



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců
Lubomíra Majerčíka a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **CEPIA Group s.r.o, v likvidaci**, IČ: 027 89 540
sídlem Veveří 3163/111, 616 00 Brno
zastoupena Mgr. Markétou Jančurovou, advokátkou
sídlem Starobrněnská 289/7, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 14. 6. 2024, č. j. 17719/24/5200-11433-
713239,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem sporu v projednávané věci je posouzení, zda žalobkyně prokázala, že jí uplatněné náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst.

1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Tyto náklady spočívaly v poplatku za zprostředkování a poplatku za přístup k technologiím a poskytnuté konzultace.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobkyně nesouhlasí se správcem daně, že část nákladů, které uplatnila v řádném daňovém přiznání ve výši 18 687 174,67 Kč, není daňově uznatelná.
3. Ve vztahu k přijatému plnění od společnosti Otary Technologies Ltd., 1 High Tree Drive, Berkshire, Velká Británie (dále „Otary“) správce daně konstatoval, že jej žalobkyně neprokázala. Přitom správce daně uznal, že svědek pan A. B. potvrdil, že společnost Otary spolupracovala s Jihoafrickými národními obrannými silami, žalobkyně byla doporučena jako dodavatelka školení a existovala dohoda mezi Otary a žalobkyní, která stanovila paušální částku 150 000 eur + 600 eur na pokrytí hotových výdajů, což Otary žalobkyni vyfakturovala a žalobkyně zaplatila. Navíc správce daně neumožnil žalobkyni zúčastnit se výsledku a klást svědkovi otázky, což vyústilo ve zkrácení jejích procesních práv. Žalobkyně poskytla dne 13. 1. 2021 správci daně seznam otázek, avšak svědkovi je správce daně nepředložil.
4. Výhrady správce daně ke smlouvě ze dne 2. 6. 2014 žalobkyně odmítla s tím, že tato rámcová smlouva se vztahovala spíše na produkty hardware z katalogu žalobkyně, přičemž pro vzdělávací projekt byla ústně sjednána speciální provize v paušální výši. Pro zprostředkovatelskou smlouvu není vyžadována písemná forma, navíc žalobkyně prokázala rámcový smluvní základ se společností Otary a pan B. potvrdil sjednání provize za zprostředkování příležitosti realizovat pro Jihoafrickou republiku (dále „JAR“) vzdělávací projekt. Proto výtky správce daně ohledně časového nesouladu mezi platbami a uzavřením smlouvy, která byla pouze základem pro úhradu zprostředkovatelské provize, nejsou důvodné. Totéž platí pro počet plateb, proti nimž se správce daně ohrazuje. Je navíc běžné, že obchodní partneři uzavírají pouze ústní smlouvy a případně je sepisují až dodatečně. To je nečiní neplatnými, navíc obsah takové dohody potvrdily smluvní strany ve výpovědích. Obor činnosti žalobkyně je přitom velmi nestandardní, což se promítá i do kontraktačního procesu.
5. K výše uvedenému přijatému plnění byl proveden výslech generála X. T., který uvedl, že s možností uspořádat vzdělávací projekt kontaktoval pan B. jako zástupce žalobkyně obranné složky JAR. Potvrdil také, že vzdělávací projekt proběhl. Svědek sice uvedl, že neměl povědomí o společnosti Otary, avšak nejspíš proto, že vnímal pana B. jako zástupce žalobkyně. Potvrdil však, že ho pan B. kontaktoval, účastnil se jednání, což prokazuje skutečnost, že společnost Otary se zasloužila o zahájení a získání projektu pro žalobkyni. Úlohou společnosti Otary pak nebyla pomoc při realizaci projektu, nýbrž pouze zprostředkování této příležitosti.
6. Žalobkyně má za to, že oba svědci potvrdili, že vzdělávací projekt se uskutečnil v letech 2015 a 2016 a že účast žalobkyně na projektu byla iniciována panem B., zástupcem společnosti Otary. Stejně tak svědci potvrdili ústní sjednání provize ve výši 150 600 eur, která představovala 5,35 % hodnoty projektu, což je na spodní úrovni rozmezí provize dle rámcové písemné smlouvy.

7. Pokud správce daně shledal rozpory mezi výsledky svědků, měl provést další důkazy, kterými by nejasnosti ozřejmil. Žalobkyně také upozornila, že rozporuplně vyznívající informace od svědků mohou být důsledkem nepřesných překladů a absencí upřesňujících dotazů.
8. Ve vztahu k přijatým plněním od společnosti Interadvisory Ltd. správce daně neuznal daňové náklady z důvodu, že považoval předávací protokol za příliš obecný, dále hodnotil jako nepředstavitelné, že by tak rozsáhlá zakázka byla založena na ústních dohodách. Také předjímá cíl žalobkyně, který spatřoval v získání know-how a vytvoření vlastních práv duševního vlastnictví. Správce daně přitom nedisponuje zaměstnanci s odbornými znalostmi v oboru podnikání žalobkyně.
9. Žalobkyně zdůraznila, že v oboru její činnosti není žádoucí, aby know-how a zdrojové kódy byly předmětem prodeje, tím jsou pouze výsledné nástroje (software a aplikace). Smluvní dokumentace nemůže obsahovat údaje, z nichž by bylo možné získat know-how nebo zdrojové kódy. Proto mohou dokumenty vyznívat obecně.
10. Dle žalobkyně chybí v napadeném rozhodnutí objektivní důvody podložené důkazy, které by zpochybnily skutečnost, že společnost Interadvisory Ltd. poskytla žalobkyni placené vývojové služby, jež spočívaly v placeném přístupu k know-how společnosti Interadvisory Ltd. a konzultační služby. Žalobkyně podpořila svá tvrzení o přijetí plnění předložením dohody, protokolem o předání a tím, že výsledný produkt Omnee žalobkyně prodala několika odběratelům.
11. Žalobkyni by rovněž nemělo jít k tíži, že svoji podnikatelskou činnost realizuje z velké části na bázi outsourcingu. Správce daně neprovedl navržený důkaz výsledkem svědka ani znaleckým posudkem, který by mohl odborně posoudit předložené dokumenty a důkazy. Správce daně sám uvedl, že příjmy získané z projektu byly zahrnuty do výnosů a zdaněny.
12. Žalobkyně též společně k oběma plněním uvedla, že není pochyb o tom, že plnění byla realizována, a proto je nutné je považovat za náklad podle § 24 zákona o daních z příjmů. Pokud správce daně zpochybňuje jejich výši, pak měl použít koncept esenciálních nákladů. Žalobkyně závěrem navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a rozhodnutí ze dne 26. 3. 2020, č. j. 1303615/20/3004-51522-712506, které mu předcházelo.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností bylo v řízeních rozhodováno, přičemž v žalobě žalobkyně nepředkládá žádné nové skutečnosti.
14. K výsledkům svědků žalovaný sdělil, že žalobkyně nemohla být zkrácena na svém právu být přítomna u výsledku svědka, neboť výslech pana B. nebyl proveden. Pouze získal jeho vyjádření. Stejně tak u výsledku generála T. sdělil správce daně Jihoafrické republiky, že dle tamní legislativy nemá daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka. Správce daně však sdělil otázky, které žalobkyně zaslala.
15. Žalobkyně neprokázala, že by poplatek za zprostředkování vzdělávacího programu pro JAR byl daňově uznatelným nákladem. Žalobkyně neprokázala účast společnosti Otary na jednáních ani neprokázala, že by tato společnost zajistila kontakt mezi žalobkyní a jihoafrickými obrannými silami, vedoucí k zahájení vyjednávání o uzavření projektu.

Namítá-li žalobkyně, že generál T. vnímal pana B. jako zástupce žalobkyně z důvodu, že voják nerozlišuje mezi korporátními strukturami, toto vysvětlení neodpovídá dřívějšímu vyjádření pana B., který uvedl, že jeho společnost Otary spolupracovala již dříve se zástupci obranných sil JAR. Žalovaný dále poukázal na nesrovnalosti ve smlouvě.

16. K plnění dle dohody o konzultaci uzavřené se společností Interadvisory Ltd. žalovaný uvedl, že žalobkyně neprokázala jejich uskutečnění a že poplatek za přístup k technologiím a platby za poskytnuté konzultace představují daňově uznatelné náklady. Žalobkyně nepředložila podklady, které by prokazovaly, že se konzultace uskutečnily, kdo, kdy a jak dlouho ze strany žalobkyně na projektu Omnee pracoval. Důkazní prostředky potvrzující výnos žalobkyně, tržby z prodeje programu Omnee společností SASU NECA TECHNOLOGIES a BTT Bilgi Teknoloji Tasarim Ltd., neprokazují přijetí služeb od společností Interadvisory Ltd. V průběhu celého řízení nebylo doloženo ničeho o faktickém průběhu tvrzené spolupráce, přičemž žalobkyně neeviduje žádné zaměstnance, je tak otázkou, komu byly konzultace poskytovány. Žalobkyně neprokázala, že byly poskytovány jednateli a subdodavatelům. Nebyl předložen žádný rozpis, kdy se konzultace uskutečnily ani seznam zúčastněných osob.
17. V rámci poplatku za přístup k technologiím měla žalobkyně obdržet přístup k odborným znalostem Interadvisory Ltd. V rámci daňové kontroly byl předložen předávací protokol, jímž společnost Interadvisory Ltd. měla předat balíčky ke třem aplikacím (Skype, WhatsApp, Viber), jež měly být výsledky konzultační práce. Obsah předávacího protokolu je však v rozporu s dohodou mezi Interadvisory Ltd. a žalobkyní, v níž je jasně uvedeno, že Interadvisory Ltd. nebude žalobkyni psát žádný kód ani poskytovat žádný použitelný produkt.
18. V rámci daňové kontroly byl správci daně předložen CD nosič, jehož obsahem byl počítačový produkt Omnee. Správce daně zjistil s pomocí pracovníka se vzděláním v oblasti IT, že předložený kód na CD nosiči je obsáhlou sadou a bez přiložené dokumentace není možné uvedený kód použít. Je nepředstavitelné, že u takto rozsáhlé zakázky vše proběhlo pouze v rámci ústní domluvy. Žalovaný neprovedl dokazování znaleckým posudkem, který by důkladně analyzoval charakter nově vyvinutého programu Omnee, neboť využití zdrojového kódu pro produkty žalobkyně neobjasní správci daně, jakým způsobem žalobkyně uvedený zdrojový kód nabyt, a tudíž zda k jeho tvorbě využila nějakým způsobem služeb od společností Interadvisory Ltd. Žalovaný podotýká, že znalecký posudek by tak nemohl přispět k objasnění sporné skutečnosti, zda byly náklady za přístup k technologiím a konzultacím fakturované společností Interadvisory Ltd. uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
19. Žalovaný k námitce, že bylo namístě přejít k aplikaci esenciálních nákladů, uvádí, že v daném případě nebyly naplněny základní podmínky pro stanovení esenciálních nákladů, a to existence nákladů, o nichž není pochyb.
20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

21. Soud za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení ústního jednání (§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále „s. ř. s.“) přezkoumal v mezích žalobních

bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

22. Soud zprvu rekapituluje, že dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 3. 2020, č. j. 1303615/20/3004-51522-712506, doměřil správce žalobkyni daň z příjmů právnických osob na základě výsledků daňové kontroly za zdaňovací období 2015 v celkové výši 2 501 540 Kč. Výsledkem daňové kontroly byl závěr správce daně, že žalobkyně neprokázala, že náklady za přijaté faktury vystavené společnostmi Otary (č. 15100013) a Interadvisory Ltd. (č. 151100090 až 151100098) jsou daňově uznatelným nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
23. Napadené rozhodnutí setrvalo na závěrech, které učinil správce daně.
24. Ze správního spisu se podává, že náklady, které žalobkyně uplatnila v daňovém přiznání za zdaňovací období 2015, spočívaly v 1) poplatku za zprostředkování obchodní příležitosti realizované společností Otary ve výši 2 069 620,50 Kč (celkem bylo žalobkyni fakturováno 150 600 eur = 4 139 241 Kč, přičemž částka byla rozdělena do více zdaňovacích období) a 2) přístupu k technologiím a konzultacím od společnosti Interadvisory Ltd. ve výši 16 617 554,17 Kč.
25. Žalobkyně tvrdí, že poskytla dostatečné množství důkazních prostředků, které prokazují, že předmětné služby od společností Otary a Interadvisory Ltd., které žalobkyně doložila daňovými doklady, byly skutečně poskytnuty a podmínky ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů naplněny.

Právní rámec a judikatura

26. Judikatura k uznatelnosti nákladů k dani z příjmů, které byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, vychází z předpokladu, že aby byl výdaj daňově účinný ve smyslu zmíněného ustanovení, je třeba naplnění čtyř zákonných podmínek, a to 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Zároveň je v případě pochybností na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj skutečně vynaložil tak, jak deklaroval na příslušném dokladu ve svém účetnictví (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu, dále „NSS“, ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005-72; ze dne 1. 3. 2010 č. j. 5 Afs 74/2009-111; nebo ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015-31).
27. Správce daně může přitom po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal, že byl tvrzený náklad v deklarovaném rozsahu fakticky realizován. Daňový subjekt však musí prokázat nejen to, že transakce se skutečně uskutečnila, ale také to, že se tak stalo za účelem (a) dosažení, udržení či zajištění příjmů, (b) v tvrzeném rozsahu a (c) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48). Jinak řečeno, daňový subjekt musí poskytnout transparentní obraz o průběhu transakce. Pokud daňový subjekt uplatňuje náklady, lze po něm požadovat, aby si uchoval dostatečné podklady osvědčující faktickou realizaci plnění. Podle rozsudku NSS ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, platí, že „[...] je na daňovém subjektu, aby jednoznačným a transparentním způsobem prokázal, že výdaje byly uskutečněny přesně tak, jak z předložených dokladů vyplývá“.

28. Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky (srov. např. rozsudek NSS ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111).

Daňová uznatelnost nákladů ve vztahu k plnění od společnosti Otary

29. Soud se nejprve zabýval v intencích žalobních námitek žalobkyní uplatněnými náklady v podobě provize, kterou žalobkyně zaplatila společnosti Otary za vzdělávací projekt určený pro vládní zaměstnance a její spolupracovníky z JAR, který se měl konat v rámci studijního programu Masarykovy univerzity v Brně. Tento obchodní případ žalobkyně doložila fakturou č. 151100013 a „Dohodou o poskytování kompletní podpory při studiu“ ze dne 7. 9. 2015, uzavřenou mezi Jihoafrickým sborem národní obrany a žalobkyní. Žalobkyně pak uplatňovala náklady na provizi, kterou zaplatila společnosti Otary, která, dle tvrzení žalobkyně, obchodní příležitost s třetí stranou zprostředkovala.
30. Správce daně v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že z žádných podkladů nevyplývalo, jakou konkrétní činnost společnost Otary pro žalobkyni provedla v rámci zprostředkování vzdělávacího projektu. Soud se s tímto názorem ztotožnil. Žalobkyně totiž nepředložila takové důkazní prostředky, které by zprostředkování potvrzovaly. Důkazní břemeno žalobkyně tedy neunesla a napadené rozhodnutí je optikou tohoto žalobního bodu zákonné.
31. Žalobkyně předložila „Smlouvu“ ze dne 2. 6. 2014, která měla sloužit jako smluvní základ pro obchodní transakce mezi žalobkyní a společností Otary. Podle této smlouvy si strany ujednaly, že společnost Otary bude žalobkyni poskytovat „spolehlivé a užitečné rady a obchodní informace a zpravodajství [...] ohledně rad k potencionálním kontraktům, projektům či jiným činnostem na Územích týkajícím se podnikání Společnosti, [...] „pomoc a rady Společnosti při uzavření kontraktu na první projekt nebo jakýkoliv jiný projekt [...]“. Ve smlouvě však není vzdělávací projekt blíže konkretizován, přičemž žalobkyně tvrdí, že na podmínkách ohledně zprostředkování se dohodly žalobkyně a společnost Otary ústně nad rámec této smlouvy. To samozřejmě bez dalšího soud k tíži žalobkyně nepřikládá, nicméně správce daně správně poukázal na důkazní nouzi, v níž se žalobkyně ocitla.
32. Podle podmínek dle výše uvedené písemné smlouvy totiž zprostředkování neprobíhalo. Konkrétně smlouva zakotvuje ujednání o platbách, kdy dle bodu 8 platí, že „[s]polečnost provede platbu Konzultantovi do třiceti dnů poté, co obdrží platbu příslušné finanční částky dle kontraktu nebo projektu.“ Správce daně poukázal na skutečnost, že smlouva o realizaci projektu mezi žalobkyní a JAR byla podepsána dne 7. 9. 2015. Žalobkyně přitom provedla platbu společnosti Otary již dne 20. 4. 2015 ve výši 150 600 euro, tedy před uzavřením smlouvy s JAR, přičemž poplatek za zprostředkování měl být ve výši 5 %. Nebylo zřejmé, jak mohla v dubnu žalobkyně znát finální cenu za vzdělávací projekt.
33. Výše uvedené nesrovnalosti nicméně samy o sobě skutečně nevyvracejí tvrzení žalobkyně, že náklady na zprostředkování jsou daňově uznatelné, zakládají však důvodné pochybnosti o tom, zda byly naplněny u deklarovaného plnění všechny podmínky pro uplatnění tohoto nákladu. Každý daňový subjekt má přitom povinnost sám daň přiznat, ale také povinnost toto tvrzení doložit ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení.

Platí, že je „třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal vynaložení výdaje jednoznačným způsobem, uvedl a dokázal okolnosti tohoto výdaje, a to včetně prokázání, který subjekt byl dodavatelem plnění, za které daňový subjekt poskytl úhradu, kterou uplatňuje jako daňově účinný náklad, přičemž může jít o dodavatelský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na předložených dokladech“ (např. rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017-31, *STEELMART*, bod 30). Bylo tedy na žalobkyni, aby pochybnosti správce daně vyvrátila, tedy aby prokázala, že se deklarované plnění uskutečnilo tak, jak tvrdila, tedy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů.

34. Žalobkyně v průběhu daňového řízení sdělila, že podmínky zprostředkování byly nad rámec této smlouvy dohodnuty ústně. Soud rozumí argumentaci žalobkyně, že ke stanovení odlišných podmínek zprostředkování může dojít ústně, a tímto způsobem lze změnit i podmínky obchodní transakce, nicméně žádné skutečnosti tomu nenasvědčují. Žalobkyně totiž nedoložila žádné důkazy, které by změnu smlouvy zachycovaly. Pokud žalobkyně tvrdila, že se strany dohodly na jiné ceně ústně oproti ceně stanovené písemně, její tvrzení zůstalo nepodložené. Rozpory mezi průběhem transakce a smluvním ujednáním tak zůstaly nevyjasněny. Správci daně oprávněně stále zůstaly pochybnosti ohledně průběhu tohoto deklarovaného plnění a jeho daňové uznatelnosti.
35. Správce daně následně v rámci doplnění odvolacího řízení za účelem doplnění skutkového stavu zaslal do Spojeného království Velké Británie a Severního Irska žádost o mezinárodní výměnu informací (č. j. 3383663/20/3004-60561-712070), ve které požadoval provést výslech pana A. B., zástupce společnosti Otary, a zároveň s ní zaslal seznam otázek.
36. Druhá svědecká výpověď byla zajištěna prostřednictvím mezinárodního dožádání do JAR, kdy správce daně zaslal žádost o výslech svědka – generála X. T., zástupce obranných složek JAR (č. j. 3621466/20/3004-60561-712070), přičemž s žádostí zaslal seznam svých otázek i otázek žalobkyně.
37. Z výpovědi svědka pana B. vyplynulo, že společnost Otary spolupracovala s Jihoafrickými obrannými silami i na jiných projektech a byla jimi oslovena, aby zajistila školení a vzdělávání týmu v oblasti zachycení signálu a pokročilé analytické techniky, přičemž jako dodavatelka byla navržena žalobkyně. Správce daně pak do kontrapozice postavil vyjádření svědka generála T., který naopak tvrdil, že jej s příležitostí projektu oslovil pan B. Svědek generál T. uvedl, že o společnosti Otary neměl žádné povědomí. Pana B. a bývalého zástupce žalobkyně na jednání považoval za osoby jednající za žalobkyni. Současně potvrdil, že žalobkyni, resp. společnost CEPIA Group s.r.o, znal již z předchozí obchodní spolupráce.
38. Dle názoru soudu výpovědi spolehlivě neprokazují, že společnost Otary žalobkyni skutečně poskytla zprostředkovatelskou službu ve vztahu k posuzovanému vzdělávacímu projektu. Z důvodu rozporuplných tvrzení není ani zřejmé, kdo jednání o projektu inicioval. Z výpovědi svědka generála T. navíc neplyne, že by pan B. vystupoval jako samostatný zprostředkovatel. Tato výpověď proto spolehlivě neobjasňuje, že společnost Otary provedla konkrétní úkony pro žalobkyni v rámci zprostředkování a již vůbec z ní není patrné, jak by zprostředkování mohlo přispět k uskutečnění daného projektu. Zástupce za JAR totiž vypověděl, že sama žalobkyně mu již byla z předchozí spolupráce známa.
39. Žalobkyně nepředložila žádnou hmatatelnou korespondenci, např. zápisy z jednání, komunikaci či jiné objektivní podklady, které by tvrzenou zprostředkovatelskou činností v konkrétních obrysech zachycovaly. Ani z písemné smlouvy nevyplývá účast společnosti

Otary na zprostředkování posuzovaného projektu. Ve spojení s tím, že svědek generál T. společnost Otary neznal a pana B. považoval za zástupce žalobkyně, nevytváří provedené dokazování spolehlivý obraz o tom, že společnost Otary měla jakoukoliv vazbu na daný projekt jako zprostředkovatel.

40. Žalobkyně proto neunesla důkazní břemeno k prokázání, že výdaj na provizi byl vynaložen na poskytnutou zprostředkovatelskou službu, a to v souvislosti s dosažením, zajištěním nebo udržením jejích zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
41. V bodě 55 napadeného rozhodnutí žalovaný pouze konstatoval, že provedl místní šetření, aniž by z něho dovozoval nosné závěry pro skutkový stav a žalobkyni v tomto směru cokoliv vytýkal. Mezi stranami totiž není sporu o tom, že Masarykova univerzita byla pouze místem konání, avšak nikoliv účastníkem jednání.
42. Žalobkyně dále namítla, že pokud měl správce daně za to, že mezi výsledky obou svědků existují rozpory, měl provést další důkazy. Žalobkyně však žádné nenavrhuje ani nepolemizuje s hodnocením jiných důkazů ze strany správce daně. Soud zdůrazňuje, že judikatura NSS vyžaduje, aby si podnikatelé v obchodních vztazích počínali obezřetně. Volba formy a kvalita důkazních prostředků, kterými daňový subjekt podpoří svá tvrzení, je plně v dispozici daňového subjektu (např. rozsudek NSS ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 180/2020-41). Bylo tak na žalobkyni, aby si již v okamžiku uskutečnění plnění zajistila dostatek podkladů, kterými by následně prokázala správci daně daňovou účinnost uplatněného nákladu. Pokud si žalobkyně nezajistila dostatečné listinné důkazy a musí se spoléhat na svědecké výpovědi, jde k její tíži, že svědkové vypovídali obecně nebo rozporuplně (srov. zejména bod 29 rozsudku NSS ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54). To platí i přesto, že sjednání podmínek a průběh obchodního vztahu může být otázkou svobodné vůle podnikatelských subjektů.
43. Pokud žalobkyně dále namítala, že její procesní práva byla zkrácena tím, že jí správce daně neumožnil klást svědkům otázky, soud hodnotí tuto námitku jako nedůvodnou. Žalovaný správně uvedl, že výslech dožádaného státu má vlastní pravidla, a proto po něm nelze požadovat, aby prováděl výslech svědka za účasti českého daňového subjektu. Právo účastnit se výsledku má český daňový subjekt jen za podmínky, že mu to umožní procesní právo dožádaného státu (viz rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167). Neumožnil-li zahraniční orgán přítomnost žalobkyně, což výslovně v odpovědi na mezinárodní dožádání uvedly zahraniční daňové orgány, splnil žalovaný svoji povinnost. U první výpovědi pana B. navíc zahraniční daňový orgán sdělil, že není možné výslech svědka provést, a opatřil pouze jeho vyjádření. U druhé výpovědi byly dotazy žalobkyně zaslány a zodpovězeny. Žalobkyně navíc neuvedla, jaké její konkrétní dotazy nebyly jihoafrické daňové správě předloženy. V tomto postupu žalovaného soud proto nezákonnost neshledal.
44. Jen na okraj soud poznamenává, že dle vyjádření žalobkyně obsaženého ve správním spise na č. l. A10 spolupráci s JAR ve spojitosti se vzdělávacím projektem konaným na Masarykově univerzitě žalobkyně získala díky společnosti Interadvisory Ltd. a jejím kontaktům v JAR, přičemž společnost Otary v této souvislosti jako zprostředkovatel nebyla zmíněna.

Daňová uznatelnost nákladů ve vztahu k plnění od společnosti Interadvisory Ltd.

45. Soud se dále zabýval žalobkyní uplatněnými náklady v podobě služeb, které jí poskytla společnost Interadvisory Ltd. Ty měly spočívat v poskytnutí přístupu k technologiím a v konzultacích spojených s vývojem počítačového programu Omnee.
46. Žalobkyně má za to, že doložila výsledný program a předávací protokol, který zachycuje předání modulů od společnosti Interadvisory Ltd. Má za to, že prokázala, že využila konzultace a přístup k technologiím, které jí poskytla za poplatek tato společnost. Dále žalobkyně navrhovala vyhotovení znaleckého posudku za účelem analýzy charakteru vyvinutého programu, který následně prodávala odběratelům.
47. Soud hodnotí závěry daňových orgánů jako správné. Žalobkyně nejenže neprokázala, že by daný projekt vyvinula ona, nepředložila ani spolehlivé důkazy o tom, že by proběhly tvrzené konzultace. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně dospěl k závěru, že žádnými důkazy žalobkyně neprokázala, že by jmenovaná společnost dodala žalobkyni konzultace či umožnila přístup k technologiím, které by vedly k vytvoření projektu Omnee ze strany žalobkyně.
48. Soud odkazuje na již výše citovanou judikaturu a zdůrazňuje, že je to daňový subjekt, který nese důkazní břemeno k prokázání skutečného vynaložení výdaje a jeho vztahu k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Tato prokazovací povinnost žalobkyně vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu.
49. Žalobkyně v průběhu daňového řízení tvrdila, že předmětné služby byly poskytovány ve formě poradenství, aby žalobkyně byla od počátku vlastníkem práv duševního vlastnictví (srov. str. 7 písemnosti s názvem „*Předložení doplňujících informací a vysvětlení k daňové kontrole ve společnosti CEPIA Group s.r.o.*“, která je obsahem správního spisu). Žalobkyně v tomto vyjádření uvedla, že jí bylo společností Interadvisory Ltd. zpřístupněno vysoce specializované know-how. Deklarované konzultace a přístup k technologiím dokládala smlouvou „*Consulting Agreement*“ ze dne 20. 2. 2015, ze které plyne, že se společnost Interadvisory Ltd. zavázala poskytovat žalobkyni konzultace k projektu Omnee. Smlouva také stanoví, že konzultant klientovi neposkytne žádný výsledný produkt nebo kód. Dále žalobkyně předložila předávací protokol, ve kterém je uvedeno, že k datu 1. 12. 2015 byly žalobkyni předány výsledky konzultační práce – balíčky ke třem aplikacím, které údajně zahrnovaly základní technické informace a moduly související s těmito třemi aplikacemi.
50. V napadeném rozhodnutí žalovaný poukázal na to, že žalobkyně neměla žádné zaměstnance. Správci daně nebyl předložen žádný rozpis konzultací ani seznam osob, které se jich účastnily. Nebylo tak zřejmé, komu byly konzultace poskytovány. Pokud žalobkyně tvrdila, že je využíval jednatel či subdodavatelské společnosti, nebyla tato skutečnost ničím doložena. Není rovněž zřejmé, co bylo obsahem konzultací, kdy byly poskytovány a kdo se jich účastnil. Je přitom v zájmu daňového subjektu zachovávat takovou míru obezřetnosti, aby se před správcem daně nedostal do důkazní nouze (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, ze kterého plyne, že „*každý daňový subjekt (podnikatel), který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“). Z žádného podkladu nelze však zjistit, jak byly konzultace při vývoji projektu žalobkyní využity.
51. Navíc nebylo ani žalobkyní prokázáno, že by projekt vyvinula. Žalobkyně sice doložila počítačový produkt, který byl údajně vyvinut s pomocí těchto konzultací, žádné důkazy

neodpovídají na otázku, kdo jej vytvořil. Žalovaný přitom poukázal na skutečnost, že žalobkyně neměla zaměstnance, ani nepředložila žádné záznamy o vývoji projektu. Žalobkyně pak v odvolacím řízení uváděla, že jej vytvořila na bázi outsourcingu, nicméně k takovému tvrzení nepředložila žádné důkazy, např. o tom, kdo konkrétně na projektu pracoval, či projektovou dokumentaci s údaji o vývoji produktu, ze které by bylo patrné, jak práce na projektu probíhaly a jak se deklarovaná plnění promítla do činnosti žalobkyně při jeho vývoji. O to více lze pak pochybovat o tom, jak byly využity deklarované služby, ke kterým žalobkyně uplatňuje náklady.

52. Stejně tak nelze mít za prokázané, že by žalobkyně doložila poskytnutí služeb spočívající v přístupu k technologiím. Pro tuto službu žalobkyně a společnost Interadvisory Ltd. nedisponují žádným smluvním základem, neboť dohoda o konzultaci vylučuje, že by konzultant poskytoval výsledky spolupráce, které by se zavázal žalobkyni předat. Naopak je v ní uvedeno, že „[k]onzultant nebude Klientovi psát žádný kód ani poskytovat žádný použitelný produkt“ (bod 2 dohody). Předávací protokol, který žalobkyně předložila, naznačuje předání modulů či části kódu, neobjasňuje však, jak byly žalobkyní využity. Není ani zřejmé, kdo tyto uvedené moduly převzal.
53. Žalobkyně dále vytýkala, že správce daně hodnotil softwarový produkt, ačkoliv měl k takovým odborným otázkám zajistit znalecký posudek. Tuto námitku soud nepovažoval za důvodnou. Správce daně není vždy povinen ustanovit znalce k posouzení důkazních prostředků technické povahy. Pro ustanovení znalce je totiž rozhodná zejména povaha skutečností, které správce daně prokazuje (srov. bod 24 rozsudku NSS ze dne 8. 10. 2025, č. j. 7 Afs 8/2025-61, který přebírá závěry rozsudku ze dne 19. 4. 2024, č. j. 3 Afs 62/2022-105, ATEK). Základem sporu v nyní projednávaném případě nebyla existence či funkce výsledného počítačového programu, tedy otázka vysoké odbornosti, nýbrž skutečnost, zda přijaté konzultace a přístup k technologiím, tedy služby, které žalobkyni poskytla společnost Interadvisory Ltd., byly žalobkyní při vývoji programu využity. Žalobkyni lze přisvědčit toliko potud, že úvahy správce daně, kterými produkt z odborného hlediska hodnotil, by s pomocí pracovníka vzdělaného v oblasti IT, postrádají vysvětlení, jakými úvahami se při učinění těchto závěrů správce daně řídil, a za takové situace by znalecký posudek byl vhodnější. To však v nyní projednávaném případě nezpůsobilo nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžejní je, že odborné hodnocení výsledného produktu Omnee nebylo základem pro učinění rozhodnutí daňových orgánů, neboť produkt sám o sobě nemohl prokázat, jak tento zdrojový kód žalobkyně nabyla a zda k jeho tvorbě využila služby od společnosti Interadvisory Ltd. Správce daně totiž jeho funkci nezpochybňoval.
54. Bylo na žalobkyni, aby si uchovala takové záznamy a dokumentaci o projektu, aby byl zřejmý obraz o celém postupu. Skutečnost, že program Omnee byl prodán odběratelům, správce daně nerozporoval, avšak to samo o sobě neprokazuje, že náklady byly vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
55. Pokud správce daně též uvedl, že u rozsáhlých zakázek je běžné, že jsou zasílána sdělení během vývoje, případně lze předpokládat zápisy, nikoliv pouze ústní domluvu, lze takové tvrzení považovat za zcela logické. Rozhodující je, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno objektivními skutečnostmi, kterými by svá tvrzení o obchodním případě náležitě vysvětlila. Žalobkyní tvrzená skutečnost, že produkty s ohledem na specifika oboru nelze ve smlouvách popsat, nevylučuje, aby jakékoliv hmatatelné důkazy zaznamenávaly průběh spolupráce. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v tomto ohledu nepostupovala obezřetně, nelze pak po

správci daně požadovat, aby sám vyhledával a poskytoval důkazy, kterými by prokázal důvodnost uplatněného nákladu.

56. Žalobkyně navrhovala předvolat zástupce společnosti Interadvisory Ltd., který by popsal charakter poskytnutých služeb. Svědka pana J. A. J. N. se zahraničnímu správci daně nicméně nepodařilo dohledat, proto se jeho svědecká výpověď neuskutečnila (viz č. j. 3855831/22/3004-60561-712070). Vzhledem k tomu, že žalovaný učinil veškeré kroky k získání této svědecké výpovědi, neprovedení důkazního prostředku musí jít k tíži žalobkyně.
57. Žalobkyně nakonec vytkla daňovým orgánům, že příjmy získané z projektu byly zahrnuty do výnosů a byly zdaněny. K tomu soud uvedl, že skutečnost, že žalobkyně náklad neprokázala ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neznamená, že by byl správce daně povinen zpochybnit i existenci výnosu. Správce daně nezpochybnil, že žalobkyně produkt prodala ani že jí z tohoto prodeje plynuly zdanitelné příjmy. Tento závěr však nic nevypovídá o tom, zda žalobkyně skutečně přijala plnění, které si uplatnila jako daňově účinný náklad. Žalovaný správně v bodě 65 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobkyně neprokázala, jak daný produkt nabyla a zda k jeho tvorbě využila poskytnuté služby od společnosti Interadvisory Ltd.
58. Soud neshledal důvodnou též námitku žalobkyně, že v obou případech měl správce daně přistoupit k uznání tzv. esenciálních nákladů. V projednávané věci daňové orgány na základě zjištěného skutkového stavu zpochybnily, že se náklady vůbec projeví ve vztahu k příjmům žalobkyně. Vzhledem k tomu, že se neunesení důkazního břemene netýkalo neprokázání rozsahu nebo výše nákladů, nelze uplatňovat tzv. esenciální náklady, neboť ty lze zohlednit pouze tedy, není-li pochyb o uskutečnění plnění, kdy nelze např. prokázat jeho skutečný rozsah. Správní judikatura je v tomto ohledu striktní (např. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133: „[n]eprokáže-li daňový subjekt okolnosti svědčící daňové uznatelnosti konkrétního výdaje (skupiny výdajů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nemá správce daně bez dalšího povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení existující služby nebo zboží.“).

V. Závěr a náklady řízení

59. Soud shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 11. srpna 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu