



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Josefa Straky a Mgr. Karla Ulíka ve věci

žalobkyně: **DevPlatform s.r.o.**, IČO 037 28 692
sídlem Štěpánská 1742/27, 110 00 Praha 1
zastoupená daňovým poradcem Mgr. Ing. Vlastislavem Vlčkem
sídlem Karlovska 172, 460 10 Liberec

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 12. 2. 2021, č. j. 4804/21/5300-21442-809464,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

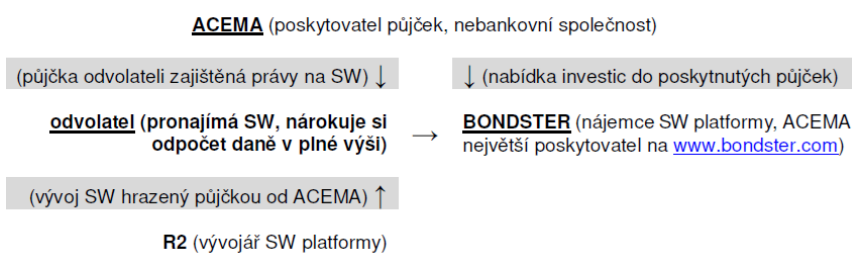
Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraje (dále jen „správce daně“) vydal dne 23. 12. 2019 platební výměry, jimiž žalobkyni stanovil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za únor 2017 ve výši 0 Kč a za prosinec 2017 ve výši 2 357 Kč. Správce daně neuznal žalobkyní tvrzené nadměrné odpočty v celkové výši 2 197 395 Kč, jelikož na základě daňové kontroly

dospěl k závěru, že žalobkyně je účelově zapojena v uměle vytvořené struktuře, ve které došlo ke zneužití práva s cílem získat daňové zvýhodnění.

2. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání s tím, že správce daně neprokázal naplnění podmínek zneužití práva a provedené důkazy hodnotil zcela účelově. Žalobkyně namítala, že reálně podniká v oblasti IT a jí vlastněný software pro zprostředkování finančních transakcí má zajištěné výnosy. Podle žalobkyně nemohlo dojít ke zneužití práva, jelikož nebyla schopna ovlivnit chování ostatních subjektů.
3. Dne 12. 2. 2021 vydal žalovaný v záhlaví označené rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil. Žalovaný vysvětlil, že hospodářská činnost žalobkyně spočívá v pronajímání softwaru pro zprostředkování investic do již poskytnutých úvěrů. Vývoj softwaru realizovala společnost R2 Development s.r.o. (nyní Leveris s.r.o., dále jen „R2“) na základě *Smlouvy o dílo a smlouvy licenční* ze dne 24. 1. 2017. Tento software žalobkyně pronajímá pouze jednomu subjektu, a to společnosti BONDSTER Marketplace s.r.o. (dříve P2P finance CZ s.r.o., dále jen „BONDSTER“ či „P2P finance“). Vývoj softwaru byl financován úvěrem ve výši necelých 20 milionů Kč, který žalobkyni poskytla společnost ACEMA Credit Czech, a.s. (dále jen „ACEMA“), přičemž tento úvěr měl být údajně zajištěn právy k předmětnému softwaru. Společnost ACEMA současně figuruje jako největší věřitel (poskytovatel) investic na platformě provozované společností BONDSTER. Princip softwarové platformy (*žalovaným označované též jako „tržiště Bondster“ – pozn. soudu*) spočívá v tom, že nebankovní společnost poskytne žadateli úvěr, který je vysoce úročený a zpravidla zajištěný např. nemovitostí. Nebankovní společnost následně tento úvěr nabídne na serveru (v tomto případě www.bondster.cz) investorům, kteří svým vkladem získají podíl na úrokovém výnosu. Tímto způsobem nebankovní společnost zároveň získá dodatečné finance, které může následně poskytnout dalším zájemcům o úvěr. Provozovatel serveru pak inkasuje jako odměnu provizi za zprostředkování této investiční transakce. Strukturu, ve které mělo dojít ke zneužití práva, znázornil žalovaný následovně:



(*odvolatelem je zde myšlen žalobce; podrobněji je struktura společnosti znázorněna na str. 24 zprávy o daňové kontrole – pozn. soudu*)

4. Žalovaný upozornil, že společnost BONDSTER poskytuje výhradně finanční služby, tj. plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně ve smyslu § 51 a § 54 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), a proto se zřejmě nikdy nestane plátcem DPH. Společnost ACEMA je sice plátcem DPH, avšak především poskytuje finanční služby, a nárok na odpočet daně tak uplatňuje v krácené výši podle § 76 zákona o DPH s koeficientem na úrovni 1 %. Pokud by tedy do struktury nebyla vložena žalobkyně a vývoj softwaru by byl fakturován napřímo společností BONDSTER či ACEMA, nemohl by být nadměrný odpočet uplatněn v takové výši.

5. Podle žalovaného slouží žalobkyně v dané struktuře pouze k získání nadměrného odpočtu, jinak je její existence zcela nadbytečná a postrádá ekonomické opodstatnění. Žalobkyně sídlí na adrese v centru Prahy, kde má současně sídlo dalších cca 1 000 ekonomických subjektů. Dne 31. 10. 2016 ji jako tzv. ready-made společnost (tehdy pod obchodní firmou OBCHODUJ.CZ s.r.o.) koupil pan **L. V.**, který je jejím jediným jednatelem a společníkem. Webové stránky žalobkyně jsou velmi jednoduché a kromě kontaktních údajů se na nich nenachází žádné další informace. Podle obchodního rejstříku byl pan V. v minulosti členem představenstva společnosti ACEMA.
6. Žalovaný se dále zabýval naplněním objektivního a subjektivního hlediska zneužití práva. Žalovaný popsal personální vazby v dané struktuře společností a okolnosti vývoje softwaru, přičemž zejména zdůraznil, že na projektu označovaném jako tržiště Bondster začala pracovat již v polovině roku 2016 společnost P2P finance (později BONDSTER), a to v koordinaci se společností ACEMA. Podle žalovaného tak neobstojí tvrzení pana V., že bez něj či bez žalobkyně by nebyla realizace projektu možná. Podstatná je dále skutečnost, že klíčová rozhodnutí při vývoji softwaru činili představitelé společností ACEMA (konkrétně předseda jejího představenstva a pan **P. V.**, který byl hybatelem celého projektu a současně má majetkový zájem ve společnostech ACEMA a BONDSTER) a BONDSTER (konkrétně jednatelé společnosti **T. S.** a **Bc. F. Č.**, který byl zároveň projektovým manažerem žalobkyně), nikoliv pan V. Nic navíc nenasvědčuje tomu, že by pan V. měl při poskytnutí úvěru od společnosti ACEMA vypracovaný podnikatelský plán, ani že by kvalifikovaně zhodnotil výnosnost celého projektu. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že předmětný úvěr ve výši necelých 20 milionů Kč byl poskytnut za krajně nestandardních podmínek a nelze očekávat, že by jej žalobkyně vzhledem k nevýhodně stanovené licenční odměně od společnosti BONDSTER byla schopna ke smluvenému datu splatit. K námitce žalobkyně, že úvěr bude schopna dle své predikce splatit, žalovaný uvedl, že jí očekávané tržby v letech 2022 a 2023 považuje s ohledem na dosavadní výkazy za značně nadsazené. Pokud by navíc v důsledku nesplacení úvěru přešlo vlastnického právo k softwaru na společnost ACEMA, nemusela by být jeho hodnota zdaněna, jelikož se jedná o nehmotnou věc, která není dle zákona o DPH zbožím. Kromě toho žalovaný ani nepředložil zástavní smlouvu, a proto nelze s jistotou vycházet z její existence a podrobněji se vyjadřovat k jejímu obsahu. Žalovaný rovněž upozornil, že žalobkyně dlouhodobě licencuje software pouze společnosti BONDSTER. Lichá je podle žalovaného argumentace žalobkyně, že software bude nabízet dalším subjektům, a to především v Asii, o čemž svědčí zejména informace získané od společnosti Apps & Peers s.r.o. (dále jen „**A&P**“), konkrétně od jejich jednatelů **Ing. L. D.** a **JUDr. K. A. S., Ph.D.** Jako účelové též žalovaný vyhodnotil tvrzení žalobkyně vznesené krátce před ukončením daňové kontroly, že o licenci k softwaru projevila zájem švýcarská společnost Carduus Wealth Advisors AG (dále jen „**CWA**“), jelikož tato společnost se nezabývá dluhovými nástroji, ale správou aktiv. **Mgr. P. B.** jednající ze CWA navíc ani nevěděl, na jakém principu software nabízený žalobkyní funguje. Stejně tak žalovaný nepovažoval za vážně učiněnou nabídku na licencování softwaru společnosti RONDA INVEST a.s. (dále jen „**RONDA**“), která obsahovala pouze triviální cenovou nabídku. Žalovaný shledal, že žalobkyně ani nedisponuje produktovým propagačním materiálem, např. demo verzí softwaru, videem vysvětlujícím jeho funkcionality či nějakou prezentací. Jako nekonkrétní a zcela bezobsažnou vyhodnotil výpověď pana J. M., který měl pro žalobkyni údajně vyhledávat klienty. Další aspekt zneužití práva spatřoval žalovaný v tom, že hlavní hráčem na serveru www.bondster.cz je společnost ACEMA, přičemž k využití tohoto tržiště mohou být přizváni i jiní

poskytovatelé úvěrů. Tento model do značné míry objasňuje, proč není potřeba software licencovat či prodat jinému subjektu (ani do třetí země), jelikož spolupráci se společností BONDSTER, jíž je software výlučně licencován, může navázat prakticky kdokoliv.

7. Žalovaný na základě těchto zjištění uzavřel, že jediným cílem celé transakce bylo získat daňového zvýhodnění, jelikož společnosti BONDSTER a ACEMA by samy neměly nárok na odpočet DPH, resp. by jej nemohly uplatnit v takové výši. Zneužitím práva přitom bylo stíženo předmětné plnění, jelikož jinou činnost, než licencování softwaru společnosti BONDSTER, žalobkyně nevykonávala. Žalovaný neshledal, že by žalobkyně mohla být v dobré víře, jelikož byla zakoupena jako jednorázová společnost, jejíž jedinou úlohou bylo získání daňového zvýhodnění. Jednatel žalobkyně pan V. a hybatel celého projektu pan V. navíc museli o zneužití práva vědět, jelikož právě oni zosnovali plán na zapojení žalobkyně do struktury společností. Podle žalovaného je tedy třeba vycházet z takového stavu, jaký by existoval bez zneužití práva, tj. bez zapojení žalobkyně do struktury společností. Vzhledem k tomu nelze uznat žalobkyní nárokované nadměrné odpočty DPH.

II. Obsah podání účastníků

8. Žalobkyně v žalobě předně nesouhlasí se závěrem daňových orgánů, že v daném případě došlo ke zneužití práva s cílem získat daňové zvýhodnění. Podle žalobkyně jsou úvahy žalovaného nepřezkoumatelné a nezohledňují předložené důkazy. Žalobkyně upozorňuje, že reálně podniká v oblasti IT a má software, který patří mezi tzv. fintech produkty. Její jediný jednatel a společník pan V. není spojen ani se společností ACEMA, ani se společností BONDSTER. Od 6/2017 do 12/2020 měla žalobkyně tržby z poskytování nevýhradních licenčních práv v celkové výši 2 649 914,74 Kč, z toho 556 480 Kč činí DPH. Uzavřená licenční smlouva se společností BONDSTER je koncipována tak, aby v prvních čtyřech letech činily tržby žalobkyně minimálně 10 milionů Kč, z nichž bude rovněž odvedena DPH. V licenční smlouvě je kromě měsíčních poplatků dále sjednáno i právo na odměnu ve výši 20 milionů Kč, ze které žalobkyně také odvede DPH. Z analýzy ekonomické situace žalobkyně (plánu cash flow bez vrácení nadměrného odpočtu a plánu zisku) přitom vyplývá, že úvěr poskytnutý společností ACEMA bude splacen dříve, než bylo původně plánováno. Žalobkyně má za to, že stejně jako společnosti ACEMA a BONDSTER nemůže zneužitím práva získat žádnou daňovou výhodu. Hypotetické příklady uváděné daňovými orgány, kdy by software vlastnila sama společnost ACEMA či BONDSTER, podle žalobkyně postrádají smysl nejen z hlediska odvodu DPH, ale též z hlediska konkurenčního boje poskytovatelů úvěrů. Žalobkyni navíc není zřejmé, jak mohla zneužít právo tím, že má výstupy, ze kterých odvádí DPH, a má kladný hospodářský výsledek.
9. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spatřuje žalobkyně v tom, že žalovaný nijak neidentifikoval, která konkrétní ustanovení zákona o DPH měla být údajně zneužita. Daňové orgány ostatně ani nevymezily smysl a účel dané právní úpravy, natož aby specifikovaly, kterým konkrétním jednáním žalobkyně mělo dojít k jeho porušení či zneužití. Mezi údajným získáním daňového zvýhodnění a porušením smyslu a účelu právní normy pak daňové orgány navíc ani neprokázaly příčinnou souvislost. Nepřezkoumatelná je podle žalobkyně též úvaha týkající se nastolení stavu, jaký by existoval bez zneužití práva. V této souvislosti není především zřejmé, jak by mělo být autorsky řešeno vlastnictví softwaru. Napadené rozhodnutí je tak podle žalobkyně v rozporu s autorským zákonem [*zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech*

souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „autorský zákon“) – pozn. soudu].

10. Podle žalobkyně neunesly daňové orgány důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek zneužití práva ve smyslu § 8 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně zejména daňovým orgánům vytýká, že neprovedly dokazování jejím účetnictvím za období od 1/2017 do 12/2020 a opomněly zohlednit výnosy z licenčních poplatků, ze kterých je odváděna DPH. Z napadeného rozhodnutí není dále zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s předloženou predikcí ekonomické situace a cash flow. Podle žalobkyně jí nemůže být přičítáno k tíži, že někteří členové jejího týmu (např. pan Č. odpovědný za vývoj softwaru a poradci V. a M.) přešli do společností ACEMA a BONDSTER. Žalobkyně dále upozorňuje, že daňové orgány v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) neprovedly navržené svědecké výpovědi, a to konkrétně znalkyně **Ing. Š. K.** (*znalkyně z oboru ekonomika, specializace oceňování podniků a nehmotného majetku – pozn. soudu*) a jednatelů společnosti A&P pana D. a paní S. Žalobkyně má dále za to, že se daňové orgány objektivně nezabývaly pozadím celého případu, jednotlivé okolnosti vytrhly z kontextu a chybně posoudily ekonomickou racionalitu uskutečněných transakcí. Žalovaný zejména v bodě 35 napadeného rozhodnutí zaměňuje jednotlivé platformy, které jsou založeny na odlišných principech. V bodě 36 napadeného rozhodnutí pak žalovaný – na rozdíl od správce daně – mylně zpochybňuje skutečnost, že s myšlenkou na vytvoření softwaru přišel sám pan V. Zcela neprokázané je pak podle žalobkyně tvrzení žalovaného, že pan V. nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Nesprávné je rovněž tvrzení žalovaného, že software by mohla vlastnit společnost ACEMA, jelikož v takovém případě by jí třetí strany, které jsou vůči ní v konkurenčním postavení, nebyly ochotny poskytovat své pohledávky. Pravdivý pak není ani závěr, že tržiště Bonster poptávala již společnost P2P finance. Daňové orgány nijak neprokázaly ani své tvrzení, že úvěr poskytnutý žalobkyni od společnosti ACEMA nebyl pro jiného žadatele dosažitelný. Lichá je konečně i úvaha žalovaného, že společnost ACEMA je pro BONDSTER nejvýznamnějším hráčem, a že žalobkyně nebude schopna řádně splatit úvěr poskytnutý na vývoj softwaru. Pokud by navíc vlastnické právo k softwaru přešlo v důsledku nesplacení úvěru na společnost ACEMA, nevznikla by žádná daňová výhoda, jelikož by byla odvedena DPH minimálně z částky 13 924 000 Kč. Tato konstrukce by se tak kromě státu nikomu nevyplatila. K tvrzení žalovaného, že v průběhu daňového řízení nebyla předložena zástavní smlouva, žalobkyně uvádí, že k jejímu předložení nebyla nikdy vyzvána. Žalobkyně dále brojí proti závěru, že společnost CWA byla pouhým nastrčeným zájemcem o software, přičemž upozorňuje, že žalovaný hodnotil výpověď svědka B. jako odborníka na IT, nikoliv jako obchodníka zastupujícího společnost CWA. Žalobkyně nesouhlasí ani s hodnocením nabídky poskytnuté společností RONDA, jelikož cena je vždy přizpůsobena individuálním potřebám klienta. Žalovaný se rovněž nevypořádal s tím, že žalobkyně z licenční poplatků soustavně odvádí DPH a nic nenasvědčuje tomu, že přestane podnikat.
11. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný porušil zásadu komplexnosti, jelikož skutkový stav nehodnotil na základě informací dostupných v roce 2017, ale využil též informace, které žalobkyně v tu dobu nemohla mít k dispozici. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 647/15. Postup daňových orgánů podle žalobkyně navíc porušuje zásadu daňové neutrality DPH.

12. Žalobkyně konečně namítá, že napadené rozhodnutí je předčasné, jelikož s ní v rozporu s § 88 odst. 4 daňového řádu nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Správce daně totiž žalobkyni neposkytl dostatek času, aby se se zprávou o daňové kontrole seznámila a vyjádřila se k ní, a nadto jí ani neumožnil tuto zprávu podepsat či z opodstatněného důvodu její podpis odepřít. Následné zaslání zprávy do datové schránky zástupce žalobkyně pak nelze považovat za řádné doručení do vlastních rukou ve smyslu § 88 odst. 5 daňového řádu. K ukončení daňové kontroly pak nemohlo dojít ani z důvodu, že podle § 261 odst. 4 daňového řádu (*ve znění účinném do 30. 6. 2017 – pozn. soudu*) nebyla předtím vyřízena stížnost týkající se nevhodného chování úřední osoby nebo postupu správce daně.
13. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Ve vyjádření k žalobě setrvává na závěru, že v daném případě byly naplněny objektivní i subjektivní podmínky zneužití práva, jelikož jediným cílem zapojení žalobkyně do struktury společností bylo získat daňového zvýhodnění. Žalovaný upozorňuje, že jednotlivé okolnosti případu či provedené důkazy nelze vytrhávat z kontextu, jak to činí žalobkyně, ale je třeba je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podotýká, že dle aktuálních údajů byl jeho odhad růstu počtu investorů na tržišti Bondster zcela správný. Naopak odhad očekávaných tržeb tvrzený žalobkyní byl výrazně nadsazený. Stran výpočtů a tabulek uvedených v žalobě žalovaný uvádí, že totožnými údaji argumentovala žalobkyně již průběhu daňového řízení v podání ze dne 31. 1. 2021, přičemž se jedná o predikce bez jakéhokoliv reálného základu. Za procesní pochybení podle žalovaného nelze považovat skutečnost, že nebyli vyslechnuti všichni navržení svědci, jelikož výpověď znalkyně K. by byla nadbytečná, a v případě jednatele společnosti A&P D. bylo provedení výslechu objektivně nemožné, a proto postačovalo sdělení druhé jednatelky S. Lichá je podle žalovaného též námitka ohledně údajného porušení § 88 odst. 4 daňového řádu, neboť žalobkyni bylo reálně umožněno, aby se s výsledky dosavadního kontrolního zjištění seznámila a vyjádřila se k nim.
14. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které zejména namítala, že její odvody DPH jsou vyšší než uplatněný nárok na odpočet DPH. Na podporu své argumentace předložila přiznání k DPH za 10/2021, fakturu č. VF2100011 vystavenou společností BONDSTER, knihu vydaných faktur a výsledovku za rok 2021. Podle žalobkyně tak neobstojí závěr daňových orgánů, že v daném případě došlo ke zneužití práva. Obdobným způsobem žalobkyně argumentovala též v podání ze dne 24. 8. 2022, k němuž přiložila daňová přiznání za období od 11/2021 do 7/2022.

III. Posouzení věci soudem

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
16. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání. Soud nepovažoval za nezbytné nařizovat jednání, neboť veškeré rozhodné skutečnosti bylo možno zjistit z obsahu správního spisu. Vady, k nimž by bylo nutné přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.

17. Soud předesílá, že žalobkyně předložila poměrně rozsáhlou žalobu, v níž z mnoha různých hledisek zpochybnila správnost závěrů daňových orgánů. Jednotlivá žalobní tvrzení se však do značné míry prolínají, a to mnohdy bez jasné logické návaznosti, což činí argumentaci žalobkyně poněkud nepřehlednou. Soud proto nepovažuje za účelné odpovídat na každou její dílčí námitku. Z judikatury Ústavního soudu vyplývá, že „[n]ení 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“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a dále ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, a ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05). Nutno podotknout, že část žalobní argumentace se dokonce zcela míjí s nosnými důvody napadeného rozhodnutí či postrádá jakýkoliv smysl, a nedosahuje tak ani kvality žalobního bodu nebo alespoň jeho zárodku (např. tvrzení, že „[d]aňový subjekt nemá možnost se proti závěru Správce daně účinně a kvalifikovaně bránit prostřednictvím odvolání“ na str. 8 žaloby, nebo že „[Ž]alovaný neprokázal, že by P. V., ročník X – spolumajitel společnosti ACEMA“ na str. 12 žaloby). Soud připomíná, že je to právě kvalita žalobní argumentace, která předurčuje kvalitu a obsah rozhodnutí soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 7. 2009 č. j. 7 As 73/2008 - 65, a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 6 As 58/2019 - 35, odst. 6). Není přitom úlohou soudu, aby za žalobkyni spekulativně domýšlel či dotvářel žalobní argumentaci. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobkynina právního zástupce (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

Otázka přezkoumatelnosti

18. Žalobkyni předně nelze přisvědčit v tom, že by napadené rozhodnutí trpělo vadou nepřezkoumatelnosti. Soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí a zjistit jeho obsah nebo v něm uvedené důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů se tak rozumí opomenutí skutečnosti významné pro posouzení věci, což není totéž jako učinění chybného závěru o dané skutečnosti, jak se zřejmě domnívá žalobkyně. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí navíc nelze dovozovat pouze na základě zjištění, že žalovaný odvolacím námitkám žalobkyně nevyhověl a po dílčím doplnění dokazování potvrdil závěry správce daně. V tomto směru nelze přehlédnout, že žalobkyně v žalobě (např. na str. 14, 16 a 17) cituje části odůvodnění napadeného rozhodnutí, v nichž na jednu stranu spatřuje nepřezkoumatelnost, ale na druhou stranu s jejich obsahem věcně polemizuje a klade vůči nim vlastní oponenturu, což by u nepřezkoumatelného rozhodnutí zpravidla nepřipadalo v úvahu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí (ve spojení se zprávou o daňové kontrole, která se podle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za součást odůvodnění platebních výměrů) je navíc zřejmé, z jakého skutkového stavu daňové orgány vycházely, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Z napadeného rozhodnutí rovněž vyplývá, že na všechny odvolací námitky bylo vždy alespoň rámcově reagováno, byť způsobem pro žalobkyni nepříznivým. Soud proto shledal napadené rozhodnutí přezkoumatelným. Dílčími výhradami proti úvahám daňových orgánů, ve kterých žalobkyně mylně spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, se soud zabývá v rámci vypořádání ostatních žalobních bodů.

Otázka zneužití práva

19. Jádrem sporu je v posuzované věci otázka, zda se žalobkyně při uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH za únor a prosinec 2017 dopustila zneužití práva.
20. Podle rozsudku NSS ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 - 48, č. 869/2006 Sb. NSS, dochází ke zneužití práva v situaci, „*kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. [...] Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.*“ V zásadě se tak jedná o „*materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zneužití práva nelze ztotožňovat s ‚pouhým‘ nesplněním podmínek vyžadovaných právní normou. Zneužití práva nastává v případech, kdy jsou formálně splněny veškeré podmínky vyžadované právním řádem pro určité jednání, ale materiální výsledek tohoto jednání je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy*“ (rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2019, č. j. 5 Afs 314/2016 - 55).
21. Při posuzování existence zneužití práva ve věcech daňových se uplatňuje tzv. dvoustupňový test, který rozvinula rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie [srov. zejména rozsudky ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax a další* (dále jen „rozsudek Halifax“), a ze dne 26. 2. 2019, C-116/16 a C-117/16, *T Danmark a Y Danmark*]. Podle tohoto testu nastává zneužití práva při současném naplnění objektivní a subjektivní podmínky, které je potřeba zkoumat s ohledem na všechny skutkové okolnosti konkrétního případu. Objektivní podmínka spočívá v tom, že přes formální splnění podmínek plynoucích ze zákona nedošlo k naplnění jeho účelu a smyslu. Subjektivní podmínka je pak dána, pokud hlavním účelem určitého jednání je získat daňové zvýhodnění, a vytvářejí se tak umělé podmínky k jeho dosažení. Při posuzování subjektivní podmínky je tak potřeba především zkoumat, zda mělo jednání daňového subjektu reálné ekonomické opodstatnění, přičemž v úvahu lze vzít mj. propojenost daňového subjektu a jiných osob účastnících se jednání, které vedlo k neférovému získání daňové výhody. Jinak řečeno, objektivní podmínka se týká cíle sledovaného příslušnou právní normou a otázky, zda bylo takového cíle dosaženo. Subjektivní podmínka pak souvisí s praktickým účelem uskutečněného plnění (srov. stanovisko generálního advokáta ze dne 7. 9. 2017 ve věci C-251/16, *Cussens*, odst. 60).
22. Právě z této definice zneužití práva pravidelně vychází též NSS, a to jak ve věcech nepřímých daní (srov. rozsudky ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 115, č. 1778/2009 Sb. NSS, odst. 69-71, a ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 - 35, odst. 28), tak i daní přímých (srov. rozsudky ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, ze dne 14. 11. 2019, č. j. 6 Afs 376/2018 - 46, odst. 33-34, a ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42, odst. 14-18). Shodně vymezuje zneužití práva též právní úprava účinná od 1. 4. 2019, kdy podle § 8 odst. 4 daňového řádu platí, že „*[p]ři správě daní se nepřiblíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“ Nutno podotknout, že posuzovaná věc má svůj hmotněprávní základ před nabytím účinnosti tohoto ustanovení, a proto je třeba aplikovat institut zneužití práva „toliko“ jako nepsaný právní princip, což však nemá z věcného hlediska žádný vliv (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42, odst. 12-13).

23. Z uvedeného vyplývá, že pro závěr o zneužití práva je třeba zkoumat, zda i přes formální naplnění požadavků zákona nebyl naplněn jeho účel a smysl (objektivní prvek) a zda hlavním účelem jednání žalobkyně bylo získat daňovou výhodu (subjektivní prvek). Důkazní břemeno ohledně naplnění podmínek pro aplikaci institutu zneužití práva přitom leží na daňových orgánech (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 - 31, odst. 22, ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019 - 28, odst. 31, a ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022 - 26, odst. 12). Daňovému subjektu je pak nutné poskytnout dostatečný prostor, aby skutečnosti zjištěné daňovými orgány vysvětlil či vyvrátil.
24. V nyní posuzované věci byly všechny tyto podmínky splněny:
25. Pokud jde o naplnění objektivního kritéria, v posuzované věci žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobkyně splnila formální podmínky pro uplatnění tohoto nároku ve smyslu § 73 zákona o DPH. Žalovaný správně vysvětlil, že předpokladem nároku na odpočet daně je skutečnost, že přijatá plnění budou použita pro ekonomickou činnost plátce. Takový nárok však nevzniká, jedná-li se o přijatá plnění týkající se finanční činnosti, která je podle § 51 a § 54 zákona o DPH osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně. Tento druh plnění poskytuje právě společnost BONDSTER, které tak sama nemá nárok na odpočet DPH jako žalobkyně. Finanční činnost představuje též podstatnou část hospodářských aktivit společnosti ACEMA, která tak může nárokovat odpočet daně pouze v krácené výši podle § 76 zákona o DPH. Naproti tomu žalobkyně může tento nárok uplatňovat v plné výši.
26. Soud dvůr v rozsudku Halifax uvedl, že cílem systému odpočtů DPH „je zcela zbavit podnikatele zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech hospodářských činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž v zásadě podléhají DPH (viz zejména rozsudky ze dne 22. února 2001, *Abbey National*, C-408/98, *Recueil*, s. I-1361, bod 24, a výše uvedený rozsudek *Zita Modes*, bod 38).“ Objektivní podmínku zneužití práva pak v daném případě vymezil následovně: „[b]ylo-li by osobám povinným k dani umožněno odpočíst celou DPH odvedenou na vstupu, zatímco v rámci jejich běžných obchodních transakcí by jim žádné plnění podle ustanovení o systému odpočtů podle šesté směrnice nebo vnitrostátních předpisů, které jej provádějí, neumožnilo odpočíst uvedenou DPH nebo jim umožnilo odpočíst pouze její část, bylo by to v rozporu se zásadou daňové neutrality, a tedy v rozporu s cílem uvedeného systému.“ Soudní dvůr tak zůstal u poměrně jednoduchého a obecného porovnání cílů právní úpravy a následku způsobeného jednání daňových subjektů (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021 - 42, odst. 29).
27. Stejným způsobem přistoupily k posouzení objektivní podmínky zneužití práva též daňové orgány v nyní posuzované věci, když na základě provedení dokazování dospěly k závěru, že software licencovaný žalobkyní je v konečném důsledku využíván pouze pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, která poskytuje společnost BONDSTER (viz str. 26-28 zprávy o daňové kontrole a str. 3-4, 25-26 napadeného rozhodnutí). Pokud by však byl vývoj softwaru fakturován přímo společností BONDSTER (či ACEMA) bez účasti žalobkyně, nárok na odpočet DPH by vůbec nevznikl, resp. by v případě fakturace společnosti ACEMA vznikl pouze v nepatrné výši. Z hlediska posouzení objektivní podmínky zneužití práva – tj. otázky, zda byl naplněn účel a smysl systému odpočtů DPH – pokládá soud uvedenou úvahu daňových orgánů za

dostatečnou. Neobstojí tak tvrzení žalobkyně, že daňové orgány neidentifikovaly konkrétní ustanovení zákona o DPH, která měla být zneužita, a ani nevymezily smysl a účel dané právní úpravy. Lichá je rovněž argumentace žalobkyně, že stejně jako společnosti ACEMA a BONDSTER nemůže zneužitím práva získat žádnou daňovou výhodu.

28. V rámci posuzování subjektivního kritéria pak daňové orgány na základě *objektivních* okolností daného případu dovodily, že hospodářská činnost žalobkyně spočívající v licencování softwaru pro zprostředkování investic neměla žádné racionální ekonomické opodstatnění než snahu o neoprávněné získání nadměrného odpočtu DPH. Daňové orgány vystavěly uvedený závěr na těchto zjištěních:

- i. žalobkyně je propojena se společnostmi BONDSTER (dříve P2P finance) a ACEMA;
- ii. hybatelem celého projektu byl ve skutečnosti pan V., nikoliv jednatel žalobkyně V.;
- iii. software pro zprostředkování investic u vývojářů poptávaly právě společnosti BONDSTER a ACEMA, nikoliv žalobkyně;
- iv. na vývoj softwaru ve skutečnosti dohlížela společnost BONDSTER, která se následně stala jeho jediným nájemcem (*resp. nabyvatelem licence – pozn. soudu*), přičemž způsob vyplácení licenční odměny byl pro žalobkyni nastaven objektivně nevýhodně;
- v. společnost ACEMA poskytla žalobkyni úvěr na vývoj softwaru za krajně nestandardních podmínek; a
- vi. právě společnost ACEMA byla největším hráčem na serveru www.bondster.cz.

29. Soud se ztotožňuje s daňovými orgány, že uvedená zjištění, která nacházejí dostatečnou oporu v provedeném dokazování, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně byla účelově zapojena v uměle vytvořené struktuře, jejíž jediným skutečným cílem bylo pouze získání nadměrného odpočtu DPH. Žalobkyni se přitom v průběhu daňového řízení ani později v žalobě nepodařilo tento závěr vyvrátit či alespoň přesvědčivě zpochybnit.

30. Za zcela zásadní indicii, která nasvědčuje účelovosti celého projektu, lze považovat zejména propojenost žalobkyně se společnostmi BONDSTER a ACEMA, které se zasloužily o vývoj předmětného softwaru a zároveň jsou jeho „koncovými“ uživateli, tj. jediným nabyvatelem licence a největším poskytovatelem úvěrů. Personální vazby mezi jednotlivými subjekty žalovaný přehledně popsal na str. 7-8 napadeného rozhodnutí (a správce daně na str. 20-21 zprávy o daňové kontrole), přičemž dále též rozvedl úlohu konkrétních osob při vzniku, vývoji a licencování softwaru pro zprostředkování investic. Daňovým orgánům se především podařilo prokázat, že klíčovou roli při realizaci projektu sehrál pan V., který byl jednak majetkově zainteresován ve společnostech ACEMA a BONDSTER a současně s panem V. konzultoval vznik softwarové platformy, podílel se na jejím vývoji, zajistil její financování, sehnal pro žalobkyni projektového manažera Č. a za žalobkyni fakticky jednal se společností A&P (viz rozpory ve výpovědích P. V. popsané na str. 79-83 zprávy o daňové kontrole a dále zjištění, že otec P. V. pan V. V. byl členem představenstva společnosti CEP Invest Private Equity, SE, která je jediným společníkem společnosti BONDSTER). Nutno podotknout, že k roli pana V. při realizaci projektu se žalobkyně v žalobě podrobněji nevyjadřuje a se závěry daňových orgánů

v tomto směru nijak nepolemizuje. Nezanedbatelnou měrou se na realizaci projektu podílel též pan Č., který byl projektovým manažerem žalobkyně odpovědným za vývoj softwaru (viz příkazní smlouvu ze dne 31. 7. 2017) a současně jednatelem společnosti BONDSTER, který se žalobkyní podepsal licenční smlouvu ze dne 7. 7. 2017 (viz protokol o výpovědi pana Č. ze dne 15. 8. 2018). Významná byla také činnost pana M. K., který se jakožto předseda představenstva společnosti ACEMA za žalobkyni podílel na komunikaci s vývojářskou společností R2 (viz bod 5.1 Smlouvy o dílo a smlouvy licenční ze dne 24. 1. 2017). Ani k těmto zjištěním daňových orgánů se žalobkyně v žalobě blíže nevyjádřila.

31. Daňové orgány též přesvědčivě vysvětlily roli společnosti BONDSTER a ACEMA při poptávání předmětného softwaru u společnosti R2 a dalších potenciálních vývojářů (viz str. 9-13 napadeného rozhodnutí), přičemž správně poukázaly na blízkou časovou souvislost mezi koupí žalobkyně (resp. všech podílů v ní) panem V. a podpisem *Dohody o společném záměru* ze dne 7. 11. 2016, která nasvědčuje tomu, že realizace projektu byla ve skutečnosti již dlouho předtím připravována společnostmi BONDSTER (tehdy ještě P2P finance) a ACEMA, nikoliv žalobkyní (viz časovou osu na str. 21-23 zprávy o daňové kontrole). Nutno zdůraznit, že tato zjištění daňových orgánů, která představují další indicie nasvědčující účelovosti celého projektu, žalobkyně v žalobě napadala zcela obecnou a ničím nepodloženou argumentací (viz str. 14 žaloby), která nebyla způsobitelná správnost těchto závěrů relevantně zpochybnit.
32. Argumentovala-li žalobkyně tím, že žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí mylně zpochybnil skutečnost, že s myšlenkou na vytvoření softwaru přišel sám pan V., soud upozorňuje, že žalovaný v této části odůvodnění pouze poukázal na to, že pan V. „dostal nápad na vytvoření online platformy v čase, kdy byl zaměstnán ve společnosti ACEMA a [žalobkyně] ještě neexistovala.“ Vzhledem k tomu neobstojí obecné tvrzení žalobkyně, že pan V. nebyl se společnostmi ACEMA a BONDSTER jakkoliv spojen. Samotnou skutečnost, že pan V. na začátku roku 2016 přišel s myšlenkou na vytvoření softwaru inspirovaného lotyšskou platformou Mintos, žalovaný ostatně nijak nezpochybňoval (srov. bod 42 napadeného rozhodnutí). Za mnohem podstatnější však soud shodně s daňovými orgány považuje skutečnost, že klíčová rozhodnutí při realizaci projektu činily namísto pana V. jiné osoby propojené se společnostmi BONDSTER a ACEMA (viz body 45-49 napadeného rozhodnutí a *Dohodu o společném záměru* ze dne 7. 11. 2016).
33. Ekonomickou neopodstatněnost projektu pak daňové orgány vysvětlily jednak na nestandardním způsobu jeho financování společností ACEMA, jednak na jeho reálném fungování, kdy je software dlouhodobě licencován pouze společností BONDSTER za podmínek, které jsou pro žalobkyni objektivně nevýhodné. I v tomto ohledu se soud se závěry daňových orgánů rámcově ztotožňuje.
34. Pokud jde o způsob financování projektu, žalovaný upozornil především na podmínky poskytnutí úvěru od společnosti ACEMA, schopnost žalobkyně dostat tomuto závazku a skutečnost, že pan V. neměl vypracovaný žádný podnikatelský plán (viz str. 14-17 napadeného rozhodnutí), přičemž vycházel zejména ze *Smlouvy o úvěru* ze dne 9. 11. 2016 uzavřené mezi žalobkyní a společností ACEMA, jejích dodatků a výpovědi pana V. ze dne 15. 8. 2018. Byť soud považuje za poněkud přemrštěný požadavek správce daně na předložení podnikatelského plánu „po vzoru České spořitelny“ (viz bod 50 napadeného rozhodnutí), je pravdou, že se pan V. nedokázal blíže vyjádřit k očekávané výnosnosti celého projektu, což skutečně vyvolává důvodné pochybnosti o okolnostech, za jakých mu

(resp. žalobkyni) poskytla společnost ACEMA úvěr ve výši necelých 20 milionů Kč. Soud pokládá za logicky konzistentní též úvahy žalovaného týkající se podmínek poskytnutí úvěru, kdy jednotlivá smluvní ujednání a jejich dodatky (zejména postupné navyšování úvěru, nízká úroková sazba, opakované odkládání splátek a přechod z anuitního na tzv. balonového spláčení) se z pohledu společnosti ACEMA jakožto úvěrujícího nemohou jevit jako ekonomicky racionální. V tomto směru též obstojí závěr žalovaného, že za takto výhodných podmínek by úvěr poskytnutý žalobkyni nebyl pro jiného „běžného“ žadatele prakticky dosažitelný. Soud rovněž považuje za zcela korektní úvahy žalovaného stran očekávaných výnosů žalobkyně a její schopnosti ve smluvené lhůtě splatit poskytnutý úvěr. Žalovaný nejprve názorně vysvětlil, že žalobkyně ve skutečnosti za více jak tři roky činnosti ani jednou nedosáhla předpokládaných měsíčních výnosů (viz body 53-54 napadeného rozhodnutí), přičemž s ohledem na aktuální tržby není reálné, aby žalobkyně poskytnutý úvěr řádně splatila (viz body 60-63 napadeného rozhodnutí). Proto je lichá argumentace žalobkyně, že se daňové orgány nezabývaly jejím účetnictvím za období od 1/2017 do 12/2020. K námitce žalobkyně pak žalovaný na dosavadním vývoji počtu investorů demonstroval, že tržby predikované žalobkyní v následujících letech jsou značně nadsazené (viz body 103-109 napadeného rozhodnutí), a nelze tak reálně očekávat, že úvěr na vývoj softwaru bude splacen včas, či snad dokonce ještě před smluveným datem splatnosti, jak žalobkyně tvrdila ve vyjádření ze dne 31. 1. 2021 a následně v žalobě. Neobstojí tedy tvrzení žalobkyně, že se žalovaný nijak nevypořádal s předloženým ekonomických záměrem a plánem cash flow.

35. Vytýkala-li žalobkyně správci daně, že k objasnění její ekonomické situace nevyslechl znalkyni Kopeckou, soud upozorňuje, že žalobkyně tento důkazní návrh poprvé učinila až v odvolacím řízení v rámci vyjádření ze dne 31. 1. 2021. Především však nijak nespécifikovala, k posouzení jakých „otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá“ [srov. § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu], by měl žalovaný znalkyni ustanovit. Soudu přitom není zřejmé, proč by se daňové orgány měly obracet na znalkyni z oboru ekonomie a k jaké odborné otázce by ji měly slyšet, neboť veškeré pro věc rozhodné otázky se týkají vlivu finančních toků správy na rozsah daňové povinnosti, což je oblast, na kterou jsou daňové orgány ze své podstaty specializovány a ve vztahu k níž jim zákon svěřuje kompetenci. Žalobkyni navíc nic nebránilo v tom, aby žalovanému sama předložila znalecký posudek (srov. § 93 odst. 1 a § 94 daňového řádu), k němuž by mohla být znalkyně vyslechnuta, což však žalobkyně neučinila. Za této situace považuje soud za dostatečné odůvodnění žalovaného, který považoval znalecké zkoumání budoucích tržeb žalobkyně za nadbytečné, a namísto toho zaujal k této otázce vlastní stanovisko (viz bod 108 napadeného rozhodnutí).
36. S otázkou schopnosti žalobkyně splácet poskytnutý úvěr úzce souvisí též poznatek daňových orgánů, že software je dlouhodobě licencován pouze společnosti BONDSTER za podmínek, které jsou pro žalobkyni objektivně nevýhodné. Podle bodu 4.1 *Licenční smlouvy* ze dne 7. 7. 2017 byla licenční odměna pro žalobkyni závislá pouze na počtu registrovaných uživatelů (investorů) v závislosti na délce platnosti smlouvy. Soud souhlasí s daňovými orgány, že ekonomicky racionální by z pohledu žalobkyně bylo spíše stanovit výši licenční odměny např. fixní částkou v kombinaci s výkonovou složkou závislou na objemu vložených investic. Není navíc pravdou, že by daňové orgány opomněly při posouzení věci zhodnotit výnosy z licenčních poplatků, ze kterých je odváděno DPH. Žalovaný totiž správně poukázal na skutečnost, že pro neférové získání

daňové výhody je nejprve nutné, aby účelově vytvořená struktura společností po určité době „běžně“ fungovala (viz bod 121 napadeného rozhodnutí).

37. Žalobkyně v žalobě nijak nebrojila proti zjištění daňových orgánů učiněnému na základě sdělení společnosti A&P, že ve skutečnosti žalobkyně neměla zájem software prodat či licencovat jiným subjektům než společnosti BONDSTER (natož pak na trzích v Asii, jak žalobkyně původně proklamovala ve vyjádření ze dne 29. 4. 2017, viz body 65-69 napadeného rozhodnutí). Soud se proto přezkumem této části napadeného rozhodnutí věcně nezabýval (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Žalobkyně ve vztahu ke společnosti A&P pouze namítala, že nebyli vyslechnuti její jednatelé pan D. a paní S. Návrh na vyslechnutí jednatelů společnosti A&P vznesla žalobkyně v průběhu řízení před správcem daně (viz vyjádření ze dne 25. 3. 2018), přičemž v odvolání ani v průběhu odvolacího řízení se o tomto důkazním návrhu již nezmínila. Ze správního spisu vyplývá, že pan D. byl předvolán k výsledku celkem třikrát, přičemž se pokaždé omluvil z důvodu zahraniční pracovní cesty a správci daně nakonec poskytl písemné vyjádření o spolupráci s žalobkyní. Jednatelka S. pak na výzvu správce daně předložila další písemné vyjádření o spolupráci se žalobkyní a okolnostech jejího ukončení a dále emailovou komunikaci s panem V. (a jednatelem D.), faktury společnosti A&P vystavené žalobkyni, výpis z účtu této společnosti, její deník a knihu pohledávek. Na základě těchto pokladů, k nimž měla žalobkyně v průběhu daňového řízení možnost se vyjádřit, dospěly daňové orgány ke shora uvedenému závěru, že žalobkyně ve skutečnosti neměla zájem navázat spolupráci s jinými subjekty (viz str. 12, 18-19 a 57-59 zprávy o daňové kontrole a body 65-69 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně v průběhu daňového řízení ani v žalobě blíže nespécifikovala, jaké konkrétní okolnosti podstatné pro posouzení věci, které by vyvracely či relevantně zpochybňovaly závěry daňových orgánů, měly být prokázány na základě svědeckých výslechů jednatelů společnosti A&P. Neuvedla, jaké skutečnosti mohli zmiňovaní svědci svými případnými výpověďmi potvrdit, ani jaké skutečnosti již zjištěné správními orgány mohli vyvrátit, veškeré výhrady vůči postupu daňových orgánů se v tomto směru soustředily pouze na obecně formulovanou námitku, že k výsledku nedošlo. K tomu soud konstatuje, že za situace, kdy daňové orgány zjistily skutkový stav týkající se spolupráce žalobkyně a společnosti A&P na základě dostatečného pensa jiných (zejména listinných) důkazů, nelze nepřistoupení k výsledku jednatelů zmiňované společnosti považovat za vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
38. Ve vztahu k závěru žalovaného, že společnost CWA figurovala jako nastrčený zájemce o software pouze pro účely daňového řízení (viz bod 70-72 napadeného rozhodnutí), žalobkyně namítala chybné hodnocení výpovědi jejího jednatele B. Soud upozorňuje, že k tomuto závěru žalovaný dospěl nejen na základě výpovědi svědka B., ale též s přihlédnutím k časovým nesrovnalostem mezi vyhotovením a předložením *Smlouvy o uzavření budoucí smlouvy* (která měla být podepsána dne 1. 11. 2019, ale žalobkyně její existenci poprvé zmínila několik dní před ukončením daňové kontroly) a odlišnému druhu činnosti společnosti CWA, která se zabývá správou aktiv (viz webové stránky této společnosti <https://www.carduus.ch/>), a nikoliv investováním do dluhových nástrojů. Jakkoliv soud připouští, že žalovaný hodnotil výpověď svědka B. poněkud expresivně, v konečném důsledku jeho závěry ob stojí. Svědek B. skutečně ani na opakovaný dotaz správce daně nedokázal alespoň v hrubých rysech – tedy bez znalosti konkrétních funkcionalit softwaru – vysvětlit podstatu investiční platformy, na položené dotazy reagoval značně podrážděně a odvolával se na své obchodní know-how (srov. audiozáznam na CD přiloženém k protokolu o výsledku ze dne 30. 9. 2020). Neuzavření licenční

smlouvy pak svědek B. odůvodnil nastalou situací „*ve světě*“ způsobenou pandemií covidu-19, aniž by blíže vysvětlil, jak případná omezující opatření bránila rozvoji online platformy v zahraničí. V kontextu ostatních zjištění daňových orgánů tak uvedená výpověď působí celkově nevěrohodně. Vzhledem k tomu se nejedná o přesvědčivý důkaz, který by byl způsobilý zvrátit závěr daňových orgánů, že žalobkyně ve skutečnosti neměla zájem na licencování softwaru jinému subjektu než právě společnosti BONDSTER.

39. Žalobkyně též brojila proti závěru žalovaného, že nabídka učiněná společností RONDA nebyla myšlena seriózně (viz body 73-77 napadeného rozhodnutí), s tím, že cena byla nastavena s odhledem na potřeby konkrétního zákazníka. Ze správního spisu vyplývá, že při zjišťování skutkového stavu ohledně spolupráce žalobkyně se společností RONDA žalovaný vycházel z výslechu Ing. L. B. PhD. (OSVČ rozvíjející obchodní aktivity společnosti RONDA) ze dne 15. 10. 2020, z cenové nabídky předložené žalobkyní dne 21. 10. 2020 a z vyjádření společnosti RONDA ze dne 2. 11. 2020. Žalovaný zejména porovnával cenovou nabídku učiněnou žalobkyní pro společnost RONDA s nastavením podmínek pro licencování softwaru společnosti BONDSTER, a dále s finálním řešením, které společnost RONDA – již bez součinnosti se žalobkyní – pro vývoj platformy pro investování do úvěrů nakonec zvolila. Je pravdou, že podle svědka B. byl měsíční paušál za využití licence nastaven v obvyklé výši. Přesto však soud nepovažuje závěry žalovaného za spekulativní, jak namítala žalobkyně. Žalovaný se zaměřil nejen na porovnávání cenové nabídky pro společnost RONDA s výší licenční odměny od společnosti BONDSTER, ale také na samotný způsob kontraktace, kdy společnosti RONDA byla skutečně předložena pouze jednoduchá cenová nabídka bez bližší produktové specifikace softwaru. Ačkoliv lze obecně přisvědčit úvaze žalobkyně, že cenotvorbu podmiňuje řada individuálních okolností a obchodní strategie vůči jednotlivým klientům může být nastavena různým způsobem, nelze přehlédnout, že společnosti BONDSTER byl software opravdu licencován za výrazně výhodnějších podmínek, než které žalobkyně nabídla společnosti RONDA. Konečně se pak rozchází skutková verze prezentovaná žalobkyní, že společnost RONDA oslovila jako první žalobkyni, s výpovědí svědka B., který naopak uvedl, že žalobkyně oslovila společnost RONDA „*s tím, že nám nabídla licenci k platformě, proběhla jedna schůzka a pak jsme dostali cenovou nabídku*“ (srov. audiozáznam na CD přiloženém k protokolu o výslechu ze dne 15. 10. 2020). Vzhledem k tomu nelze ani cenovou nabídku učiněnou společností RONDA považovat za takový důkaz, který by mohl narušit ucelený a logicky provázaný řetězec důvodů, pro které daňové orgány vyhodnotily jednání žalobkyně jako zneužití práva.
40. Zjištění daňových orgánů, že společnost ACEMA byla největším hráčem na serveru www.bondster.cz, pramení z tabulky *Objem prodaných pohledávek na platformě v jednotlivých letech v KČ*, kterou žalobkyně předložila v rámci svého vyjádření ze dne 31. 1. 2021. Soud dává daňovým orgánům za pravdu, že uvedené zjištění – navzdory „neutrálnosti“ softwarové platformy vůči jiným poskytovatelům úvěrů – pouze potvrzuje propojenost společností ACEMA a BONDSTER, resp. skutečnost, že projekt vznikl primárně za účelem investování do úvěrů poskytnutých právě společností ACEMA. Na tom nic nemění skutečnost, že některé jiné subjekty prodaly na platformě ve srovnání se společností ACEMA výrazně větší počet pohledávek, jak upozorňovala žalobkyně v žalobě (viz tabulku *Počet prodaných pohledávek na platformě v jednotlivých letech* ve vyjádření žalobkyně ze dne 31. 1. 2021).

41. Označovala-li žalobkyně za „sci-fi“ úvahu daňových orgánů, že by softwarovou platformu vlastnila sama společnost ACEMA, soud odkazuje na čl. 2 bod 7 *Smlouvy o úvěru* ze dne 9. 11. 2016, podle kterého „*Pohledávka této smlouvy je zajištěna zástavním právem k master licenci produktu: Software P2P.*“ Skutečnost, že se společnost ACEMA může stát vlastníkem softwarové platformy, tudíž vyplývá přímo ze smlouvy podepsané žalobkyní. Žalovanému proto nelze vytýkat, že se potenciálním vlastnictvím softwaru společností ACEMA v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval (viz bod 63 napadeného rozhodnutí), ačkoliv se tato vlastnická varianta může z pohledu ostatních poskytovatelů úvěrů, kteří jsou vůči společnosti ACEMA v konkurenčním postavení, jevit jako nepřijatelná. Pokud jde o námitku žalobkyně, že nebyla v průběhu daňového řízení vyzvána k předložení předmětné zástavní smlouvy, soud upozorňuje, že žalovaný nepředložení této smlouvy zmínil pouze na okraj při vypořádávání otázky, zda by společnost ACEMA v případě nabytí vlastnického práva k softwaru musela odvést DPH (viz bod 118 napadeného rozhodnutí). Z hlediska nosných závěrů napadeného rozhodnutí však nehraje existence či konkrétní obsah zmiňované zástavní smlouvy vůbec žádnou roli.
42. Nedůvodná je též námitka žalobkyně, že žalovaný měl v bodě 35 napadeného rozhodnutí zaměňovat jednotlivé platformy, které jsou založeny na odlišných principech. V této části odůvodnění, která neobsahuje nosné důvody napadeného rozhodnutí, totiž žalovaný pouze popsal fungování portálu Půjčmefirmě.cz jakožto další platformy společnosti BONDSTER založené na principu peer-to-peer (či spíše *peer-to-business* – pozn. soudu), přičemž jej připodobnil ke konceptu mediálně známější platformy Zonky.cz.
43. Namítala-li žalobkyně, že daňové orgány přezkoumatelně neodůvodnily, jakým způsobem má být nastolen stav, který by existoval bez zneužití práva, soud odkazuje na str. 25-26 napadeného rozhodnutí, na nichž žalovaný dosažení tohoto stavu – a to včetně návodného schématu – přesvědčivě vysvětlil.
44. Přisvědčit nelze ani námitce žalobkyně, že nemohla zneužít právo, jelikož má kladný hospodářský výsledek. Hospodářský výsledek daňového subjektu, tj. rozdíl mezi výnosy a náklady, totiž není pro posouzení účelovosti konkrétního jednání daňového subjektu a dalších zúčastněných osob sám o sobě jakkoliv relevantní.
45. Zcela mimo nosné důvody napadeného rozhodnutí pak jdou úvahy žalobkyně týkající se autorských práv k softwaru a údajného rozporu napadeného rozhodnutí s autorským zákonem. Pro posouzení věci není rozhodná ani otázka, zda pan V. jako jednatel žalobkyně postupoval s péčí řádného hospodáře ve smyslu § 159 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů a § 52 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů. Tuto otázku žalovaný tematizoval spíše na okraj v souvislosti s úvahou, že pan V. neměl při poskytnutí úvěru od společnosti ACEMA vypracovaný podnikatelský plán a kvalifikovaně nezhodnotil výnosnost celého projektu (viz body 50-51 napadeného rozhodnutí), čímž žalovaný pouze podpořil svůj závěr, že úvěr na vývoj softwaru byl žalobkyni poskytnut za krajně nestandardních podmínek.
46. Závěr daňových orgánů, že žalobkyně byla účelově zapojena v uměle vytvořené struktuře, ve které došlo ke zneužití práva s cílem získat daňové zvýhodnění, tak v rozsahu soudního přezkumu ob stojí.
47. Soud neshledal důvodnou ani žalobní námitku, podle které daňové orgány porušily zásadu komplexnosti. Podle žalobkyně zásada komplexnosti znamená, že daňové orgány mohou

hodnotit skutkový stav pouze na základě informací, které měly k rozhodnému období (dle žalobkyně k roku 2017) objektivně k dispozici. Žádnou takovou zásadu pro správu daní však daňový řád nezná (srov. § 5-9 daňového řádu). Ústavní soud v žalobkyní odkazovaném nálezu ze dne 27. 11. 2018, sp. zn. III. ÚS 647/15, zdůraznil pouze požadavek na komplexnost znaleckého posudku s tím, že „uznávaná zásada komplexnosti znaleckého posudku vyžaduje hodnocení jen toho, co je známo (i s výhledem do budoucnosti) k datu, které bylo pro znalecký posudek rozhodné, tj. 18. 9. 2005 (srov. k tomu Křístek, L. Znalectví. Wolters Kluwer, Praha 2013, s. 71 - „Porušením zásady komplexnosti je i postup znalce, kdy využil informaci, která k danému datu nebyla k dispozici.“ Citovaný náleze je tak pro posuzovanou věc naprosto nepřiléhavý.

48. Přisvědčit nelze ani zcela obecné námitce, že daňové orgány porušily zásadu daňové neutrality. Jak správně žalovaný vysvětlil na str. 5 napadeného rozhodnutí s odkazem na rozsudek ve věci Halifax, k porušení neutrality DPH by naopak vedlo, pokud by bylo daňovému subjektu přiznáno právo pramenící ze zneužití práva.

Procesní námitky k průběhu daňové kontroly

49. Žalobkyni nelze dát za pravdu ani v tom, že by správce daně vydal platební výměry „předčasně“, jelikož s ní v rozporu s § 88 odst. 4 daňového řádu nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole.
50. Ze správního spisu vyplývá, že dne 28. 4. 2019 správce daně podle § 88 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalobkyni stanovil lhůtu, ve které se může k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění. Na základě následných vyjádření žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Správce daně poté po dohodě se zástupce žalobkyně nařídil na 9. 12. 2019 projednání zprávy o daňové kontrole. Jeden den před projednáním zprávy, tedy 8. 12. 2019, podala žalobkyně stížnost na postup správce daně podle § 261 daňového řádu. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 9. 12. 2019 se zástupce žalobkyně dostavil k projednání zprávy v 9:56 hodin. Zástupce žalobkyně při ústním jednání sdělil, že má zájem zprávu řádně projednat a seznámit se s ní, nicméně zprávu o 83 stranách není schopen okamžitě prostudovat a bezmyšlenkovitě podepsat. Správce daně opakovaně uvedl, že obsah zprávy o daňové kontrole je stejný jako výsledek kontrolního zjištění, s nímž již byla žalobkyně dříve seznámena. Zástupce žalobkyně dále trval na provedení dalších důkazů a zohlednění jeho výsledků ve zprávě o daňové kontrole, přičemž navrhl posunout projednání zprávy na 17. 12. 2019. Správce daně následně zástupce žalobkyně poučil, že mu zprávu o daňové kontrole nepředkládá jako návrh k diskusi, ale jako důkazní prostředek k seznámení, jelikož po vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění nedošlo k jeho změně, a proto již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole nelze navrhnout jeho další doplnění. Správce daně následně zástupci žalobkyně sdělil, že se může se zprávou seznámit v zasedací místnosti v budově finančního úřadu, čehož zástupce žalobkyně využil. Zástupce žalobkyně k dotazu správce daně, zda odepírá podpis zprávy, uvedl, že dostatečně dopředu sděloval, že musí končit ve 14:00 hodin a není schopen přečíst 83 stran textu. Správce daně následně konstatoval, že zástupce žalobkyně bezdůvodně odepřel podepsat zprávu, a proto je její projednávání ukončeno a zpráva se považuje za doručenu. S tímto postupem zástupce žalobkyně nesouhlasil. V průběhu projednání zprávy o daňové kontrole vznesl zástupce žalobkyně proti postupu správce daně další dvě stížnosti. Ve 14:20 zástupce žalobkyně opustil jednání s požadavkem, aby mu byla zpráva zaslána do datové schránky. Zprávu o daňové kontrole podepsaly pouze úřední osoby.

Všechny stížnosti podané zástupcem žalobkyně následně nebyly shledány důvodnými (vyrozumění stěžovatele o výsledku šetření ze dne 29. 1. 2020).

51. Postup při ukončení daňové kontroly upravuje § 88 daňového řádu. Správce daně je předně povinen seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Odmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly (§ 88 odst. 5 daňového řádu). Odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly (§ 88 odst. 6 daňového řádu).
52. Cílem takto formalizovaného postupu je v prvé řadě zajistit práva daňových subjektů na seznámení se s jednotlivými poznatky, které z daňové kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně stanovil daňovou povinnost za kontrolovaná období. Zmíněná právní úprava tak daňovému subjektu zajišťuje právo být účasten svému procesu. Jak však zdůraznil NSS v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, „*smysl uvedené právní úpravy je třeba chápat v materiálním významu. Znamená to, že zpravidla pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu.*“
53. Předně se nelze nepozastavit nad tím, že ačkoliv žalobkyně brojí proti procesnímu postupu správce daně, nijak neuvádí, že by tento postup zasáhl její hmotná práva tím, že by ji omezil v možnosti vznášet argumenty ve svůj prospěch. K tomu ostatně měla následně plnou příležitost ve vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, jakož i v odvolacím řízení, případně též v řízení před správním soudem (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 9. 2019, č. j. 9 Afs 109/2018 - 93, odst. 20, a ze dne 21. 7. 2022, č. j. 9 Afs 349/2019 - 49, odst. 46). Žalobkyně však neuvádí žádné přílehlavé důvody, proč zvolený způsob správce daně při ukončení daňové kontroly zasáhl do její hmotněprávní sféry. Již z toho důvodu je její námitka nutně nedůvodná.
54. V posuzované věci navíc nelze postupu správci daně při ukončení daňové kontroly nic vytknout. Správce daně zcela dostal požadavkům § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu a v průběhu projednání zprávy o daňové kontrole poučil zástupce žalobkyně o tom, že na základě vyjádření žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole nelze navrhnout jeho další doplnění (srov. § 88

odst. 3 *in fine* daňového řádu). Správce daně vyhověl požadavku zástupce žalobkyně na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole a poskytl mu adekvátní zázemí a dostatek času na seznámení se s touto zprávou, jejíž kontrolní zjištění byla žalobkyni navíc již dříve známa. Pakliže si zástupce žalobkyně na projednávání zprávy nezajistil dostatečnou časovou rezervu a jednání bez podepsání zprávy předčasně opustil, nelze to přičítat k tíži správci daně. Nutno zdůraznit, že podle protokolu o ústním jednání byl zástupce žalobkyně v souladu s § 88 odst. 6 řádně poučen o tom, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost této zprávy jako důkazního prostředku. Dle soud lze proto aprobovat postup správce daně, který v návaznosti na značně obstrukční jednání zástupce žalobkyně (např. opakované navrhování dalších důkazních prostředků a doplnění výsledku kontrolního zjištění, ke kterému však při projednání zprávy již nelze přistoupit) konstatoval, že zástupce žalobkyně bez dostatečného důvodu odepřel podpis zprávy o daňové kontrole, a tato zpráva se tak považuje za oznámenou a daňová kontrola za ukončenou (§ 88 odst. 6 *in fine* daňového řádu).

55. Přisvědčit pak nelze ani námitce žalobkyně, že jí zpráva o daňové kontrole nebyla řádně doručena. Z doručky založené ve správním spise, na které je zaškrtnutý příznak „*do vl. rukou*“, totiž vyplývá, že zpráva o daňové kontrole byla doručena prostřednictvím datové schránky do vlastních rukou zástupce žalobkyně dne 16. 12. 2019.
56. Lichá je rovněž námitka žalobkyně, že daňová kontrola nemohla být ukončena, jelikož předtím nebyla vyřízena její stížnost podle § 261 daňového řádu. Žalobkyně svou argumentaci opírá o § 261 odst. 4 *in fine* daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017 podle kterého „[s]tížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.“ Žalobkyně však zcela opomíjí skutečnost, že novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. bylo s účinností od 1. 7. 2017 uvedené pravidlo z daňového řádu vypuštěno z důvodu zefektivnění postupu správce daně při ukončení daňové kontroly (srov. důvodovou zprávu k zákonu č. 170/2017 Sb.). Na daňovou kontrolu, která byla zahájena vůči žalobkyni dne 26. 9. 2017 ve vztahu ke zdaňovací období únor 2017 a dne 27. 2. 2018 ve vztahu ke zdaňovací období prosinec 2017, se proto uvedené pravidlo neujme (srov. přechodné ustanovení čl. XI bod 1 zákona č. 170/2017 Sb.). Správce daně proto procesně nepochybil, pokud stížnosti žalobkyně vyřídil až po ukončení daňové kontroly. Jak navíc vyplývá z judikatury NSS týkající se porušení § 261 odst. 4 *in fine* daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017 případné vyřízení stížnosti v rozporu s tímto ustanovením až po ukončení daňové kontroly samo o sobě nezakládá vadu řízení, která by měla za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé, pokud tato skutečnost nevedla k porušení hmotných práv daňového subjektu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2017, č. j. 4 Afs 213/2016 - 32, a ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 48, odst. 53-57). Žalobkyně nicméně ani ve vztahu k tomuto údajnému porušení procesních předpisů nijak nespécifikovala, jaký způsobem mělo být zasaženo do její hmotněprávní sféry.

Ostatní

57. Soud nepřehlédl, že žalobkyně v replice a v navazujících podáních předložila sérii dalších podkladů (přiznání k DPH za říjen 2021 a série faktur z podzimu 2021), které se však týkají výhradně skutkového stavu po vydání napadeného rozhodnutí, a proto nejsou pro posouzení věci jakkoliv relevantní (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

58. Pouze nad rámec nutného odůvodnění považuje soud za vhodné žalovanému doporučit, aby se napříště při odůvodňování svých závěrů vyvaroval některých zbytečně expresivních formulací (např. výrazů *šokující*, *platila muziku*, *pod křídly společnosti* apod. v kontextu dalších částí odůvodnění), jež se v textu napadeného rozhodnutí hojně vyskytují. Uvedená poznámka však nemění nic na tom, že se soud se s nosnými závěry napadeného rozhodnutí ztotožňuje a považuje je za věcně správné.

IV. Závěr a náklady řízení

59. S ohledem na výše uvedené soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl (výrok I).
60. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla procesně úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly (výrok II).

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 16. listopadu 2022

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu