

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Michala Bobka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **V. R.**, zast. Mgr. Martinem Brudným, advokátem se sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 2. 2023, č. j. 25 Af 9/2021-99,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu mezi účastníky řízení v nyní projednávané věci je závěr daňových orgánů, že žalobce se přijetím reklamního plnění od jeho dodavatele P. V. účastnil podvodu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), o kterém vzhledem ke zjištěným okolnostem *věděl*, nebo vědět *mohl a měl*.

[2] Správce daně zahájil u žalobce ve dnech 21. 11. 2016 a 20. 2. 2017 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2016. Prověřovány byly obchodní transakce přijaté od dodavatele P. V. podle Smlouvy o reklamě č. 33 z 1. 7. 2016 (dále jen „Smlouva o reklamě“). Ta se týkala poskytnutí reklamy žalobci za druhé pololetí roku 2016, a to mj. též na závodě 24H Brno. Oproti předchozímu pololetí se cena reklamního plnění zvýšila z 1 200 000 Kč na celkem 5 400 000 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že jsou splněny materiální a formální předpoklady pro vznik nároku na odpočet

dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Identifikoval však skutečnosti svědčící tvrzení, že transakce byla zasažena podvodem na DPH. Žalobce podle správce daně nevyvrátil zjištěné objektivní okolnosti svědčící o tom, že o podvodnosti transakce mohl a měl vědět. Současně podle správce daně žalobce nepřijal dostatečná preventivní opatření. Správce daně proto žalobci doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 93 723 Kč za 3. čtvrtletí roku 2016 (platební výměr ze dne 16. 12. 2019, č. j. 4114959/19/3212-50522-809999) a ve výši 78 306 Kč za 4. čtvrtletí roku 2016 (platební výměr ze dne 16. 12. 2019, č. j. 4114981/19/3212-50522-80999).

[3] Rozhodnutím ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275, žalovaný zamítl odvolání žalobce a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že se žalobce přijetím plnění od dodavatele P. V. účastnil podvodu na DPH. Žalovaný nejprve připomněl, že P.V. byla doměřena daň za zdaňovací období červenec 2016 až prosinec 2016. Za tato období P. V. nepřiznal DPH a doměřenou daň neuhradil, čímž způsobil narušení neutrality daně v řetězci. Žalovaný rovněž popsal podezřelé nestandardní okolnosti v identifikovaném řetězci o dvou článcích – P. V. žalobcem (přesun činnosti P. V. na společnost s ručením omezeným, smlouvy o reklamách mezi P. V. a žalobcem, hotovostní platby a nesrovnalosti v příjmových dokladech, úhrady před uskutečněním závodu 24H Brno a neověření sjednané ceny). Ve vztahu k žalobci poté žalovaný identifikoval celkem *osm* objektivních skutkových *okolností*, které nejsou standardní v obchodním styku a ve svém *souhrnu* prokazují, že žalobce věděl či vědět měl, že se účastní podvodu svého smluvního partnera P. V. na DPH. Těmito objektivními okolnostmi byly:

1. *Nestandardní obchodní vztahy mezi žalobcem a P. V.* V roce 2016 byly sjednány celkem čtyři smlouvy o reklamě. Tři smlouvy byly sjednány ve dnech 4. 1. 2016, 6. 1. 2016 a opět 6. 1. 2016, čtvrtou smlouvou je poté Smlouva o reklamě z 1. 7. 2016. První tři smlouvy byly uzavřeny na stejný předmět plnění, avšak lišily cenou reklamních služeb a dobou platnosti. Každý z účastníků smluvního vztahu považoval za platnou jinou z těchto tří smluv. Neexistovaly žádné písemné dodatky. U dvou z těchto smluv se navíc částečně shodoval předmět plnění a doba platnosti se Smlouvou o reklamě ze dne 1. 7. 2016. Smlouva o reklamě obsahovala oproti předchozím třem smlouvám navíc pouze prezentaci na závodě 24H Brno a vstup do VIP boxů a salónků. První daňový doklad vztahující se ke Smlouvě o reklamě byl vytisknut již několik dní před jejím uzavřením.
2. *Obecný obsah Smlouvy o reklamě*. Smluveny byly pouze obecně typy reklamních plnění (logo na vozidle, informační tiskoviny, webové stránky, verbální prezentace, billboardy, logo v katalozích, prezentace na závodě 24H Brno a vstup do VIP boxů a salónků). Sjednána nebyla kvantifikace hodnot u jednotlivých forem reklamní propagace.
3. *Hotovostní úhrady*. Úplata za Smlouvu o reklamě ve výši 5 400 000 Kč bez DPH byla provedena na základě vystavovaných daňových dokladů, a to celkem na 30 osobních schůzkách realizovaných v období od 1. 8. 2016 do 9. 12. 2016. Příjmové doklady byly tištěny s několikadenním předstihem. Ne na všech přitom byly vyplněny všechny podstatné údaje. Správce daně zjistil, že odvolatel nevykázal ani jednu jízdu na místo předání hotovosti ve dnech uvedených na pokladních dokladech. Tvrzení žalobce, že se bojí používat bezhotovostní převody, správce daně zpochybnil

výpisem z účtu, z něhož bylo patrno, že v dané době odvolatel prováděl bezhotovostně drobné platby.

4. *Úhrady daňových dokladů před uskutečněním závodu 24H Brno*. Žalobce uhradil splátky v celkové výši 4 356 000 Kč ještě před realizací závodu, aniž by měl jistotu, že se P. V. závodu zúčastní a své závazky ze smlouvy splní. Ve Smlouvě o reklamě přitom nebyly sjednány jakékoli sankce ve prospěch žalobce.
5. *Poměr výdajů vynaložených na reklamu k celkovým výdajům žalobce*. Výdaj na reklamní plnění ze Smlouvy o reklamě (ve výši 5 400 000 Kč) představoval 84 % všech vynaložených výdajů žalobce v roce 2016 a 54 % dosažených příjmů v tomto roce.
6. *Neověření ceny za reklamní plnění před uzavřením Smlouvy o reklamě*. Žalobce neoslovil jiné české týmy startující na závodě 24H Brno, aby si ověřil, zda je cena reklamy u P. V. přiměřená. Jiné týmy přitom reklamní plnění nabízely.
7. *Ověřování naplnění předmětu Smlouvy o reklamě*. Žalobce nezjišťoval, v jakém nákladu byla jednotlivá reklamní plnění (letáky, brožury) vyhotovena, kde docházelo k jejich distribuci, či kde a po jakou dobu byly umístěny reklamní billboardy. Nebyl si ani vědom, na kolika závodech realizoval P.V. svoji reklamní činnost. Sám totiž deklaroval pouze dva závody, zatímco P.V. tři. Neměl tedy podrobný přehled o reklamních plněních.
8. *Nadhodnocení ceny za reklamní plnění*. Oproti reklamním plněním za první polovinu roku 2016 došlo k nárůstu ceny reklamy z částky 1 200 000 Kč na 5 400 000 Kč. Odlišnost předmětu plnění přitom spočívala pouze v reklamě na závodě 24H Brno a vstupu do VIP boxů a salónků. Částka za reklamní plnění na závodě 24H Brno po očištění o částku 1 200 000 Kč (tj. ve výši 4 200 000 Kč) byla přibližně dvojnásobně nadhodnocena oproti rozsáhlejším reklamním službám poskytovaným konkurenčním týmem RTR projects, a.s. Deklarované náklady P.V. na závod 24H Brno byly navíc násobně vyšší než náklady konkurenčních závodních týmů.

[4] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) nejprve rozsudkem ze dne 30. 5. 2022, č. j. 25 Af 9/2021-72, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl především k závěru, že nadhodnocená cena jako objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobce o jeho účasti na podvodu neobstojí. Podle jeho názoru totiž nešlo o situaci, kdy by zjevná nepřiměřenost ceny vyplývala „*na první pohled pro každého*“. Toto rozhodnutí nicméně k podané kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že posouzení nadhodnocení ceny nelze činit izolovaně, jako jediný a určující faktor, nýbrž pouze komplexně, tj. ve spojení s ostatními zjištěnými objektivními okolnostmi, jež mají dle žalovaného až ve svém souhrnu svědčit o účasti žalobce na podvodu na DPH. Proto i pouhé dvojnásobné navýšení ceny může ve spojení s ostatními zjištěnými okolnostmi v zásadě svědčit o tom, že celkový přístup žalobce byl natolik nestandardní, že si byl či prostě musel být vědom toho, že se může účastnit podvodu na DPH. Krajský soud nevysvětlil, proč objektivně nadhodnocená cena za reklamní plnění ani v souhrnu s ostatními okolnostmi nic nevypovídá o možné vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH. Stejně tak komplexně nevyhodnotil, jaké má zpochybnění této okolnosti dopad na skutkovou situaci v projednávané věci a závěr, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se účastní na podvodu P. V. na DPH.

[5] V navazujícím řízení krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 16. 2. 2023, č. j. 25 Af 9/2021-99, zamítl. Předně neshledal prekluzi práva stanovit daň. Následně dospěl k závěru, že správní orgány respektovaly vytyčenou posloupnost kroků, když nejprve identifikovaly podvod, pak se ve vztahu k žalobci zabývaly subjektivní stránkou, kterou shledaly ve formě alespoň nevědomé nedbalosti, a následně posoudily jím přijatá preventivní opatření. Dostatečně prokázaly i zjištěné objektivní okolnosti. V tomto směru krajský soud uvedl, že tyto okolnosti se zjišťují z hlediska, zda mohou v osobě povinné vyvolat pochybnosti o tom, zda obchodní transakce, které se účastní, není zasažena podvodem na DPH; nikoli tedy z hlediska dodržení standardu zjištěných okolností. Ve vztahu k prokázání okolností svědčících o podvodu samotném přitom stěžovatel nevznesl žádnou jinou námitku než právě neprokázání standardu přiměřeného obchodním operacím na reklamním trhu, jež však není důvodná.

[6] Ve vztahu k prokázání objektivních okolností svědčících o nedbalém zapojení stěžovatele do podvodu poté krajský soud připomněl, že stěžovatel zpochybnil pouze osmou okolnost, tj. nadhodnocení ceny reklamy. Připomněl však, že v této otázce je vázán zrušujícím rozsudkem NSS ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31, a současně je jeho přezkum omezen žalobními body. Jelikož žalobce nezpochybňuje ostatní okolnosti, ani jejich vzájemné propojení, nelze jeho námitky shledat důvodné. Stěžovatel tak krajskému soudu neotevřel prostor k tomu, aby úvahu žalovaného přezkoumal více než jen z hlediska přemrštěné ceny reklamy.

[7] Závěrem soud nepřisvědčil ani žalobním námitkám ohledně přijetí dostatečných opatření. Ačkoli je podvod na DPH mezi dvěma podnikateli – fyzickými osobami velice specifický, není nutné aktivní zapojení obou subjektů. Jedna ze stran může svým jednáním podvod umožnit. Takové kroky, které mohou umožnit vznik podvodu, byly přitom shledány i v případě žalobce. Ten totiž přijal preventivní opatření pouze k osobě dodavatele, nikoli k posuzované transakci, která se vymykala dosavadním obchodům. Žalobce přesto přistoupil na hotovostní platby, ačkoli ty svědčí o tom, že dodavatel žalobce neměl v pořádku účetnictví. Rovněž lze předpokládat, že realizované platby přesně neodpovídají platebním dokladům a některé splátky žalobce učinil navzdory platebnímu dokladu najednou. To svědčí o nepoctivosti jednání obou aktérů. Stejně tak uzavření více smluv na totéž období podporuje závěr o lehkomyslnosti účastníků ve vztahu k dokladové stránce jejich podnikání a k účetnictví.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Rozsudek krajského soudu napadá žalobce (stěžovatel) kasační stížností dle § 103 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud (dále také jen „NSS“) napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatel nejprve shrnul procesní stav věci. V rámci tohoto shrnutí uvedl, že si ověřoval (případně mu bylo známo), že P. V. je registrován k DPH, je evidován jako spolehlivý plátce a v automobilovém prostředí jde o známou osobu. Spolupráce s dodavatelem byla pro něj akceptovatelná s ohledem na cenu, dosavadní spolupráci a postavení P. V. v automobilovém závodění. Má za to, že odstranil veškeré pochybnosti

a postavil najisto, že veškeré smlouvy existovaly, služby byly poskytnuty a za to řádně uhradil cenu. Namítl proto, že správce daně neunesl důkazní břemeno co do prokázání existence objektivních nestandardních okolností v transakcích s P. V.

[10] Stěžovatel dále poukázal na veškerá svá předchozí podání, na nichž nehodlá ničeho měnit. Výslovně setrval i na námitce ohledně nadhodnocení ceny reklamy. Správní orgány navíc rezignovaly na prokázání ceny obvyklé a nebylo přihlédnuto ke znaleckému posudku. Následně stěžovatel odkázal na rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, a ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Uzavřel, že má za to, že veškeré objektivní okolnosti svědčí o jeho dobré víře, a že kvalita jím přijatých preventivních opatření odpovídá zjištěným okolnostem.

[11] Žalovaný na osmi stranách svého vyjádření podrobně ilustruje, že kasační stížnost neobsahuje žádné konkrétní námitky, které by směřovaly do právních závěrů krajského soudu. V některých pasážích obsahuje pouze argumentaci, která je totožná s textem žaloby. Proto navrhl kasační stížnost odmítnout jako nepřípustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s.

III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Jedná se však o kasační stížnost mezní, na samé hranici věcné projednatelnosti. Žalovaný trefně poukazuje na to, že stěžovatel pouze opakuje svoji právní argumentaci, aniž by jakkoli reagoval na konkrétní závěry krajského soudu. Je to přitom právě stěžovatel, který je podle ustálené judikatury povinen uvést argumentaci zpochybňující konkrétní závěry vyslovené v napadeném soudním rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, nebo ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012-64). Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Soud proto není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, dále rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30, ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, či ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, a též usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, či ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[13] Přesto se však podle názoru NSS v nyní projednávané věci nejedná o tak výjimečnou situaci, která by odůvodňovala odmítnutí kasační stížnosti podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 120 s. ř. s. (jako tomu bylo například v usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63). Ačkoli stěžovatel s konkrétními závěry krajského soudu nepolemizuje a některé pasáže skutečně doslovně přebírá z textu žaloby, lze identifikovat některé projednatelné kasační námitky, byť jde o námitky velice obecné a k napadenému rozsudku neadresné. Za této situace však platí, že kvalita kasačních námitek ovlivňuje rozsah přezkumné činnosti a obsah rozsudku kasačního soudu. Pokud tedy krajský soud již určitou námitku stěžovatele ve svém rozsudku vypořádal, aniž by stěžovatel v kasační stížnosti uvedl konkrétní protiargumenty, proč považuje tyto závěry za nesprávné, musí počítat s tím, že rovněž NSS se může pouze v obecné rovině ztotožnit s právním posouzením krajského

soudu, aniž by považoval za nezbytné jednotlivé námitky znovu vyvracet (srov. např. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2023, č. j. 3 As 250/2022-24).

[14] Napadený rozsudek proto NSS přezkoumal v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie. Z ní vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, či např. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone,* bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat.

[17] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura NSS. Ta z rozhodovací činnosti Soudního dvora převzala i podmínku odepření odpočtu v případě, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Z judikatury NSS konkrétně plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo* (*1. podmínka*). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt *věděl*, nebo *vědět mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (*2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti*), a zda *přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována*, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (*3. podmínka, dobrá víra*). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítá, že *nebyly prokázány nestandardní objektivní okolnosti*. Zatímco však v žalobě tuto námitku konkretizoval, když poukázal na neprokázání standardu přiměřeného obchodním operacím ne reklamním trhu, v kasační stížnosti žádnou konkretizaci neučinil. Rovněž nijak nepolemizuje se závěrem vysloveným v napadeném rozsudku, že tento standard není nutné prokazovat (srov. body 24. a 25. napadeného rozsudku).

[19] Stěžovateli přitom nelze přisvědčit, že jím poukazované objektivní okolnosti nebyly ve správním řízení prokázány. Jednotlivá zjištění, podrobně zdůvodněná v napadeném rozhodnutí, mají oporu ve správním spise. Nezaplacení daňových povinností P. V., včetně nepřiznání DPH za předmětná zdaňovací období z jeho strany, jednoznačně plynou ze zprávy o daňové kontrole vůči P. V. ze dne 5. 6. 2019, č. j. 2298502/19/3212-60561-800334, a z výkazu nedoplatků ke dni 2. 8. 2019, vystaveného dne 5. 8. 2019. Přesun činnosti P. V. na společnost s ručením omezeným je pak zřejmý z obchodního rejstříku, jak uvádí již samotné rozhodnutí žalovaného. Rovněž závěr o hotovostních platbách a nesrovnatelnostech v příjmových dokladech má oporu ve správním spisu, a to konkrétně v samotných pokladních dokladech a dále v knihách jízd stěžovatele, pokud jde o dny v těchto dokladech uvedených.

[20] Konkrétním způsobem poté stěžovatel zpochybňuje závěr o *nadhodnocené ceně za reklamní plnění*. V tomto směru je předně třeba zdůraznit, že v otázce relevance nadhodnocené ceny za reklamní plnění jako jedné z objektivních okolností již NSS rozhodl v předchozím řízením rozsudkem ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31. Na tento zrušující rozsudek reagoval krajský soud přijetím závěru, že i kdyby byly žalobní námitky důvodné, nic to nevypovídá o tom, že zde zbývá dalších sedm okolností, žalobou nenapadnutých, na kterých žalovaný svůj závěr vystavěl (bod 30. napadeného rozsudku). K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že žalovaný skutečně vystavěl závěr o nedbalé účasti stěžovatele na podvodu P. V. na osmi různých objektivních skutečnostech, které byť samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání žalobce, jeho účast na podvodu mají prokazovat až ve svém vzájemném *souhrnu* (srov. odst. [97] rozhodnutí žalovaného). V tomto směru proto citovaný závěr krajského soudu obstojí.

[21] Nejvyšší správní soud navíc poukazuje na odstavce [91] až [97] napadeného rozhodnutí žalovaného, které podrobně odůvodňují, proč lze považovat cenu za reklamu za nadhodnocenou, a to konkrétně za pomoci srovnání ceny s předchozími reklamními plněními P. V.a s reklamní nabídkou konkurenčních závodních týmů (shrnuto v odst. [3] bodu 8. tohoto rozsudku). Tyto závěry mají oporu ve správním spise, konkrétně v předchozích uzavřených smlouvách o reklamě a vyjádřeních zástupců konkurenčního týmu RTR projects, a. s. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že by tato okolnost nebyla dostatečně prokázána, resp. že by daňové orgány rezignovaly na prokázání ceny obvyklé (běžné). Žalovaný navíc podrobně odůvodnil, proč považuje předložený znalecký posudek nejen za nadbytečný, ale i nedostatečně průkazný s ohledem na nejednoznačný způsob zjištění obvyklé ceny (využití metody, údajů a výpočtu), a tudíž proč mu přisoudil nižší důkazní sílu než podrobnému šetření v průběhu dokazování před prvostupňovým správcem daně (srov. odst. [150] až [157] napadeného rozhodnutí). S těmito závěry a konkrétními důvody přitom stěžovatel nijak nepolemizuje.

[22] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že za dostatečně podepřený považuje i závěr, podle něhož si stěžovatel před uzavřením Smlouvy o reklamě *dostatečně neověřil přiměřenost ceny* za reklamní plnění u jiných českých týmů startujících na závodě 24H Brno. Že tak neučinil, ostatně plyne ze samotných vyjádření stěžovatele ve správním řízení, podle kterých ověření provedl pouze na internetu s tím, že nic nenašel. Skutečnost, že například již zmíněný tým RTR projects, a.s., reklamu na závodě 24H Brno rovněž nabízel, a tudíž se

jich mohl stěžovatel dotázat, přitom plyne z protokolu o výslechu člena představenstva této společnosti.

[23] Stěžovatel dále poukazuje na *rozsudky* NSS č. j. 9 Afs 333/2017-63 a č. j. 5 Afs 252/2017-31 týkající se *narušení daňové neutrality*. V kasační stížnosti jsou však obsaženy jen různě podtrhnuté pasáže z odůvodnění uvedených rozhodnutí, aniž by tyto závěry stěžovatel jakkoli propojil s napadeným rozsudkem krajského soudu, případně s jeho konkrétní situací. Nejvyššímu správnímu soudu proto není zřejmé, jakou vadu napadeného rozsudku s ohledem na uvedené citace dovozuje. Není přitom jeho úkolem kasační námitky za stěžovatele jakkoli domýšlet (viz výše citované rozsudky NSS, např. č. j. 4 As 3/2008-78, č. j. 1 As 132/2021-30, nebo č. j. 8 As 109/2014-70). Nejvyšší správní soud proto pouze v obecné rovině odkazuje na bod 21. napadeného rozsudku. V něm krajský soud uvedl, že daňové orgány nijak nepochybily, když respektovaly vytyčenou posloupnost kroků při odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, tj. 1. identifikace podvodu, 2. identifikace objektivních okolností svědčících o účasti subjektu na podvodu, 3. otázka dobré víry, resp. posouzení, zda subjekt daně přijal dostatečná preventivní opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby zajistil, že jeho obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu. Ostatně, ani sám stěžovatel s tímto závěrem v kasační stížnosti nijak nepolemizuje a přímo jej nerozporuje.

[24] Závěrem stěžovatel uvádí, že má nadále za to, že veškeré objektivní okolnosti svědčí o jeho *dobré víře*, že kvalita jim přijatých *preventivních opatření* odpovídá zjištěným okolnostem. Rovněž v této otázce nicméně setrvává jen na své dosavadní pozici, že dostatečně ověřil registraci P. V., jeho spolehlivost a postavení jako známé osoby v automobilovém prostředí. Nijak nepolemizuje s konkrétními závěry krajského soudu (a žalovaného), který vymezil konkrétní zjištěné okolnosti, z nichž lze usuzovat, že stěžovatel dostatečná preventivní opatření nepřijal.

[25] Pouhé ověření veřejných rejstříků, resp. kontrola, zda smluvní partner není evidovaný jako nespolehlivý plátce, přitom nelze považovat za dostatečné preventivní opatření. Z povahy věci totiž může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70). Nejvyšší správní soud naopak uznává, že pozitivní dosavadní zkušenost daňového subjektu s předchozí spoluprací s určitým smluvním partnerem či věhlasnost tohoto partnera v odvětví mohou mít jistý význam na posouzení dobré víry daňového subjektu. V případě stěžovatele však tyto okolnosti nejsou dostatečné. Daňové orgány identifikovaly celkem osm objektivních okolností, které nejsou standardní a ve svém souhrnu svědčí o značně lehkomyslném přístupu stěžovatele (např. nestandardní transakce, více smluv se stejným předmětem plnění uzavřených na totéž období, avšak s odlišnou cenou a dobou platnosti, hotovostní platby v rámci třiceti dílčích splátek, nedostatečné ověření přiměřenosti ceny za situace, kdy se jednalo o 84 % všech vynaložených výdajů žalobce v roce 2016, či nesrovnalosti v platebních dokladech). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatelem přijatá preventivní opatření neodpovídají zjištěné rizikovosti transakce. V tomto směru NSS v podrobnostech odkazuje na odůvodnění krajského soudu obsažené v bodech 35. a 36. napadeného rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[27] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení neměl úspěch. Nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. října 2023

JUDr. Radan Malík
předseda senátu