



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **RWI security s. r. o.**, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zastoupena Mgr. Tamarou Rajchl, advokátkou se sídlem Na hřebenech II 1718/10, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2022, č. j. 5 Af 4/2020-50,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly provedené za zdaňovací období srpna až října 2016 neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), v souhrnné výši 735 000 Kč z důvodu neprokázání faktického uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Ambrerouge s.r.o., DIČ: CZ03828727 (dále jen „Ambrerouge“), v deklarovaném rozsahu. Dne 7. 11. 2018 vydal správce daně dva dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2016 a září 2016 v celkové výši 420 000 Kč a sdělil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 84 000 Kč. Téhož dne správce daně vydal i platební výměr, jímž žalobci vyměřil DPH za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 372 506 Kč.

[2] Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, o nichž rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 11. 2019, č. j. 47710/19/5300-21444-710132 tak, že odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 12. 10. 2022, č. j. 5 Af 4/2020-50.

[4] Městský soud se nejdříve zabýval obecnou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou shledal nedůvodnou. K tomu uvedl, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný o odvolání žalobkyně rozhodl i proč tak učinil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul průběh daňového řízení, jednotlivé odvolací námítky, právní a skutkový základ případu a následně vypořádal jednotlivé odvolací námítky a své úvahy srozumitelně a logicky odůvodnil. Z napadeného rozhodnutí je patrná jak reakce na jednotlivé odvolací námítky žalobkyně, tak i konkrétní úvahy žalovaného.

[5] Ve věci samotné městský soud dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo předložit žádný důkazní návrh, jenž by byl s to rozptýlit oprávněné pochybnosti daňových orgánů o tom, v jakém konkrétním rozsahu jí dodavatel Ambrerouge poskytl zdanitelné plnění. Přitom žalobkyně byla ze strany daňových orgánů po celou dobu řízení řádně (dokonce i opakovaně) vedena k odstranění zjištěných pochybností a k doložení rozsahu plnění. Městský soud souhlasil s žalovaným v tom, že žalobkyni předložené důkazní prostředky dokládají pouze vizuální podobu reklamy, popřípadě jsou způsobilé prokázat pouze to, že nějaká reklamní prezentace žalobkyni poskytnuta byla, avšak že žádný z předložených důkazních prostředků neprokazuje rozsah, v němž byla reklama žalobkyni ve skutečnosti poskytnuta, a neprokazuje ani to, že se daná plnění fakticky uskutečnila v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Za této situace městský soud přisvědčil žalovanému, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nárokováných odpočtů ze zdanitelných plnění od dodavatele Ambrerouge. Městský soud dále konstatoval, že z napadeného rozhodnutí ani ze správního spisu nevyplývá, že by žalobkyni byla kladena k tíži skutečnost, že společnost Ambrerouge nebyla kontaktní. Ačkoli žalovaný v napadeném rozhodnutí upozornil na skutečnost, že společnost Ambrerouge jakožto dodavatel žalobkyně má fiktivní sídlo, nebylo toto výtkou směrem k žalobkyni, nýbrž pouhou informací, se kterou správce daně oprávněně pracoval při své kontrolní činnosti. Městský soud přisvědčil daňovým orgánům, že důkazní hodnotu dokumentů předložených žalobkyní snižuje mimo jiné právě skutečnost, že za dodavatele Ambrerouge jednala (dokonce i podepisovala smlouvy o reklamě) v době sjednávání zdanitelného plnění osoba, která k tomu nebyla oprávněná; svou negativní roli zde rovněž sehrálo zjištění, že sídlo dodavatele bylo toliko virtuální. To, že se žalovaný zabýval i otázkou výše sjednané ceny za zdanitelné plnění není nikterak neobvyklé, naopak jedná se o jeden z článků vzájemně propojeného řetězce skutečností, jenž dokresluje charakter zdanitelného plnění. Posouzení výše sjednané ceny za zdanitelné plnění je jednou z jeho standardně hodnocených složek. Z judikatury rovněž vyplývá, že správní orgány mají hodnotit, za jakých podmínek obchodní transakce probíhaly.

III.

pokračování

[6] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatelka namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, když podle jejího názoru odůvodnění rozsudku „neobsahuje srozumitelné důvody“. Podle stěžovatelky městský soud v rozsudku neuvádí žádné vlastní právní hodnocení důkazů a skutečností rozhodných pro posouzení věci a pouze opisuje, resp. odkazuje na rozhodnutí žalovaného o odvoláních.

[8] Stěžovatelka dále namítla, že k prokázání nároků na odpočet DPH předložila dostatek důkazních prostředků, kdy je zcela irrelevantní, že sídlo společnosti Ambrerouge bylo tzv. sídlem virtuálním. Stěžovatelka má tedy za to, že v daném řízení unesla své břemeno tvrzení a břemeno důkazní, když náležitě doložila oprávněnost uplatňovaných nároků na odpočet DPH. V této souvislosti rovněž namítla, že daňové orgány nevzaly v potaz výpověď jejího jednatele Michala Švrčka. Poukázala i na to, že v průběhu daňového řízení předložila plnou moc osoby zastupující dodavatele Ambrerouge, a proto nerozumí tvrzení městského soudu, že tato osoba nebyla k jednání za dodavatele oprávněna.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítla, že daňovým orgánům nepřísluší hodnotit přínos reklamy pro objednatele a zejména pak cenu reklamy. V této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67. Je čistě na daňovém subjektu, kterého dodavatele si vybere a za jakou částku.

[10] Závěrem stěžovatelka uvedla, že správce daně, resp. žalovaný byl povinen prokázat nestandardnosti předmětných obchodních transakcí. Pokud daňový subjekt předestře svou verzi podloženou relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. V případě, kdy některé skutečnosti ohledně spolupracujících subjektů nastanou ex post, nelze tyto klást k tíži daňového subjektu a dovozovat tak z nich jeho nedostatečnou obezřetnost. Podle názoru stěžovatelky obchodní transakce mezi ní a společností Ambrerouge neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Stěžovatelka si tak v tomto ohledu počínala při výběru svého obchodního partnera dostatečně obezřetně. V této souvislosti pak odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55.

[11] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí městského soudu skutečně nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[16] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, tedy nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů, kvůli kterým nelze skutečně rozhodnutí věcně přezkoumat (např. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 28). Z ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je zejména takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jak soud ve věci rozhodl, nebo jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod uvedený pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-78, č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je dále takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. Může se jednat též o rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud žádnou vadu způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost neshledal. Z jeho obsahu je zřejmé, jakým způsobem o věci městský soud rozhodl a odůvodnění rozsudku je plně v souladu s jeho výrokiem. Úvahy městského soudu jsou dostatečně jasné a srozumitelné.

[17] Napadený rozsudek nelze považovat ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z jeho obsahu je zřejmé, jak o věci městský soud uvážil, a proč podanou žalobu zamítl. Ačkoli se městský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se městský soud ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž městský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti. V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že byl městský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelkou a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námítky jako celek neobstojí (viz náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, nebo rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2009,

pokračování

č. j. 9 Afs 70/2008-130). Rovněž v tomto ohledu napadený rozsudek městského soudu plně obstojí.

[18] Kasační soud nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatelky, a sice že by městský soud v rozsudku toliko opisoval, resp. odkazoval na rozhodnutí o odvoláních. Z napadeného rozsudku je zcela zřejmé, že se městský soud jednotlivými žalobními námitkami zabýval a posoudil je. Sama skutečnost, že se městský soud ztotožnil se závěry správce daně, resp. žalovaného, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48, či rozsudek ze dne 25. 8. 2022, č. j. 1 Afs 88/2022-54, ve kterém Nejvyšší správní soud ve vztahu k vypořádání žalobních námitek odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí mimo jiné uvedl: *„Takový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něj zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublesnou poznámkou.“*).

[19] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k věcnému posouzení stěžovatelkou uplatněných námitek. Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s posouzením oprávněnosti nároků na odpočet DPH z plnění (reklamní služby) od dodavatele Ambrouge.

[20] Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v § 72 až § 79 zákona o DPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH musí plátce daně pro uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto plnění následně použil stanoveným způsobem v rámci své ekonomické činnosti.

[21] Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (odstavec 3). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [odstavec 5 písm. c)].

[22] Setrvalou judikaturu správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS tak, že *„daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce*

daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).“ Kasační soud dále v citovaném rozsudku uvedl, že „Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“

[23] Z uvedeného vyplývá, že povinností správce daně nebylo prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnily tak, jak to tvrdila stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, jak se uskutečnily. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, byl povinen toliko prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví stěžovatelky nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, či ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30). Na základě tvrzení stěžovatelky a informací zjištěných o společnosti Ambrerouge vznikly správci daně vážné a důvodné pochybnosti o tom, zda deklarovaná plnění byla stěžovatelce skutečně poskytnuta dodavatelem uvedeným na daňových dokladech a zda byl nárok na odpočet daně uplatněn ve správné výši. Pochybnosti správce daně spočívaly zejména v tom, že rejstříkové sídlo společnosti Ambrerouge bylo tzv. sídlem virtuálním a žádné jiné místo podnikání či provozovna nebyla správcem daně zjištěna, dále také v tom, že osoba, která měla za společnost Ambrerouge se stěžovatelkou v dané věci jednat, nebyla ke dni uskutečnění předmětných zdanitelných plnění osobou oprávněnou jednat za společnost Ambrerouge (v průběhu daňového řízení se stěžovatelce podařilo tuto pochybnost rozptýlit, když předložila plnou moc, ze které vyplynulo, že L. S. skutečně zastupovala společnost Ambrerouge „ve všech věcech obchodních“ – pozn. NSS). Pochybnosti správce daně týkající se správnosti výše uplatněného nároku na odpočet daně pak vyplynuly z toho, že z předmětu fakturace nebylo zřejmé, jakým způsobem byla stanovena cena za přijatá zdanitelná plnění, a jaký byl rozsah předmětných zdanitelných plnění.

pokračování

[24] Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaně vyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 10. 2. 2017, č. j. 233704/17/2312-00562-402091, a ze dne 18. 9. 2017, č. j. 1717473/17/2312-00562-402091, čímž unesl své důkazní břemeno. Tímto došlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatelku a bylo pak na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila, tj. prokázala, že se uskutečněné zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Bylo přitom výhradně na stěžovatelce, jak pochybnosti sdělené správcem daně vyvrátí. Nejvyšší správní soud se shoduje s městským soudem, že stěžovatelkou předložené důkazní prostředky (daňové doklady, smlouvy, dodatky smluv, složka s názvem „ŠKODA OCTAVIA CUP“, jejímž obsahem byly fotografie s logem žalobce a DVD disk, složka s názvem „Pretty Woman – casting, konkurz“, jejímž obsahem byla vizualizace plakátu velikosti A2, letáku velikosti A5, billboardu a polep autobusů MHD, složka s názvem „Box Live“, ze které je zřejmá vizualizace plakátu velikosti A3, LED obrazovky, banneru, vstupenky a fotodokumentace z akce; dodatečně doložený popis vysílání týkající se loga stěžovatelky) dokládaly pouze vizuální podobu reklamy, popřípadě byly způsobilé prokázat pouze to, že nějaká reklamní prezentace stěžovatelce poskytnuta byla, avšak žádný z předložených důkazních prostředků neprokazoval rozsah, v němž byla reklama stěžovatelce ve skutečnosti poskytnuta, a neprokazoval ani to, že se daná plnění fakticky uskutečnila v rozsahu deklarovaném na daňových dokladech. Stěžovatelce se tedy ani v rámci dalšího dokazování nepodařilo prokázat rozsah šetřených plnění deklarovaných na sporných daňových dokladech. K tomu lze pro úplnost dodat, že po stěžovatelce nebylo požadováno, aby nesla důkazní břemeno ve vztahu k okolnostem, které jsou zcela mimo sféru jejího vlivu.

[25] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že stěžovatelce nebylo kladeno k tíži, že sídlo společnosti Ambrerouge bylo virtuální. Důvodem neuznání nároku na odpočet DPH nebyla skutečnost, že by společnost Ambrerouge sídlila na tzv. virtuálním sídle, ale výhradně skutečnost, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelných plnění v rozsahu deklarovaném na sporných daňových dokladech. Zjištění správce daně ohledně tzv. virtuálního sídla představovalo pouze dílčí indicii vedoucí k pochybnostem o tom, zda šetřená plnění proběhla tak, jak stěžovatelka předloženými daňovými doklady deklarovala.

[26] Námitkou stěžovatelky, že daňové orgány nevzaly v potaz „svědeckou výpověď“ jejího jednatele Michala Švrčka, se Nejvyšší správní soud pro její nepřijatelnost nemohl zabývat. Jedná se totiž o námitku, kterou stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V této souvislosti však nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že jednatel stěžovatelky nemohl být v daňovém řízení vyslechnut jako svědek, ale jako statutární orgán právnické osoby (daňového subjektu) měl možnost vyjadřovat se k okolnostem týkajícím se stěžovatelky a dokládat svá tvrzení v průběhu celého daňového řízení, čehož jednatel stěžovatelky opakovaně (nejen) prostřednictvím zplnomocněných zástupců využil (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003-99).

[27] Pokud jde o námitku, že daňovým orgánům nepřislušelo hodnotit dohodnutou cenu za reklamu a konstatovat její nadhodnocení, tato se míjí s rozhodovacími důvody uvedenými v rozhodnutí o odvoláních. Jednou z pochybností správce daně, která nebyla v rámci daňového řízení ze strany stěžovatelky uspokojivě rozptýlena, byla mimo jiné skutečnost, že z předmětu fakturace nebylo zřejmé, jakým způsobem byla stanovena cena za přijatá

zdanitelná plnění. Z žalobou napadeného rozhodnutí však nevyplývá, že by správce daně, potažmo žalovaný, tvrdili, že by byla sjednaná cena nadhodnocená. Odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, je pak zcela nepřipadný, neboť tento se týká daně z příjmů fyzických osob (nikoliv daně z přidané hodnoty) a výkladu ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, který ovšem nebyl na stěžovatelčin případ aplikován.

[28] Rovněž námitkou stěžovatelky, že správce daně, resp. žalovaný byl povinen prokázat nestandardnosti předmětných obchodních transakcí, se Nejvyšší správní soud pro její nepřipustnost nemohl zabývat. Jedná se totiž o námitku, kterou stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). V této souvislosti však nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že také tato argumentace se zcela míjí s rozhodovacími důvody uvedenými v rozhodnutí o odvoláních, když stěžovatelce byla doměřena, resp. vyměřena, daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období z důvodu neprokázání naplnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH, nikoliv z důvodu účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, při kterém by byl správce daně v rámci tzv. vědomostního testu skutečně povinen identifikovat mimo jiné nestandardní okolnosti daných obchodních transakcí. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, je proto nepřipadný, neboť v něm soud posuzoval právě existenci daňového podvodu, tedy odlišnou situaci od situace řešené v případě stěžovatelky.

[29] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. ledna 2024

David Hipšr
předseda senátu