé skutečnost jen osvědčit. Ve srovnání s prokázáním určité skutečnosti má osvědčení značně nižší míru důkazní síly. Na tom nic nemění ani případné sepsání čestného prohlášení ve formě notářského zápisu. Žalovaný tedy v řízení mohl k tvrzením uvedeným v prohlášeních p. G. či zaměstnanců žalobkyně přihlížet (což učinil), avšak tato prohlášení nebyla sama o sobě způsobilá pochybnosti správce daně rozptýlit.
48. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení nerozptýlila pochyby správce daně ani ohledně dalších nestandardních skutečností doprovázejících předmětné dodávky. Podle

údajů získaných správcem daně společnosti STI chybělo personální i materiální zázemí k výkonu činnosti. Ačkoli podle uzavřené smlouvy měla STI poskytovat technickou podporu a školení, tuto dle vyjádření jednatelů žalobkyně při jejich výsledku nijak neposkytovala. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku poukázal i na skutečnost, že vzhledem k tomu, že spolupráce s STI měla probíhat již od roku 2008, je neobvyklé, že žalobkyně neměla o obchodním partnerovi informace, například zda má kanceláře, zaměstnance, další klienty, ani odkud pocházejí nakupovaná data vkládaná do lokální databáze, přestože je dále poskytovala svým zákazníkům. Vysvětlovala-li žalobkyně v průběhu správního řízení, že společnost STI jí poskytovala službu spočívající v umožnění přístupu do informačního systému STI, ve kterém sama nalezne a podle svého uvážení použije data zpracovaná STI pro svoji podnikatelskou činnost, její popis postrádá vysvětlení například skutečnosti, odkud takto nakupovaná data pocházejí. Jednatelé žalobkyně sice při své výpovědi před správním orgánem uvedli, že v průběhu let jednali ve smluvních záležitostech s více lidmi (p. P., p. T., p. G.) a technické otázky byly konzultovány s technickou podporou (p. S.) emailem, žádnou emailovou komunikaci přesto nedoložili. Ohledně původu dat jednatelé vyslovili toliko domněnku, že je STI čerpala zřejmě přímo ze systému GDS nebo ze systému leteckých společností.

49. Další nesrovnalosti správce daně i žalovaný zjistili z mezinárodního dožádání. Společnost STI se sídlem ve Virginii, USA, nebyla americkým daňovým rezidentem. Společnost sídlila na adrese, kde je umístěno dalších 250 společností, její ředitel vykonával funkci ředitele pro více společností. Podle vlastního prohlášení vystaveného maďarské bance, u níž měla společnost STI založen účet, a předloženého správci daně jednatelem v rámci jiného daňového řízení, byli skutečnými vlastníky této společnosti jednatelé žalobkyně (srov. Declaration of Beneficial Owners, písemnost č. 4006558/18 doručená správci daně dne 26. 4. 2018, písemnost č. 4255368/18 doručená správci daně dne 7. 5. 2018). Z vedení jiného daňového řízení týkajícího se jednatelů žalobkyně správce daně též zjistil, že oba jednatelé příjmy poukazované na tento účet zdanili. Oprávněnost správce daně použít důkazní prostředky převzaté z jiných daňových řízení přitom plyne z § 93 odst. 2 daňového řádu (podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že *za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.*) Pochybnosti správce daně ohledně vlastnické struktury společnosti STI a jejího navázání na jednatele žalobkyně, žalobkyně v průběhu daňového řízení nijak nerozptýlila, když toliko tvrdila, že jednatelé příjmy plynoucí z maďarských účtů zdanili jen „pro jistotu“, přičemž své vlastní prohlášení vystavené pro maďarskou banku zpochybňovali předložením čestného prohlášení STI, podepsaného p. G. 7. května 2019. O důkazní síle tohoto prohlášení je pojednáno v bodě 47 výše, přičemž odhlédnout nelze ani od skutečnosti, že p. G., který prohlášení v roce 2019 podepsal, dle zjištění žalovaného v kontrolovaném daňovém období nezastával ve společnosti STI jakoukoli funkci.
50. Velké pochybnosti vzbuzuje i samotný způsob realizace platby na vystavené faktury. Žalobkyně v daňovém řízení popsala, že ze svého bankovního účtu vedeného v měně CZK nejdříve vybrala předmětnou částku, kterou ve směnárně přeměnila na EUR a tuto vložila na svůj EUR účet. Žádné doklady o směně žalobkyně nepředložila. Z eurového účtu pak byla částka poukázána účet STI vedený v Maďarsku. Z tohoto maďarského účtu pak dle tvrzení žalobkyně předmětné částky vybírali jednatelé žalobkyně, kteří je

v hotovosti předali pokladníku STI. Žádné stvrzenky vydané pokladníkem STI potvrzující předání těchto částek žalobkyně ve správním řízení nepředložila. Přitom šlo o částky v řádu desítek tisíc EUR (jednotlivé platby dosahovaly 80 000 EUR). Jelikož sama žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že požadavkem STI bylo, aby platby byly provedeny v hotovosti (v rozporu s uzavřenou smlouvou o spolupráci, která hovoří o bezhotovostním platebním styku), je nerozhodné, že tyto částky byly připsány na bankovní účet STI. Ke skutečným platbám docházelo podle samotného tvrzení žalobkyně, které žalobkyně nijak neprokázala, až v hotovosti. Soud souhlasí s žalovaným, že předložení čestného prohlášení pana G. z května 2019 tvoří jen jednu z indicí nasvědčujících tomu, že se okolnosti odehrávaly tak, jak bylo žalobkyní tvrzeno. Tedy, že k předávání peněz v hotovosti skutečnosti docházelo. Toto prohlášení, stejně jako další prohlášení zaměstnanců žalobkyně, však nejsou bez předložení dalších důkazů způsobilá vyjevené pochybnosti správce daně rozptýlit (blíže srov. bod 47 tohoto rozsudku). Žalobkyně v daňovém řízení žádné další důkazy na podporu svých tvrzení nepředložila.

51. Navrhovala-li žalobkyně provést důkaz přezkoumáním software Symphony, soud zcela souhlasí s žalovaným, že znalecké přezkoumání tohoto software by vyslovené pochybnosti správce daně nebylo způsobilé zmírnit ani rozptýlit, když samotné fungování tohoto software předmětem sporu není. Předmětem sporu je toliko skutečnost, z jakého zdroje pochází v softwaru alokovaná data o letenkách, tarifních třídách, obsazenosti apod. Přičemž sama žalobkyně již při prvotním návrhu tohoto důkazu připustila, že faktické uskutečnění nehmotného plnění se nejlépe demonstruje dodávkou dat, která však již není možná, neboť spolupráce se společností STI již byla ukončena (k 31. 12. 2017). Žalobkyni přitom nic nebránilo navrhnout důkaz demonstrací toku dat (či provedením znaleckého posudku zahrnujícím posouzení toku dat) ještě v době, kdy spolupráce se společností STI měla probíhat, když daňové řízení bylo zahájeno dne 28. 4. 2015. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně ve své prvotní výzvě ze dne 5. 10. 2015 (v podrobnostech viz bod 38 tohoto rozsudku) vyjádřil pochybnosti o uskutečnění plnění, tak jak je deklarováno, a vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků jednoznačně prokazujících, že došlo k uskutečnění plnění fakturovaného na fakturách a že se u částek na těchto dokladech jedná v plné výši o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Přičemž své pochybnosti dále zopakoval i ve výzvách následujících (výzvy z 25. 5. 2016 a 7. 5. 2018, v podrobnostech viz body 39 a 40 tohoto rozsudku). Tvrzení žalobkyně o tom, že až do třetí výzvy neměla povědomí, že správci daně vyvstaly pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění od společnosti STI je v rozporu s předloženým spisovým materiálem. Oporu ve správním spise pak nemá ani tvrzení žalobkyně, že již během ústního jednání konaného dne 4. 8. 2015 nabídla pracovnícím správce daně provedení demonstrace dodávky dat, přičemž dotčené pracovnice správce daně tuto nabídku odmítly. Takováto nabídka není zachycena v žádném úředním záznamu ani na jiné listině tvořící součást správního spisu. Žalobkyně současně nepředkládá ani žádné jiné důkazy, které by toto tvrzení prokazovaly. Soud tak uzavírá, že bylo pochybením žalobkyně nenavrhl-li důkaz prokazující její tvrzení ohledně toku dat včas a žalovanému nelze nijak klást za vinu, že tak neučinila. Současně soud souhlasí s žalovaným, že návrh na přezkoumání software v době, kdy žalobkyně se společností STI již nespolupracuje by již z podstaty věci nebyl způsobilým ověřit, že dodávka dat od společnosti STI v kontrolovaném

období probíhala a jakým způsobem. Respektive ani žalobkyně nepředkládá žádná tvrzení, z jakých by bylo možné smysluplnost znaleckého ověření dovodit, ba právě naopak, když sama uvádí, že její tvrzení by nejlépe prokázala samotná demonstrace toku dat, která v současné době možná není. Samotný způsob fungování software Symphony přitom předmětem sporu není. Proto soud návrh na provedení důkazu znaleckým zkoumáním software Symphony nadále považuje za nadbytečný, když z podstaty věci není způsobitelným prokázat tvrzení žalobkyně.

52. Jelikož žalobkyně žádné další důkazy k prokázání svých tvrzení nenavrhl, přičemž veškeré jí navržené a žalovaným provedené důkazy nebyly způsobitelné pochybnosti správce daně rozptýlit, soud uzavírá, že žalovaný nepochybil, pokud daňový odpočet žalobkyni neuznal.
53. Soud si je vědom, že v návaznosti na doručení zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu žalobkyně navrhla provedení nových důkazů, konkrétně protokolu o výslechu zaměstnance společnosti Amadeus, Ing. B., provedeného v řízení vedeném před městským soudem pod sp. zn. 47 T 7/2024, rozhodnutí členů (Resolution of Members) STI ze dne 8. 4. 2014, pokladního deníku „pokladny trezor“ předloženého ve věci vedené městským soudem pod sp.zn. 47 T 7/2024, emailové komunikace žalobkyně a STI z dubna a května 2025 a zprostředkovatelskou smlouvou uzavřenou mezi společností STI a společností Cutting Edge Developments Limited. Soud tyto dokumenty k důkazu neprovedl.
54. Řízení o žalobě proti rozhodnutí je ze své podstaty přezkumem předcházejícího správního řízení. V něm je úkolem správních orgánů zjistit skutkový a právní stav věci, který se poté odráží v jejich rozhodnutích a ve správním spisu. Jelikož správní soudy zásadně vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), správní spis je základním podkladem pro jejich rozhodování. Dokazování správním soudem je subsidiární činností, jelikož dokazování již v celistvosti prováděl správní orgán. V řízení o žalobě proti rozhodnutí bude dokazování soudem spíše výjimkou. Soud si obvykle vystačí s obsahem správního spisu, který se jako důkaz neprovádí (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
55. Ačkoli tak soudní řád správní dokazování před správním soudem připouští, zásadně by se tak mělo dít výjimečně. Typicky v případech, kdy soud musí reagovat na nově se vyvinuvší skutkovou situaci. Ohledně přípustnosti dokazování v řízení daňovém Nejvyšší správní soudu v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS dospěl k závěru, že *„...stanovení hranice, kdy je dokazování doplňováno a kdy je dokazováno, je nutno odvozovat od procesního předpisu, podle kterého je vedeno řízení, v němž je přezkoumávané rozhodnutí vydáno. Soud rovněž musí zvažovat rozsah doplňování dokazování, aby svou činností nenabrazoval činnost správního orgánu. Co se týče dokazování, je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu založeném na zásadě materiální pravdy“*. V tomtéž rozsudku NSS dále uvedl: *„tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem“*.
56. Přezkoumává-li tak soud zákonnost rozhodnutí vydaného v daňovém řízení podle daňového řádu, nelze při úvahách o rozsahu povinnosti soudu provést dokazování

odhlížet od specifík daňového procesu. Daňový řád totiž zakládá břemeno tvrzení a břemeno důkazní daňovým subjektům. Předmětem sporu je tedy na prvním místě přezkum otázky, zda daňový subjekt břemeno tvrzení a břemeno důkazní unesl v daňovém řízení. Zásada plné jurisdikce však neznámá, že by snad daňový subjekt mohl důkazy předkládat a své břemeno tvrzení a břemeno důkazní "dohnat" teprve v soudním řízení.

57. Veden těmito judikatorními východisky soud přezkoumal návrh žalobkyně na doplnění dokazování před správním soudem a dospěl k závěru, že žádný z jí navržených důkazů takto nastavené podmínky přípustnosti dokazování před správním soudem nesplňuje. Žádný z žalobkyní navržených důkazů nepředstavuje novum, které by nebylo možné navrhnout či předložit v daňovém řízení. Soudu nejsou známy ani žádné jiné okolnosti (a žalobkyně takové ani netvrdí), které by žalobkyni bránily navrhnout některý z nyní navrhovaných důkazů již v průběhu řízení daňového. Důkaz protokolem o výslechu Ing. B. by jistě bylo možné nahradit návrhem na svědeckou výpověď této osoby. Stejně tak pokladním deníkem „trezor“ musela žalobkyně jistě disponovat již v průběhu daňového řízení, a je proto s podivem, pokud při vyslovených pochybnostech ohledně uskutečnění plateb, provedení tohoto důkazu nenavrhl. Stejně tak není soudu známa žádná skutečnost, která by žalobkyni bránila již v průběhu daňového řízení oslovit vedení společnosti STI a komunikaci s ní předložit a způsob fungování této společnosti a její vzájemné spolupráce s žalobkyní vysvětlit již v daňovém řízení. To vše zvláště za situace, kdy si byla vědoma vyslovených pochybností správce daně. Lze tak uzavřít, že žalobkyně, která byla stížena povinností důkazní již v daňovém řízení, měla navrhnout tyto důkazy k prokázání svých tvrzení již v průběhu správního řízení. Její dodatečná aktivita v tomto směru není v průběhu soudního přezkumu možná.

b) dílčí námítky

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

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

61. Namítá-li žalobkyně, že daňové orgány postupovaly nesprávně, pokud nehodnotily celou řadu důkazů vyjmenovaných na str. 5 až 7 Zprávy, soud uvádí, že správce daně a následně i žalovaný takřka všechny důkazy předložené žalobkyní, s výjimkou návrhu posouzení či podrobení znaleckému či odbornému zkoumání softwaru Symphony, provedly. Součástí Zprávy je i hodnocení těchto důkazů, závěry, které z nich vyvodily, jsou pak součástí meritorního přezkumu provedeného v kap. V. oddíle V. 1 písm. a) tohoto rozsudku.
62. Bylo právem daňových orgánů, pokud z jiných důkazů vyplynuly pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění žádat doložení důkazů dalších, což také postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu učinily, a to opakovaně. Správce daně i žalovaný brali v úvahu i další důkazní prostředky, k nimž se jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech vyjádřili. A to včetně čestných prohlášení žalobkyní citovaných osob Ing. O. V., Ph.D., Ing. M. R. či pana P. D. U každého důkazu pak uvedli, jaký závěr z něj učinili, proč jej případně považují za nedostatečně věrohodný či zda jde o důkaz nadbytečný. Soud má za to, že dokazování proběhlo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
63. Stejně tak soud souhlasí se závěrem žalovaného, že čestné prohlášení nemůže být důkazním prostředkem ve smyslu § 93 daňového řádu. V podrobnostech soud odkazuje na bod 49 tohoto rozsudku, kde se důkazní síle čestného prohlášení blíže věnuje.

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

64. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38, či ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 362/2018-23). Při přezkumu napadeného rozhodnutí může soud vycházet výlučně z odůvodnění rozhodnutí, které přezkoumává, nedostatky odůvodnění způsobující nepřezkoumatelnost nelze dodatečně zhojit ve vyjádření k žalobě (viz např. rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, či ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71). Soud nemůže chybějící úvahy za správní orgán dovozovat ani z obsahu správního spisu (viz rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53).
65. 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 pojímá se dohromady (ve svém komplexu). V zásadě tedy není vyloučeno, aby při hodnocení důkazů odvolací orgán poukázal na hodnocení orgánem prvního stupně,

pokud se s ním ztotožňuje (srov. obdobně rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs37/2012-47).

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

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

70. Městský soud neseznal žádnou ze vznesených námitek důvodnou, proto z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

71. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně v řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti, proto mu soud podle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha dne 23. října 2025

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu