



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **PROMOTOR – TECH, s. r. o.**, se sídlem Pantočkova 90, Dačice, zastoupen Mgr. Radimem Kalabisem, advokátem se sídlem Ó. Lysohorského 702, Frýdek - Místek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 7. 2016, č. j. 31507/16/5200-11431-706871 a č. j. 31489/16/5200-11431-706871, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2018, č. j. 51 Af 22/2016 - 78,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

### **I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu**

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015, č. j. 1726846/15/2204-50524-304028, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č. j. 31507/16/5200-11431-706871, k odvolání žalobce platební výměr změnil co do výše penále, v ostatním zůstal výrok beze změny.

[2] Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 8. 2015, č. j. 1727018/15/2204-50524-304028, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2012, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob a uložil žalobci povinnost uhradit

penále z částky zvýšené daně a snížené daňové ztráty. Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 7. 2016, č. j. 31489/16/5200-11431-706871, zamítl žalobcovu odvolání a dodatečný platební výměr potvrdil.

[3] Daňové orgány v předmětných zdaňovacích obdobích prověřovaly zakázku, kterou žalobce získal od slovenské společnosti IMET - AKE s. r. o. (dále též „IMET - AKE“), která vypsal veřejnou soutěž na výzkumný úkol v oblasti valivých ložisek. Tento úkol sestával z pěti položek, přičemž žalobci byly jako jednomu z vítězů výběrového řízení zadány položky 1, 2 a 4. Zbývající položky realizovala Žilinská univerzita v Žilině (dále jen „žilinská univerzita“). Na realizaci těchto výzkumných úkolů se pro žalobce měli podílet jeho subdodavatelé, a to žilinská univerzita a společnost PROMOTORY SOLUTIONS LLC. (dále jen „Promotory“), která je mateřskou společností žalobce. Tito dva subdodavatelé se měli podílet na 1. výzkumném úkolu žalobce. Druhý výzkumný úkol pro žalobce prováděla společnost Art Pro Digital Ltd.

[4] Daňové orgány neuznaly výdaje na přijaté služby od společnosti Art Pro Digital Ltd. jako výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmu. Dle závěrů daňových orgánů žalobce také neprokázal faktické přijetí deklarovaných služeb od subdodavatele Promotory.

[5] Proti oběma rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl. Konstatoval, že rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelná z důvodu žalobcem tvrzené nesrozumitelnosti. Daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, jaké kroky (činnosti), zda vůbec a kdy a kým měly být vykonány, a to v souvislosti s deklarovaným plněním od společnosti Promotory. Tento závěr není v rozporu s vypořádáním odvolací námitky týkající se stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Pokud žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že přijal plnění od dodavatele deklarovaného na předloženém dokladu, neznamená to, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Zákonné podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebyly splněny. Ze zjištění, že jistinu na účast v soutěži žalobci de facto poskytl její zadavatel, dovedl žalovaný pouze další pochybnosti o tom, že zakázka byla splněna deklarovaným způsobem. Nezpochybil skutečnost, že žalobce svou část zakázky provedl a odevzdal zadavateli. Předmětem daňového řízení však byla otázka, zda žalobce prokázal faktické přijetí plnění od subdodavatele Promotory.

[6] K návrhu žalobce na provedení důkazu výsledkem svědkyně F., která měla dosvědčit, že jednatel žalobce, p. S., neovládá český jazyk a nebyl schopen reagovat na dotazy správce daně, se žalovaný vyjádřil na s. 12 rozhodnutí. Toto vyjádření považoval soud za dostačující. Také neprovedení navrhovaného výsledku odborníků ze žilinské univerzity (Ing. M., Ing. K., Ing. H.) bylo řádně zdůvodněno. Dokumenty obsažené v daňovém spisu dostatečně prokazují rozsah prací, které uvedení odborníci na zakázce provedli; šlo o dílčí část I. zakázky a rovněž převážnou část dílčí části II. této zakázky a dále také vyhodnocení výsledků obsažené v části IV. Rozsah prací těchto subjektů tak nebylo nutné dále prokazovat a výslech svědků byl z tohoto důvodu správně vyhodnocen jako nadbytečný. Soud doplnil, že i přes prokázaný rozsah prací provedených uvedenými pracovníky, nelze dovozovat, že zbývající práce provedla společnost Promotory. Toto v řízení prokázáno nebylo a nelze to dovozovat ani z rozsahu prací provedených jinými subjekty.

[7] Správce daně také adekvátně reagoval na žalobcovy návrhy týkající se paní M. M. A., která měla osvětlit fungování koncernu CITRA KARYA UTAMA, PT. (dále jen „Citra“) a zapojení žalobce do této struktury. Žalobce po celou dobu řízení tuto osobu konkrétně neidentifikoval, nebylo tak možno ověřit její existenci, či ji předvolat k jednání. Nevyužil možnosti přizvat ji k podání vysvětlení. Z jejího čestného prohlášení plynou pouze obecné záměry a cíle koncernu

Citra v Evropě, nevyjadřuje se zde k případnému podílu společnosti Promotory, resp. Citra na zakázce pro žalobce.

[8] Krajský soud dále uvedl, že žalobcem předložené dokumenty označené jako „pracovní listy“ nesplňují podstatné náležitosti stanovené podmínkami veřejné soutěže. Neprůkazné jsou především ve vztahu k vykonávané činnosti. Z jejich obsahu nelze seznat, kterou část zakázky zadavatele měli pracovníci vykonávat a o kterou konkrétní činnost šlo. Tyto dokumenty tedy nemají žádnou důkazní sílu.

[9] Pokud jde o dokument předložený žalobcem správci daně dne 11. 3. 2015 pod názvem „Smlouva o dílo“, která měla být uzavřena dne 15. 8. 2012 mezi Promotory a Citrou, není zřejmé, kterou právní úpravou se smluvní vztahy z ní vzešlé řídí, a tudíž nelze posoudit charakter a především platnost takového ujednání. Dodavatel (Citra) se touto smlouvou zavázal pro odběratele (Promotory) zajistit technologicko-průmyslový a marketingový výzkum blíže specifikovaný v Příloze 1 této smlouvy. Obsahem smlouvy ani její přílohy není sjednaná cena za smlouvenou činnost. Smlouva neobsahuje ani datum, kterým mělo být s dohodnutými pracemi započato. Od toho se odvíjí pochybnosti o skutečné realizaci činností ze strany subdodavatele žalobce (Promotory, potažmo Citra), která měla dle pracovních listů začít s pracemi dne 13. 8. 2012, což je dva dny před podpisem smlouvy o dílo uzavřené mezi uvedenými společnostmi.

[10] Nedůvodnou shledal soud také námitku, že správce daně v nalézacím řízení nekonkretizoval své pochybnosti o reálnosti žalobcem deklarovaných služeb. Správce daně všechny pochybnosti ohledně žalobcem vynaložených nákladů řádně zdůvodnil a opřel o provedené dokazování. Ve výzvěch konkrétně popsal, jaké důkazy by měl žalobce předložit, aby pochybnosti vyvrátil. Správce daně unesl své důkazní břemeno, a bylo tedy na žalobci, aby prokázal soulad svého účetnictví se skutečností, setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochybností o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal.

[11] Krajský soud porovnal obsah žalobcem předložené výsledné studie specifikované fakturou č. 112001 (vystavenou žalobcem pro odběratele IMET-AKE na podkladu Smlouvy o dílo – část 1 a na základě pracovních výkazů č. 1 – 5) a dospěl k závěru, že zcela odpovídá studiím a průzkumům, které vypracovali na základě dohod o provedení práce odborníci ze žilinské univerzity. Výsledná studie předložená žalobcem odběrateli (společnost IMET - AKE) neobsahuje analýzu nebo hodnocení, které by zpracoval někdo jiný, než uvedení vědeckí pracovníci. Z obsahu výsledné studie je zřejmé, že se na ní nepodílel žalobcem deklarovaný subdodavatel, společnost Promotory. Krajský soud shrnul, že z obsahu a koncepce předložených materiálů je zřejmé, že představují ucelený soubor, na kterém se zjevně podílel jeden tým vědeckých pracovníků, kteří spolu museli vzájemně komunikovat, neboť studie v nich obsažené na sebe vzájemně navazují. O rozsahu činnosti vědeckých pracovníků vypovídá pouze konečná podoba výzkumu předaná žalobcem odběrateli, a to v porovnání s jimi předloženými studiemi, které obsahově této výsledné studii zcela odpovídají, přičemž z ní není patrná účast jiného subjektu, který by se na výsledné studii podílel, jak tvrdí žalobce.

[12] K neuznání nákladů vynaložených na pořízení studií zpracovaných společnostmi Promotory a 3D animací zpracovaných společnostmi Art Pro Digital Ltd., krajský soud uvedl, že ze zadání těch částí zakázky, které měl vypracovat žalobce, vyplývá, že jejich součástí není vypracování 3D modelu, 3D animace ani 3D simulace ložiska. Žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil tuto část výzkumu; daňové orgány tak neměly možnost se s ní seznámit. 3D model

ložiska je součástí 3. části zakázky, kterou pro zadavatele měla vypracovat žilinská univerzita. Žalobce tedy neprokázal příčinnou souvislost těchto nákladů s výdaji.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost.

[14] Stěžovatel trvá na svém stanovisku, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná. Správce daně i žalovaný na jedné straně uvádějí, že stěžovatel poskytl dílo společnosti IM - AKE, současně je zřejmé, že vznáší pochybnosti o faktickém poskytnutí tohoto díla. Rozhodnutí tedy obsahuje dva zcela odlišné závěry. Nepřezkoumatelný je též rozsudek krajského soudu, který neuvádí žádné relevantní důvody, pro které dospěl k závěru, že přes prokázaný rozsah prací provedených odbornými pracovníky, nelze dovozovat, že zbývající práce provedla společnost Promotory.

[15] Dále stěžovatel upřesňuje, co měly prokázat navrhované svědecké výpovědi. Výslech paní F. měl prokázat, že záznam z místního šetření byl zkreslen, neboť v něm není zachyceno, že panu S. překládala otázky správce daně do jeho mateřštiny. Odborníci ze žilinské univerzity měli správci daně vysvětlit, jakou část díla fakticky provedli a zda bylo potřeba na jejich dílo navázat dalšími kroky, kterými měla být zpracována jimi vytvořená prvotní data. Pokud by daňové orgány výslechy provedly, musely by konstatovat, že činnost, kterou tito odborníci provedli, nemohla být dílem, které stěžovatel poskytl zadavateli. Z toho logicky plyne, že další zpracování dat, musela provést další osoba, tedy Promotory. Daňové orgány odmítly provést výslech paní M. M. A. s tím, že stěžovatel její stanovisko může zaslat v písemné podobě. Mezi písemným stanoviskem a svědeckou výpovědí je však zásadní rozdíl. Daňový subjekt má právo být výslechu přítomen, klást svědkovi otázky tak, aby byl předmět výslechu správci daně plně osvětlen. Písemné vyjádření paní M. správce daně neakceptoval.

[16] Co se týče předložených pracovních listů, stěžovatel nepožadoval po svých dodavatelích předložení dokumentace, která by formou a rozsahem splňovala náležitosti stanovené podmínkami veřejné soutěže. K prokázání poskytnuté služby co do předmětu a rozsahu ve spojení s dalšími důkazy (faktury, uzavřená smlouva, svědecká výpověď paní M.) jsou poskytnuté pracovní výkazy dostačující. Správní orgány i soud měly hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti.

[17] Pochybnosti o ceně, právní úpravě atd. vztahující se ke smlouvám mezi společnostmi Promotory a Citra by odstranil výslech paní M. K prokázání skutečností, kdo, kde a jak zpracoval dotčené studie, předložil stěžovatel písemné dokumenty a navrhl výslech paní M.

[18] K nákladům na 3D modely, 3D animace a 3D simulace stěžovateli správce daně uložil, jaké důkazy bude akceptovat. Stěžovatel trval na jiných důkazech (výslech svědků), než které správce daně požadoval. Byl proto stížen tím, že správce daně tyto náklady neuznal jako daňově účinné. Správce daně tedy zúžil stěžovatelovo právo na předložení jakýchkoli důkazů v daňovém řízení.

[19] Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

[20] Žalovaný odkazuje plně na odůvodnění rozsudku, se kterým se ztotožňuje.

[21] Stěžovatel na základě faktur od Promotory (stěžovatelova mateřská společnost) uplatnil jako daňově účinný náklad na službu spočívající ve vypracování výzkumné studie. Písemnosti

a doklady předložené stěžovatelem neprokazují faktické přijetí předmětné služby. Stěžovatel původně tvrdil, že výslednou studii vypracovala mateřská společnost, později že společnost Citra. Daňové orgány neměly pochybnosti o výsledné studii předané odběrateli, ale o faktickém poskytnutí služby od mateřské společnosti (resp. od společnosti Citra). V tomto ohledu tedy nejsou jejich závěry rozporné.

[22] Stěžovatele tížilo důkazní břemeno, které neunesl. Nestačí tvrdit, že předmětná plnění nastala, je povinností stěžovatele tuto skutečnost prokázat. K návrhu na provedení výslechu svědků Ing. K. a Ing. H. žalovaný uvádí, že nezpochyboval sjednaný pracovní výkon, ani odměnu za něj. Sám stěžovatel uvedl, že tyto osoby neměly žádné povědomí o obchodních vazbách a obchodní stránce věci, proto jejich výslech nemohl nic podstatného osvětlit. Ani výslech Ing. M. by žádné relevantní informace nepřinesl. Jeho vyjádření v průběhu řízení byla rozporná, veškeré informace o subdodavatelích měl navíc z doslechu či přímo od stěžovatele. Rozsah prací provedených výzkumnými pracovníky vyplývá dostatečně z daňového spisu, nebylo jej proto již třeba prokazovat výslechy svědků.

[23] Výslech paní F. nebyl nutný, neboť pan S. v průběhu celého místního šetření nevznesl požadavek na tlumočnicka a ani nesdělil, že dotazům správce daně nerozumí. Na dotazy adekvátně reagoval, bez zaváhání, veškeré smlouvy i jiné dokumenty, které pan S. podepisoval, jsou v českém jazyce. Ani paní F. nevznesla námitku, že pan S. není schopen v českém jazyce komunikovat.

[24] V podání ze dne 6. 3. 2015 stěžovatel pouze zmínil ochotu paní M. dostavit se k vyjádření ve věci. Co konkrétně měla tato osoba svou výpověď prokázat, však neuvedl; uvádí to až v kasační stížnosti. Předložené pracovní listy neměl správce daně za věrohodné důkazní prostředky, neboť se jejich datum neshodovalo se smlouvou o dílo.

[25] V souvislosti s 3D modelem neuvedl stěžovatel žádné skutečnosti, které by prokázaly daňovou relevanci předmětného nákladu. Neprokázal, zda vůbec, kdy, kdo a jaká data předal společnosti Art Pro Digital Ltd. ke zpracování. Smlouva o dílo mezi Promotory a Citra vyvolává oprávněné pochybnosti o faktické realizaci činností subdodavatelů stěžovatele.

[26] Žalovaný shrnuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Kasační stížnost není důvodná, navrhuje proto její zamítnutí.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[27] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem. Nejvyšší správní soud však podotýká, že důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Stěžovatel podanou kasační stížností v podstatné míře přebírá žalobní námitky (které byly totožné také s námitkami uplatněnými v odvolání), aniž by reagoval na jejich vypořádání krajským soudem. Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 - 64, bod 21) a není jeho úkolem „převyprávět“ již jednou řečené.

[28] Soud nepovažuje za nutné opakovat všechny skutkové okolnosti případu, neboť krajský soud provedl v odůvodnění rozsudku, které je stranám známo, jejich detailní a zcela vyčerpávající přehled. Soud se proto bude níže zabývat jenom těmi okolnostmi, které jsou podstatné pro posouzení důvodnosti kasačních námitek.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek netrpí žádnými vadami zakládajícími nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Touto vadou nejsou stížena ani rozhodnutí žalovaného. Námitka, že rozhodnutí obsahují dva zcela odlišné závěry, není důvodná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného se jasně podává, že žalovaný nezpochybňuje skutečnost, že stěžovatel dodal plnění společnosti IMET-AKE s. r. o. Správce daně zpochybnil fakticitu plnění, ke kterému mělo dojít mezi stěžovatelem a jeho mateřskou společností Promotory. Tyto dva závěry se vzájemně nevylučují a nevedou tedy v žádném případě k nesrozumitelnosti napadených rozhodnutí.

[31] Dle stěžovatele je nepřezkoumatelný závěr rozsudku, že přes prokázaný rozsah prací provedený odbornými pracovníky, nelze uzavřít, že zbývající práce provedla společnost Promotory. Toto tvrzení není důvodné. Krajský soud podrobně zdůvodnil, proč stěžovatel neunesl důkazní břemeno týkající se prokázání obstarání deklarovaných služeb od společnosti Promotory. Příléhavé shrnutí argumentace vyplývající z celého odůvodnění podal krajský soud na s. 34 – 35 rozsudku. Konstatoval zde (stručně řečeno), že deklarované zdanitelné plnění nemůže být prokázáno pouhým předložením daňového dokladu. Žádný z dokumentů předložených stěžovatelem (smlouvy a pracovní výkazy) nebyl s to prokázat, že k reálnému plnění od Promotory v deklarovaném rozsahu došlo.

[32] Nedůvodná je též námitka vztahující se k neprovedení navrhovaných výslechů svědků. Stěžovatel v kasační stížnosti opakuje, co měly svědecké výpovědi prokázat. K tomu soud konstatuje, že žalovaný i krajský soud dostatečně srozumitelné vysvětlili, proč nebyly výslechy provedeny a z jakého důvodu byly v souzené věci nepotřebné. Co se týče výslechu výzkumných pracovníků, rozsah jimi poskytnutých prací byl jasně prokázán předloženými studiiemi. Z provedeného porovnání vyplývá, že kromě výstupů zpracovaných těmito pracovníky stěžovatel u dotčených částí (u nichž bylo zpochybněno poskytnutí služeb společností Promotory) nedodal svému odběrateli nic navíc. Otázka, jakou část díla tito pracovníci fakticky provedli, tak byla dostatečně osvětlena ostatními důkazy obsaženými ve spisu.

[33] Soud přisvědčuje též závěru, že návrh výslechu paní F. je ve světle skutkových okolností zcela účelový. Z protokolu o místním šetření vyplývá, že pan S. adekvátně reagoval na dotazy správce daně; z obsahu jeho sdělení v průběhu místního šetření neplyne, že by poukázal na to, že otázkám správce daně nerozumí, či že je pro něj obtížné komunikovat v českém jazyce. Jak případně uvedly správní orgány a krajský soud, písemnosti předložené a podepsané panem S. (například plná moc ze dne 4. 12. 2013 udělená paní V. pro jednání se správcem daně, smlouva o převodu obchodního podílu a smlouva o výkonu funkce jednatele ze dne 2. 2. 2012), byly vyhotoveny v českém jazyce bez jakéhokoli překladu; dle soudu i tato skutečnost zpochybňuje stěžovatelův požadavek na přítomnost tlumočnicka při místním šetření. Pokud nebylo jednateli třeba překladu tak podstatných dokumentů jako je plná moc či smlouva o převodu obchodního podílu, pak se požadavek na tlumočení při místním šetření, u kterého byla přítomna zplnomocněná paní V. a dále účetní paní F., jeví skutečně jako účelový. Ostatně stěžovatel ani nikdy v průběhu daňového řízení neuvedl, v čem mělo „zkreslení“ závěrů místního šetření spočívat. Soud má pak za to, že stěžovatel měl dostatek prostoru k tomu, aby případné

nepřesnosti uvedené v protokolu z místního šetření v průběhu dalšího řízení svými tvrzeními korigoval.

[34] V další části kasační stížnosti stěžovatel opakovaně nesouhlasí s tím, že nebyl proveden výslech svědka, paní M. M. A. (bod 17 a násl., body III.1.3, III.1.4 a III.1.5). V této souvislosti je třeba uvést, že dle § 92 odst. 6 daňového řádu, navrhuje-li daňový subjekt v řízení účast třetí osoby, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu.

[35] V první řadě je nutno konstatovat, že stěžovatel ani v jednom podání (at' již ze dne 6. 3. 2015, či ze dne 8. 4. 2015), ve kterém navrhoval provedení svědecké výpovědi paní M. (resp. oznamoval správci daně „ochotu této osoby podat vysvětlení“), nesdělil správci daně potřebné údaje pro kontaktování této osoby. Správce daně proto nepochybil, nečinil-li další kroky směrem k realizaci navržené svědecké výpovědi. Nad rámec nutného pak správce daně i žalovaný zhodnotili případnou výpověď jako nadbytečnou. Dle vyjádření stěžovatele obsaženého ve zmíněných podáních měl výslech této osoby objasnit strukturu stěžovatele a společnosti Promotory, a také jak probíhala spolupráce ohledně výzkumu a zpracování výsledků měření v zahraničí, na které se podílela společnost Citra.

[36] Soud má shodně s daňovými orgány za to, že výslech ředitelky společnosti Citra by nemohl prokázat fakticitu plnění uskutečněného mezi společnostmi Promotory a stěžovatelem. Stěžít si lze představit, že by výpověď této osoby osvědčila fakticitu zpochybněných plnění. Tu bylo možno prokázat předložením listinných důkazů – například komunikací mezi stěžovatelem a společností Promotory prokazující předání dat ke zpracování apod. Stěžovatel v průběhu odvolacího řízení (dne 18. 1. 2016) předložil dokument ze dne 4. 11. 2015 označený „Authorised Statement“ podepsaný paní M. M. A. Nutno konstatovat, že jde o obecné prohlášení, ve kterém se hovoří o snaze společnosti Citra expandovat na evropský trh. Dále uvádí, že Citra spolupracovala na základě objednávky pro společnost IMET - AKE s partnery ze Slovenska, z Evropy a z České republiky, prohlašuje, že vykonávají své aktivity v souladu s mezinárodním právem a nejsou si vědomi žádného pochybení. Ani z předloženého čestného prohlášení se tedy nepodávají žádné důkazy, které by přispěly k prokázání stěžovatelova tvrzení ohledně přijetí plnění od společnosti Promotory.

[37] Soud se shoduje také s hodnocením předložených pracovních listů. Ani z těchto dokumentů nebylo možno vyvodit žádné konkrétní závěry, které by prokazovaly fakticitu zpochybněných plnění, tedy dodání služeb společností Promotory stěžovateli. Pracovní listy zachycují práce provedené zaměstnanci společnosti Citra pro Promotory. Nejen, že prováděné činnosti jsou v pracovních listech popsány zcela obecně, zejména z nich neplyne konkrétní propojení s činností stěžovatele a návaznost na plnění poskytované společností IMET-AKE na základě veřejné soutěže. Tyto dokumenty nijak neprokazují realizování služeb fakturovaných stěžovateli společností Promotory.

[38] Stěžovatel závěrem namítá, že mu daňové orgány „uložily“, jaké důkazy budou akceptovat k prokázání daňové účinnosti nákladů na pořízení 3D modelu, 3D animace a 3D simulace. Zúžily tak nezákonně stěžovatelovo právo na předkládání jakýchkoli důkazů v rámci daňového řízení.

[39] Ani tato námitka není důvodná. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 10. 2014 jasně a srozumitelně vyjádřil své pochybnosti týkající se uplatněného nákladu

na základě faktury č. 2013059 od společnosti Art Pro Digital Ltd. (Finchley Road 788-790, London). Stěžovatel nepředložil žádnou smlouvu uzavřenou s touto společností. Dle vyjádření stěžovatele v daňovém řízení mělo jít o zpracování dat z měření do vizuální podoby. Správce daně však z předložených smluv týkajících se projektu výzkumu a vývoje valivých ložisek zjistil, že 3D model byl výstupem 3. části výzkumu. Stěžovatel se ale podílel pouze na 1., 2. a 4. části. Třetí část dodávala žilinská univerzita. Správce daně ve výzvě uvedl, že stěžovatel nepředložil žádný důkazní prostředek týkající se poskytnutí uvedené služby v souvislosti s vývojem a výzkumem valivých ložisek; neprokázal tak příčinnou souvislost předmětného nákladu s výnosy. Správce daně proto měl pochybnost o tom, že jde o daňově účinný náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V závěru výzvy uvedl doslovně: „*Návrh možných důkazních prostředků: doložit daňový doklad prokazující příčinnou souvislost s výnosy kontrolovaného daňového subjektu ve zdaňovacím období 2013.*“

[40] Ze shora uvedeného je zcela zřejmé, že správce daně neuzávil stěžovatelovo právo na předkládání důkazů. Ve výzvě pouze uvedl *návrh možných* důkazních prostředků; z takového vyjádření dle soudu nelze vůbec vyvozovat apriorní odmítnutí důkazních prostředků odlišných od těch, které byly uvedeny ve výzvě. Stěžovatel v průběhu dalšího řízení jako jediný důkazní prostředek v této souvislosti navrhl výslech prof. M. ze žilinské univerzity. Soud ve vztahu k tomuto návrhu souhlasí se správnými orgány, že výslech této osoby je zcela nadbytečný, neboť mohl osvědčit pouze rozsah prací provedených žilinskou univerzitou, který byl ale dostatečně prokázán listinnými důkazy založenými ve spise. Nijak pak tato výpověď nemohla přispět k objasnění souvislosti nákladu uhrazeného stěžovatelem společností Art Pro Digital Ltd.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[41] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

[42] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2018

JUDr. Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu