



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **STAWE SOFT s.r.o.**, IČ 06952704, se sídlem Durdáková 335/27, Brno, zast. Mgr. Janem Tejkalem, advokátem, se sídlem Helfertova 2040/13, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2024, č. j. 19999/24/5200-11432-713412, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2025, č. j. 62 Af 35/2024-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 7. 2024, č. j. 19999/24/5200-11432-713412, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 5. 2022, č. j. 2691478/22/3003-52522-712920, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 ve výši 180.500 Kč a současně jí byla stanovena povinnost uhradit penále ve výši 36.100 Kč. Žalobkyně totiž podle závěru správce daně i žalovaného neprokázala deklarované výdaje v celkové výši 950.000 Kč

vynaložené na programování projektu Betinance, které pro ni měla provést společnost DŮM ÚVĚŘŮ s.r.o. (dále též „společnost DŮM ÚVĚŘŮ“).

[2] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 23. 1. 2025, č. j. 62 Af 35/2024-59, žalobu proti tomuto rozhodnutí o odvolání zamítl. Považoval totiž za odpovídající průběhu daňového řízení závěr žalovaného, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k daňové uznatelnosti uvedeného výdaje a neprokázala, že programátorské práce skutečně přijala v tvrzeném rozsahu, ceně a od deklarované dodavatelky.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[3] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu stěžovatelka nejprve namítla přímý rozpor se spisovým materiálem ohledně hodnocení krajského soudu, podle něhož je z výzvy správce daně ze dne 27. 8. 2021, č. j. 3855088/21/3003-60564-712499 (dále též „výzva ze dne 27. 8. 2021“), patrný vznik pochybností o obsahu předmětu plnění (které konkrétní práce byly provedeny) a jeho rozsahu (že byly provedeny za cenu 950.000 Kč). V této výzvě totiž správce daně neformuloval pochybnost o tom, zda nějaké programátorské práce byly vůbec poskytnuty, nýbrž pouze o jejich konkrétním vymezení. Také z tohoto důvodu nikdy v daňovém řízení nereagoval na jakousi nově tvrzenou pochybnost o existenci plnění, která nebyla nikdy formulována a poprvé se vyskytla až v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, aniž byla dále jakkoliv konkretizována. Krajský soud tedy tímto posouzením výzvy ze dne 27. 8. 2021 provedeným v naprostém protikladu s jejím textem fakticky zhojil její nezákonnost, ačkoliv jeho úkolem bylo jen přezkoumat její obsah ve vztahu k žalobě tvrzeným vadám. V této souvislosti stěžovatelka uvedla, že pokud bylo vůlí správce daně vyjádřit ve výzvě ze dne 27. 8. 2021 nejistotu ohledně samotné existence předmětu plnění, měl ji formulovat konkrétně, například že má pochybnost o tom, zda byly programátorské práce poskytnuty. Neschopnost správce daně formulovat takovou pochybnost jí však nemůže být kladena k tíži v podobě závěru o neunesení důkazního břemena daňovým subjektem.

[4] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud v rozporu se spisovým materiálem i textem výzvy ze dne 27. 8. 2021 dotvořil úvahy správce daně také ohledně dalších v ní vyjádřených pochybností. V napadeném rozsudku totiž uvedl, že společnost DŮM ÚVĚŘŮ, která měla pro daňový subjekt programátorské práce uskutečnit, se zabývá zprostředkováním úvěrů, a nikoli programováním. Navíc Anatolij Buryk, jenž měl za tuto společnost v srpnu 2019 vystavit faktury, se stal jejím jednatelem až o čtyři měsíc později, společnost nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů a pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní. Ve výzvě ze dne 27. 8. 2021 je však stanoveno, že správce daně má pochybnosti, o jaké konkrétní programátorské práce se jedná a že byly provedeny za cenu 950.000 Kč placenou v hotovosti obchodní korporaci, která nemá programování nebo vytváření softwaru ve své obchodní činnosti. Dále podle této výzvy správci daně vznikly pochybnosti také ohledně vystavitele faktury pana Buryka, který ji ke dni 30. 8. 2019 nebyl oprávněn vydat, neboť jako jednatel společnosti DŮM ÚVĚŘŮ je zapsán až od 24. 12. 2019.

pokračování

[5] Podle další kasační námitky správce daně v rámci výzvy ze dne 27. 8. 2021 žádnou z těchto pochybností neprokázal, jak se dále uvádí v napadeném rozsudku, v důsledku čehož ani nelze souhlasit s krajským soudem, že byly dostatečné pro unesení důkazního břemene správcem daně. Skutečnost, že obchodní činnost společnosti DŮM ÚVĚŘŮ spočívala ve zprostředkování spotřebitelských úvěrů, totiž není seznatelná z aktuálních veřejných zdrojů a dá se odvodit pouze z jejího názvu, což není dostatečné. Ostatně formulace „obchodní činnost“ ani nemá legislativní definici. Fakturu pak nemá oprávnění vystavit pouze jednatel obchodní korporace, nýbrž také její zaměstnanci či externí spolupracovníci, k čemuž běžně dochází. Stěžovatelka přitom připouští, že si počínala naivně, když jednala s panem Burykem, který neměl v rozhodné době žádnou veřejně zjištělnou formální provázanost se společností DŮM ÚVĚŘŮ. Tento nedostatek však byl vykompenzováno tím, že se pan Buryk stal jednatelem a společníkem této obchodní korporace, což ostatně tvrdil v rámci jejich vzájemné spolupráce.

[6] Stěžovatelka v následující kasační námitce považovala za matoucí, rozporné se spisovým materiálem a nepřezkoumatelné hodnocení krajského soudu, podle něhož čestné prohlášení pana Buryka nijak nedokládá jeho vazbu na společnost DŮM ÚVĚŘŮ a žádné další důkazy v tomto směru nebyly předloženy. Správce daně, žalovaný i krajský soud totiž měli za prokázané a nesporné, že se pan Buryk stal jednatelem a jediným společníkem této společnosti, což je zcela v souladu s obsahem čestného prohlášení.

[7] Zcela zjevně nesprávné je podle stěžovatelky rovněž další hodnocení napadeného rozsudku, v němž se uvádí, že až do jejího vyjádření ze dne 30. 1. 2022 neměl správce daně povědomí o roli pana Buryka v daném případě kromě jeho podpisu na faktuře a že se již nezdržuje na českém území, a proto mu nelze v tomto ohledu vytýkat žádné pochybení. Podle obsahu výzvy ze dne 27. 8. 2021 totiž správci daně bylo známo, kdo je pan Buryk, kde má hlášenu adresu trvalého pobytu a že vystavil předmětnou fakturu. Žádné vyjádření ze dne 30. 1. 2022 pak nepodávala, nicméně konkrétní popis součinnosti s touto osobou předložila správci daně dne 10. 1. 2022, který tak měl do přerušení spolupráce finančních správ České republiky a Ukrajiny dne 5. 4. 2022 dostatek času ji z vlastní iniciativy předvolat k svědecké výpovědi, jak to učinil v případě svědka Roberta Fafílka.

[8] Konečně stěžovatelka namítla nesoulad se spisovým materiálem i ohledně stěžejního závěru krajského soudu, že podle licenční smlouvy ze dne 17. 7. 2019 jsou Jan Turek a M. B. jedinými tvůrci (spoluautory) aplikace Betinance a že tento dokument zapadá do důvodně vyjádřených pochybností správce daně. Předně je třeba zmínit, že ačkoliv se licenční smlouvou nezabýval žádný z účastníků řízení, krajský soud ji učinil předmětem svých úvah. Navíc z ní vyplývá, že pan Turek (jednatel stěžovatelky) a pan B. jsou spoluautory díla definovaného jako návrh aplikace Betinance, v němž se uvádí, jak má tato aplikace fungovat a jaké mají být její jednotlivé funkcionality. Předmětem duševního vlastnictví tak bylo autorství „projektové dokumentace“, nikoliv samotné programátorské práce, což je v souladu se skutečností, že v roce 2019 kromě pana Turka neměla žádné zaměstnance, kteří by mohli aplikaci zhotovit.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k jednotlivým námitkám stěžovatelky uvedl, že krajský soud považoval z obsahu výzvy ze dne 27. 8. 2021 za jasně patrné nejen pochybnosti o tom, kdo poskytl předmětné plnění, nýbrž i o jeho obsahu a rozsahu. Tyto pochybnosti vyplývaly z toho, že se společnost DŮM ÚVĚŘŮ, která měla pro stěžovatelku programátorské práce uskutečnit, zabývá zprostředkováním úvěrů, že pan Buryk, jenž měl za tuto společnost v srpnu 2019 vystavit fakturu, se stal jejím jednatelem až dne 24. 12. 2019, a že společnost nereagovala na výzvu k poskytnutí údajů a pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní. Proto správce daně náležitě prokázal skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jejich souhrn byl podle krajského soudu dostačující pro unesení důkazního břemene správcem daně, ke kterému došlo výzvou ze dne 27. 8. 2021, a jelikož na ni stěžovatelka nereagovala a ani v prodloužené lhůtě nepředložila relevantní důkazní prostředky k prokázání, že náklady na programátorské práce byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů, neunesla své důkazní břemeno. Nelze tak souhlasit se stěžovatelkou, že jednalo o novou pochybnost o existenci plnění, na kterou v daňovém řízení nereagovala. Správci daně přitom není přesně stanoveno, jak má své pochybnosti vyjádřit. V dané věci je prokázal bez ohledu na to, že neuvedl doslovnou formulaci zmíněnou stěžovatelkou. Navíc případná nedostatečnost výzvy ze dne 27. 8. 2021 byla napravena v dalším průběhu daňového (zejména odvolacího) řízení, ve kterém byly stěžovatelce uvedené pochybnosti opětovně a jasně specifikovány. Již vzhledem k této skutečnosti nebyl krajský soud v přímém rozporu s textem této výzvy ani nezhojil její nezákonnost namísto daňových orgánů.

[11] Dále žalovaný uvedl, že pochybnosti správce daně týkající se toho, zda se společnost DŮM ÚVĚŘŮ zabývala programováním, byla podepřena nejen neaktuálním údajem z živnostenského rejstříku, nýbrž i výsledkem jejího bývalého jednatele pana Fafílka, který tuto funkci vykonával v období od 15. 3. 2011 do 20. 11. 2019 a potvrdil, že jedinou činností uvedené obchodní korporace bylo poskytování nebankovních úvěrů a že v posledních třech letech jeho jednatelství nevyvíjela obchodní činnost, ale pouze vymáhala pohledávky z minulosti. Z použití slovního spojení „obchodní činnost“ ve výzvě ze dne 27. 8. 2021 je pak zcela zřejmé, že jím správce daně mínil, jakou ekonomickou činnost společnost DŮM ÚVĚŘŮ vykonávala.

[12] Podle žalovaného není pravdou, že krajský soud pochybnost týkající se pana Buryka založil jen v souvislosti s datem jeho zápisu do obchodního rejstříku, neboť se zabýval i jeho čestným prohlášením a svědeckou výpovědí pana Fafílka. V daném případě nebyl prokázán jakýkoli vztah pana Buryka ke společnosti DŮM ÚVĚŘŮ předtím, než se stal jejím jednatelem. Svědek Fafílek naopak vypověděl, že pana Buryka zná pouze jako nabyvatele obchodního podílu. Ten tak prokazatelně nemohl jednat za společnost DŮM ÚVĚŘŮ v době tvrzené realizace předmětných služeb a nebyl k tomu ani zmocněn, neboť svědek Fafílek byl jediným, kdo byl za tuto obchodní korporaci oprávněn jednat. Navíc pan Buryk ve svém prohlášení, které bylo posouzeno jako důkazní prostředek podle § 93 odst. 1 daňového řádu, nevysvětlil, na základě jakého oprávnění vystupoval v roce 2019 za

pokračování

zmíněnou společnost, takže tato listina nedokládá jeho vazbu na ni v rozhodném období. Skutečnost, že se pan Buryk následně stal jednatelem společnosti DŮM ÚVĚŘŮ, pak nemůže zhojit předchozí deklarované jednání, k němuž mělo dojít mezi ním a stěžovatelkou, ani doložit jeho vazbu na tuto obchodní korporaci před datem 24. 12. 2019, kdy se stal jejím jednatelem a jediným společníkem. Ani v tomto směru tak není hodnocení krajského soudu v rozporu se spisovým materiálem či nepřezkoumatelné.

[13]Žalovaný dále připouští, že dne 30. 1. 2022 skutečně nebylo stěžovatelkou podáno vyjádření. Pravděpodobně se však jedná pouze o chybu v psaní a správně mělo být odkázáno na vyjádření ke sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 10. 1. 2022. Není možné však přisvědčit názoru stěžovatelky, že hodnocení krajského soudu, podle něhož správce daně při vydání výzvy ze dne 27. 8. 2021 neměl povědomí o roli pana Buryka v daném případě kromě jeho podpisu na faktuře ani že se již nezdržuje na českém území, je zcela v rozporu se spisovým materiálem, neboť sama potvrdila, že konkrétní popis spolupráce s touto osobou předložila správci daně dne 10. 1. 2022.

[14]K neprovedení výsledku svědka Buryka před oficiálním přerušением spolupráce finančních správ České republiky a Ukrajiny žalovaný uvedl, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení tento důkaz nenavrhla, jak se správně uvádí v napadeném rozsudku. K tomu krajský soud doplnil, že správce daně sice mohl přistoupit k provedení uvedené svědecké výpovědi z vlastní iniciativy, avšak až do vyjádření stěžovatelky ze dne 30. 1. 2022 neměl žádné povědomí o roli pana Buryka v daném případě. Po dni 5. 4. 2022, kdy došlo k přerušení možnosti dožadování mezinárodní spolupráce na ukrajinském území, pak již nebylo objektivně možné svědka Buryka vyslechnout, čehož si byla stěžovatelka vědoma.

[15]Konečně podle žalovaného krajský soud hodnotil obsah licenční smlouvy ze dne 17. 7. 2019 nad rámec odůvodnění napadeného rozsudku, což sám zmínil. Nejedná se tak o namítaný rozpor závěru krajského soudu se spisovým materiálem. Kromě toho stěžovatelka sice na jedné straně tvrdí, že krajský soud v tomto ohledu postupoval nad rámec žalobních bodů, avšak na straně druhé uvádí, že se jedná o stěžejní závěr, k němuž se v kasační stížnosti vyjadřuje a argumentuje jím. Jelikož tedy tyto skutečnosti uplatnila až po vydání napadeného rozsudku, nelze k nim podle § 109 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přihlížet.

[16]S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[17]K tomuto vyjádření žalovaného zastala stěžovatelka repliku, v níž uvedla, že pokud na výzvu ze dne 27. 8. 2021 nijak nereagovala, neseznala z ní určité formulované pochybnosti správce daně. Naopak v případě, že by na tuto nezákonnou výzvu reagovala, aprobovala by v ní vyjádřené pochybnosti, jak vyplývá z ustálené judikatury správních soudů. Správce daně přitom nemohl rezignovat na formulaci pochybností srozumitelně a určitě bez toho, aby v ní vyvolal nejasnosti o tom, čeho se výzvou domáhal a jaké skutečnosti bylo zapotřebí prokázat. Ostatně ani sám žalovaný si není zcela jist svým závěrem o srozumitelnosti pochybností správce daně, neboť používá nepřezkoumatelné floskule o tom, že daňovému subjektu musely být zřejmé či známé. Stěžovatelka tedy setrvává na svém tvrzení, že

z postupu správce daně nebylo jednoznačně určitelné, že rozporuje rovněž fakticitu deklarovaných plnění. Za této situace nelze přisvědčit žalovanému, že nereagováním na výzvu neunesla své důkazní břemeno. Dále správce daně nekriticky převzal výpověď svědka Fafílka, aniž by zkoumal a ověřoval její pravdivost. Tento svědecký výslech se konal fakticky dvakrát, když poprvé pan Fafílek se zcela vyhýbavě vyjadřoval ohledně svého působení ve společnosti DŮM ÚVĚRŮ a následně odmítl vypovídat. V rámci druhého výslechu uváděl zcela neurčité skutečnosti, aby zamezil jakýmkoliv správním postihům vůči své osobě. Krajský soud i žalovaný též zcela pominuli ve svých úvahách, že jednání pana Buryka za společnost DŮM ÚVĚRŮ bylo minimálně ve všech souvislostech zcela zjevně nepřikázaným jednáním ve smyslu § 3006 a násl. občanského zákoníku, což vyplývá z komentářové literatury, kterou obsáhle citovala. Proto nemůže obstát argumentace žalovaného, že pan Buryk se stal jediným jednatelem a společníkem této obchodní korporace až po uskutečnění daných transakcí. Naopak konvalidace nepřikázaného jednání je předvídaná zákonem. V důsledku záměny dat krajský soud dále nesprávně implikoval, že správce daně měl po zjištění významnosti role pana Buryka v posuzovaném obchodním případě velmi krátkou dobu k zajištění jeho svědecké výpovědi. Pokud se však vezme v úvahu správné datum, pak měl správce daně celých dvacet dnů navíc oproti deklarovanému stavu k obstarání tohoto důkazu. Správce daně si tak v daňovém řízení počínal zcela účelově, neboť shromáždil důkazy výlučně pro své pochybnosti a zcela pominul důkazy, které by mohly svědčit ve prospěch daňového subjektu. Konečně to byl krajský soud, který nad rámec žalobních tvrzení učinil licenční smlouvu ze dne 17. 7. 2019 předmětem svých úvah. Nicméně z ní vyvodil zcela nesprávné závěry, proti nimž v kasační stížnosti brojila, neboť tato písemnost svědčí naopak o pravdivosti jejích tvrzení. Proto samotný krajský soud způsobil situaci, v níž je oprávněna jeho uvedený závěr napadnout v řízení před Nejvyšším správním soudem.

[18]Na repliku reagoval žalovaný duplikou, v níž zopakoval argumenty uvedené ve vyjádření ke kasační stížnosti a nad rámec nich toliko uvedl, že soukromoprávní institut nepřikázaného jednání podle § 3006 občanského zákoníku není relevantní pro posouzení oprávněnosti zahrnutí nákladů na programátorské práce od společnosti DŮM ÚVĚRŮ do daňově uznatelných výdajů stěžovatelky. Ta po celou dobu daňového řízení neunesla důkazní břemeno, nereagovala na výzvu správce daně a její dodatečná právní konstrukce o nepřikázaném jednání nemůže nesplnění těchto jejích povinností suplovat.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19]Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., avšak z jejího obsahu vyplývá, že ji podala rovněž z důvodu uvedeného v písmenu d) téhož ustanovení, neboť v ní namítla i vady žalobního řízení.

[20]Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí*

pokračování

vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[21]Krajský soud považoval po citaci výzvy ze dne 27. 8. 2021 za patrné, že správci daně nevznikly pochybnosti jen o tom, kdo poskytl dané plnění, nýbrž i o jeho obsahu a rozsahu. Pochybnosti plynuly správci daně ze souhrnu několika skutečností spočívajících v tom, že společnost DŮM ÚVĚŘŮ, jež měla pro stěžovatelku programátorské práce uskutečnit, se zabývá zprostředkováním úvěrů, nikoliv programováním, pan Buryk, který měl za ni vystavit faktury v srpnu 2019, se stal jejím jednatelem až o čtyři měsíce později, tato obchodní korporace na výzvu k poskytnutí údajů nereagovala a pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní. S tímto hodnocením krajského soudu je možné se ztotožnit, neboť odpovídá obsahu výzvy ze dne 27. 8. 2021, v níž správce daně neformuloval jen pochybnost o konkrétním vymezení programátorských prací, jak namítá stěžovatelka, nýbrž i další zmíněné pochybnosti, které ve svém souhrnu vyvolaly nejistotu o samotné existenci deklarovaného zdanitelného plnění, což bylo naprosto zřejmé s ohledem na jejich množství, povahu a závažnost. Za této situace byla stěžovatelka již ve výzvě ze dne 27. 8. 2021 náležitě seznámena také s pochybností správce daně o tom, zda jí byly programátorské práce vůbec poskytnuty. Proto není možné souhlasit s její argumentací, že kvůli nesrozumitelnosti a neurčitosti této výzvy po jejím vydání nereagovala na pochybnost správce daně o realizaci předmětného plnění a učinila tak až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, kdy byla poprvé formulována. Navíc i kdyby byla výzva ze dne 27. 8. 2021 v tomto ohledu nedostatečně formulovaná, neměla by tato skutečnost vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně ani žalovaného, neboť stěžovatelka byla seznámena s uvedenou pochybností při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, jak sama uvádí, jakož i v rámci odvolacího řízení.

[22]Rozpor mezi spisovým materiálem a hodnocením krajského soudu není možné shledat ani ohledně jednotlivých pochybností vyjádřených ve výzvě ze dne 27. 8. 2021, jež ve svém souhrnu vedly k pochybnosti o samotném uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. V této výzvě totiž správce daně uvedl: „Vzhledem k tomu, že se obchodní korporace DŮM ÚVĚŘŮ s.r.o. zabývá zprostředkováním spotřebitelských úvěrů, vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí výše uvedené částky jako výdaje (nákladu) vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP, a že tento výdaj (náklad) sloužil k Vaší ekonomické činnosti. Správce daně má pochybnosti, o jaké konkrétní programátorské práce se jedná a že byly provedeny za cenu 950.000, - Kč, placeno v hotovosti obchodní korporaci, vznikly pochybnosti také ohledně osoby vystavitele faktury, kterým je pan Antolii Buryk. Tato osoba nebyla ke dni vzniku faktury dne 30.08.2019 oprávněna takovou fakturu vydat, jako jednatel obchodní korporace DŮM ÚVĚŘŮ s.r.o. je zapsán až od 24.12.2019. Dále dle sdělení místně příslušného ÚZP ve Zlíně je tento subjekt nekontaktní.“ Citovaný text

výzvy ze dne 27. 8. 2021 přitom zcela koresponduje s jejím shora uvedeným hodnocením krajského soudu, neboť v něm byly trochu jiným způsobem obsaženy stejné dílčí pochybnosti o deklarovaném zdanitelném plnění, které formuloval správce daně v tomto úkonu daňového řízení.

[23]Dále není možné souhlasit s argumentací stěžovatelky, že správce daně v rámci výzvy ze dne 27. 8. 2021 neprokázal žádnou z uvedených pochybností. V ní obsažená zmínka o tom, že stěžovatelka zaplatila v hotovosti částku 950.000 Kč za programátorské práce společnosti DŮM ÚVĚŘŮ, která nemá programování nebo vytváření softwaru ve své obchodní činnosti, nebyla učiněna jen na základě názvu této obchodní korporace, nýbrž také zápisu v obchodním rejstříku o předmětu jejího podnikání. Tento údaj byl přitom správcí daně znám již dne 26. 5. 2021, kdy obdržel od místně příslušného Finančního úřadu pro Zlínský kraj úřední záznam ze dne 17. 2. 2021, č. j. 192009/21/3301-51521-712391, ve kterém byly obsaženy i jiné informace o deklarované dodavatelské stěžovatelky. I když slovní spojení „obchodní činnost“ použité ve výzvě ze dne 27. 8. 2021 není v zákoně definováno, bylo zcela zřejmé, že jím správce daně mínil to, že programátorské práce nepatřily do ekonomické činnosti společnosti DŮM ÚVĚŘŮ. Se stěžovatelkou lze souhlasit, že i když v rozhodné době pan Buryk ještě nebyl jejím jednatelem, mohl předmětnou fakturu vystavit na základě zmocnění. Nicméně již samotná skutečnost, že tak měl učinit čtyři měsíce předtím, než se stal jednatelem stěžovatelčiny dodavatelky, představovala důvodnou pochybnost o uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Z těchto důvodů lze přisvědčit závěru krajského soudu, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal již ve výzvě ze dne 27. 8. 2021 skutečnosti zpochybňující uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, a proto usnesl své důkazní břemeno, které podle odstavce třetího téhož ustanovení přešlo na daňový subjekt.

[24]Stěžovatelka však v tomto směru kromě vlastních tvrzení toliko v odvolacím řízení předložila čestné prohlášení pana Buryka, k němuž krajský soud uvedl, že nijak nedokládá jeho vazbu na společnost DŮM ÚVĚŘŮ a žádné další důkazy nebyly předloženy. Tímto konstatováním však v kontextu napadeného rozsudku nepochybně mínil, že taková vazba zde neexistovala v době vystavení faktury na úhradu deklarovaného provedení programátorských prací v srpnu 2019, což je zřejmé z jeho již zmíněného poukazu na vznik funkce jednatele pana Buryka ve společnosti DŮM ÚVĚŘŮ až o čtyři měsíce později a z hodnocení dvou výsledků svědka Fafíla. K nim krajský soud uvedl, že pan Fafílek byl v době, kdy se mělo deklarované plnění uskutečnit, jednatelem uvedené společnosti. Pan Fafílek vypověděl, že veškerou její činnost zajišťoval sám, poslední tři roky společnost nevyvíjela obchodní činnost, jen vymáhala pohledávky z minulých období a faktury stěžovatelce nevystavila, přičemž svědek nezná stěžovatelku ani jejího jednatele Jana Turka a pana Buryka zná pouze jako nabyvatele obchodního podílu. Toto hodnocení svědeckých výpovědí pořízených v řízení před správcem daně dne 26. 4. 2022 a v odvolacím řízení dne 7. 12. 2022 odpovídá obsahu příslušných protokolů, v nichž je navíc zaznamenáno, že pan Fafílek v rozhodném období nikoho nezmocnil jednat za obchodní korporaci a s panem Burykem se před podpisem smlouvy o převodu obchodního podílu nikdy nesetkal ani s ním nespolečně pracoval. Nejvyšší správní soud se přitom neztotožňuje se stěžovatelčinou argumentací o nevěrohodnosti těchto svědeckých výpovědí, neboť pan Fafílek v nich

pokračování

nevypovídal vyhýbavě či neurčitě, nýbrž na otázky správce daně odpovídal přímo a k podstatě věci tak, že uskutečnění programátorských prací pro stěžovatelku v předmětné době vyloučil. To, že v prvním výsledku odmítl odpovídat na další dotazy zástupce daňového subjektu, nezpochybňuje pravdivost jeho svědectví k rozhodným skutečnostem, neboť je posléze zodpověděl při druhém výsledku, ačkoli mířily k podstatě věci jen okrajově. Výjimkou byl poslední dotaz, na který svědek odpověděl, že vystavení předmětné faktury panem Burykem před nabytím obchodního podílu ve společnosti DŮM ÚVĚRŮ si může vysvětlit jen jediným způsobem, kterým je antidatování faktury za účelem optimalizace daňové povinnosti za rok 2019.

[25]Výsledkem svědka Fafílka tedy byly ještě více doloženy skutečnosti vyvracející věrohodnost realizace předmětného zdanitelného plnění a současně zpochybněna pravdivost čestného prohlášení pana Buryka, který v něm uvedl, že se osobně několikrát sešel s jednatelem stěžovatelky, předal mu hotové části zdrojového kódu i faktury vystavené společností DŮM ÚVĚRŮ a obdržel za ně platbu. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že se pan Buryk stal jednatelem uvedené společnosti čtyři měsíce po vystavení předmětné faktury, neboť zmíněným dokazováním bylo výrazně zpochybněno, že ji skutečně vyhotovil za účelem úhrady programátorských prací pro stěžovatelku, když tehdejší jednatel takový postup jménem obchodní korporace zcela vyloučil. Za této situace nemůže stěžovatelka účinně argumentovat institutem nepřikázaného jednatele, neboť z hlediska uznatelnosti deklarovaného daňového výdaje byla podstatná pouze jeho existence, o které vznikly velmi důvodné pochybnosti. Tyto se mohla stěžovatelka, na niž přešlo důkazní břemeno po vydání výzvy ze dne 27. 8. 2021, pokusit rozptýlit důkazním návrhem na výslech svědka Buryka, což neučinila ani ve vyjádření ke sdělení výsledku kontrolního zjištění, které podala ze dne 10. 1. 2022, a nikoliv až o dvacet dnů později, jak se chybně uvádí v napadeném rozsudku. Nicméně za této situace není možné správci daně, na němž důkazní břemeno neleželo, vytýkat, že do přerušení spolupráce finančních správ České republiky a Ukrajiny dne 5. 4. 2022 nepožádal formou žádosti o mezinárodní právní pomoc o provedení svědecké výpovědi pan Buryka. Navíc tato osoba se k věci vyjádřila ve prospěch stěžovatelky ve zmíněném českém prohlášení, které však bylo zásadně opakovaně zpochybněno svědectvími pana Fafílka. Ty přitom byly v řízení před správcem daně i žalovaným rovněž opatřeny za účelem řádného objasnění rozhodných skutečností. Proto se stěžovatelkou nelze souhlasit, že si správce daně počínal v daňovém řízení účelově ve snaze shromáždit důkazy výlučně v její neprospěch.

[26]Konečně krajský soud argumentoval licenční smlouvou ze dne 17. 7. 2019 nad rámec potřebného odůvodnění, neboť závěr správce daně i žalovaného o neunesení důkazního břemena stěžovatelkou ve vztahu k daňové uznatelnosti předmětného výdaje byl učiněn na základě jiných skutečností. Nicméně obsah této listiny neprokazuje ani realizaci deklarovaného zdanitelného plnění, neboť i kdyby byli pánové Turek a B. skutečně jen autory návrhu projektu Betinance a neprovedli samotné programátorské práce, nelze pouze na základě této skutečnosti a tím méně s přihlédnutím k popsání důkazního stavu učinit spolehlivý závěr, že je realizovala společnost DŮM ÚVĚRŮ jako deklarovaná dodavatelka.

[27]Z uvedených důvodů krajský soud ve shodě s žalovaným i se spisovým materiálem učinil správný závěr o neprokázání deklarovaného zdanitelného plnění ze strany stěžovatelky. Lze tedy konstatovat, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, má oporu ve spisech a není s nimi v rozporu, že při jejím zjišťování nedošlo k vadě řízení, která by mohla ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí, a že ani žalobní řízení nebylo zatíženo vadou, která by mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozsudku. Proto nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[28]S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. srpna 2025

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu