ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **ASTON – služby v ekologii, s.r.o.,** se sídlem Novomlýnská 1373/5, Praha 1, zast. Mgr. Janou Hrdličkovou, advokátkou se sídlem Muchova 223/9, Praha 6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 9. 10. 2012, čj. 13294/12-1300-107071, ze dne 12. 12. 2012, čj. 18508/12-1200-107333, a ze dne 14. 12. 2012, čj. 18907/12-1200-107333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2017, čj. 7 Af 19/2012-86,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni (dále „stěžovatelka“) byla doměřena daň z přidané hodnoty za období červen 2006 – prosinec 2007 a daň z příjmů právnických osob za roky 2006 a 2007 rozhodnutími Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“). Rozhodnutí týkající se daně z přidané hodnoty byla žalovaným potvrzena a odvolání stěžovatelky zamítnuta. Rozhodnutí týkající se daně z příjmů právnických osob Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (pozn. NSS: nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě

České republiky, zaniklo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu a na jeho místo v pozici žalovaného nastoupilo Odvolací finanční ředitelství, pro zjednodušení budou oba správní orgány označovány jako „žalovaný“) částečně změnil ve výši vyměřené daně a penále. Oba správní orgány dospěly k názoru, že žalobkyně obdržela od společností EFFECT 99, s.r.o. (dále jen „EFFECT 99“) a ORRESANT, s.r.o. (dále jen ORRESANT) bezdůvodně předražená plnění, a tedy neoprávněně zvýšila svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu a zároveň snížila základ daně z příjmů. Podanou žalobu Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl. Proti tomuto rozsudku brojí stěžovatelka podanou kasační stížností.

[2] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Žalovaný postupoval tak, že zjistil náklady zprostředkovatelských společností a cenu, která byla za dané plnění účtována stěžovatelce. Z toho dospěl k násobku navýšení ceny, z čehož vyvodil závěr ohledně adekvátnosti stěžovatelce účtovaných cen. Tento postup je přezkoumatelný. Stěžovatelka nemohla nabýt legitimní očekávání, i když jiný správce daně u jiné společnosti akceptoval plnění, které u stěžovatelky byla posouzena jako účelová. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal, z jakého důvodu neprovedl všechny jí navržené důkazy. Tento postup považoval městský soud za správný. Je zřejmé, že i stěžovatelka v podaných odvoláních namítala, že cena, kterou hradila zprostředkovatelům, byla adekvátní. Nemohlo tak pro ni být překvapivé, že žalovaný sice nakonec považoval za prokázané uskutečnění i některých plnění, které se dle zprávy o daňové kontroly neuskutečnila, ale následně zkoumal adekvátnost jejich ceny. Námitky týkající se J. Š. považoval městský soud za nesrozumitelné.

[3] Stěžovatelka v žalobě nezpochybnila výši plateb plynoucích od ní zprostředkovatelům ani plateb, které zprostředkovatelé uhradili svým subdodavatelům. Je tedy nesporné, že zaplatila společnostem ORRESANT a EFFECT 99 nejméně desetinásobnou cenu oproti nákladům, které na poskytnuté služby vynaložily tyto společnosti. Stěžovatelka nijak neprokázala, že by přidaná hodnota zprostředkovatelských společností odůvodňovala několikanásobné navýšení cen poskytovaných služeb, které byly standardní a logisticky nenáročné. Tyto služby byly provedeny pouze jediným zaměstnancem společnosti ORRESANT, M. H. Po jeho přechodu ke společnosti EFFECT 99 pak stěžovatelka začala spolupracovat právě s touto společností, opět výhradně prostřednictvím pana H. Žalovaný neměl povinnost zcela přesně určit, od jaké částky již byla poskytnutá plnění předražená. Cílem těchto transakcí nebyl zisk, který je běžným účelem podnikání, ale zisk plynoucí z neoprávněného daňového zvýhodnění subjektů v řetězci.

[4] Žalovaný dostatečně vyvrátil též tvrzení stěžovatelky, že byla daného řetězce nevýhodných transakcí účastna nevědomě. Jednatel stěžovatelky byl minimálně v jednom obchodním případě jednatelem subdodavatele zprostředkovatelské společnosti. Navíc jednatel, jakožto funkcionář pohybující se v odvětví sportu, musel vědět, že pronájem reklamních ploch na sportovištích je řádově méně nákladný, jelikož řada propagačních akcí byla spojena se sportovišti. Některé případy byly předražené natolik, že nebylo třeba žádných zvláštních znalostí k tomu, aby si byl vědom jejich předraženosti.

[5] Závěry žalovaného jsou dále podpořeny i zjištěním o personálních vazbách mezi společnostmi a stěžovatelkou. Její jednatel působil ve sportovním spolku, kde byl činný i pan H. Dané občanské sdružení navíc sídlilo na stejné adrese jako obě dvě zprostředkovatelské společnosti EFFECT 99 a ORRESANT. Podpůrný význam má i skutečnost, že tyto dvě společnosti nechávaly fiktivně účtovat obdržená plnění od dalších, nekontaktních společností za podstatně vyšší ceny.

[6] Dále se městský soud vyjádřil ke konkrétním proplaceným službám; u všech dospěl k závěru, že byly buď předražené, nebo se vůbec neuskutečnily. Analýzou uvedených indicií soud dospěl k závěru, že stěžovatelka byla součástí řetězce transakcí, jejichž hlavním účelem bylo daňové zvýhodnění.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

[7] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Namítala, že městský soud aproboval postup žalovaného, který považoval vynaložené výdaje za přemrštěné, aniž by zjišťoval reálné tržní ceny takových poskytnutých služeb. Tato rozhodnutí jsou tak nepřezkoumatelná.

[9] Rozporované komplexní služby byly provedeny kvalitně a na vysoké úrovni a měly pro stěžovatelku přínos. Žalovaný se však soustředil pouze na dílčí služby. Neúplně zkoumal prováděné činnosti a jejich rozsah. Hlavním účelem poskytnutých služeb rozhodně nebylo získání daňového zvýhodnění. Žalovaný neprovedl navrhované důkazy, které by prokázaly, že poskytnutá plnění byla pro stěžovatelku přínosná. V následujících letech naopak rostl stěžovatelce obrat i zisk, což jednoznačně prokazuje, že náklady byly vynaloženy účelně. Správce daně ani žalovaný se nezabývali její argumentací týkající se účinku poskytnutých služeb na potenciální zákazníky.

[10] Neexistuje právní norma, která by stanovila, jaká má být za předmětné služby sjednána cena. Stěžovatelka ani nebyla povinna posuzovat přiměřenost cen sjednaných za jednotlivá plnění s cenami obvyklými. Postupovala v dobré víře, že se ceny nijak významně neliší od cen běžně účtovaných na trhu. Nesouhlasí s názorem soudu, že nebylo nutné určovat cenu, která by byla ještě akceptovatelná. Cena má být stanovena srovnáním cen sjednávaných obvykle v daném místě a čase za srovnatelných podmínek jinými subjekty. Správce daně může učinit úsudek o přemrštěnosti cen, avšak nemůže tak učinit bez bližšího vysvětlení a odpovídajícího dokazování. Informace o nákladech dodavatele nejsou běžně dostupné, stěžovatelka proto neměla možnost provést podobné porovnání cen jako správní orgány.

[11] Žalovaný neprokázal, že došlo k daňovému zvýhodnění, a pokud ano, že by se jednalo o hlavní účel transakce. Je zřejmé, že obchodní společnosti často obchodují se subjekty, které znají. Z osobní účasti takových osob na obchodech nemůže být dovozeno, že se jedná o daňový podvod.

[12] Rozhodnutí žalovaného jsou překvapivá, jelikož žalovaný se po celou dobu správního řízení tvářil, že rozporuje samotnou existenci uskutečněných obchodů, nikoliv pouze výši jejich cen.

[13] Stěžovatelka nevěděla, že společnosti EFFECT 99 a ORRESANT neplnily své daňové povinnosti. Pokud k tomuto chování docházelo, stěžovatelka byla pouze nevědomým účastníkem tohoto řetězce. Správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že stěžovatelka věděla, nebo měla a mohla vědět, že uplatňované plnění bylo součástí podvodu.

[14] Stěžovatelka popírá personální vazby mezi jejím jednatelem a panem H. Stejné sídlo spolku a společnosti ORRESANT o personálních vazbách nic nevypovídá. Tato společnost měla na daném sídle navíc pouze provozovnu. Toto tvrzení bylo možné dokázat navrhovaným výslechem pana H.

[15] Městský soud pominul judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nelze upřít současně z toho důvodu, že pro jeho uplatnění nejsou naplněny zákonné podmínky a současně proto, že příjemce plnění měl a mohl vědět, že se podílí na podvodu. Městský soud se tak měl zabývat především otázkou, zda napadená rozhodnutí žalovaného jsou odůvodněna dostatečně, a zda z nich je zřejmé, z jakého důvodu odmítá správce daně přiznat stěžovatelce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně se nedostatečně vypořádal s otázkou, zda je tímto důvodem nevědomá účast stěžovatelky na daňovém podvodu, nebo zneužití práva. Mezi těmito důvody existuje rozdíl. Jakékoliv úvahy na toto téma však v napadeném rozhodnutí chybí. Pokud by správce daně konstatoval, že došlo ke zneužití práva, byl by povinen stanovit daň tak, aby odpovídala stavu, jaký by nastal, kdyby ke zneužití nedošlo, jak plyne z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 12. 2010, ve věci č. C-103/09, Weald Leasing. Pokud správce daně za zneužití považuje nadhodnocenou cenu za plnění na vstupu, pak naprosto chybí ponížení na cenu běžnou.

[16] Obdobné platí i ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu v případě, že správce daně doměří poplatníkovi příjmy, musí mu uznat alespoň určitou část výdajů minimálně nutných na pořízení daných zdanitelných plnění. Skutečná výše těchto esenciálních výdajů však nebyla spolehlivě prokázána. Jinými slovy žalovaný měl minimálně určit adekvátní cenu přijatých služeb a tu ponechat v daňově uznatelných nákladech.

[17] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o DPH“), neobsahoval žádné ustanovení, které by umožnilo správci daně zpochybnit základ daně z důvodu jeho neobvykle vysoké ceny oproti běžné tržní ceně. Tento zákon až s účinností od 1. 10. 2010 stanoví v § 36a, že základem daně při uskutečnění zdanitelného plnění mezi spojenými osobami je v určitých případech cena obvyklá. Obdobně zákon o DPH v § 109 od 1. 10. 2010 reaguje na situaci, kdy poskytovatel zdanitelného plnění neodvede daň a současně plnění poskytne bez ekonomického opodstatnění za cenu zcela zjevně odchylnou od ceny obvyklé. Ani tak ovšem není možné příjemci plnění upřít nárok na odpočet DPH, splňuje-li k tomu zákonem stanovené hmotněprávní podmínky.

[18] Stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu doložila přehled svých nových zákazníků za období 2008 – 2011, přehled investic a přehled obratu za období 2005 – 2011, jež měly prokázat, že v následujících letech prosperovala a uskutečněné transakce měly ekonomicky pozitivní dopad.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z důkazních prostředků nijak neplyne, že by služby poskytované stěžovatelce byly nadstandardní kvality. Podstatné pro posouzení neobvyklého uspořádání obchodních transakcí byly osobní vztahy mezi jednatelem stěžovatelky a panem H. Daňové zvýhodnění nelze chápat pouze jako neuhrazenou daň. Stěžovatelka byla zaviněně součástí řetězce obchodních transakcí, jejichž hlavním účelem bylo neoprávněné daňové zvýhodnění. Nesouhlasí s námitkou o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Stěžovatelka opakovaně akceptovala ceny poskytovaných služeb několikanásobně vyšší než ceny, za které byly běžně na trhu poskytovány, aniž by toto chování zdůvodnila. Cenou obvyklou se rozumí taková cena, která by byla dosažena při prodeji stejné nebo obdobné věci v obvyklém obchodním styku. Z povahy věci tak ani v zákoně přesná hranice pro cenu nepřiměřenou nelze ustanovit, neboť tato cena se odvíjí od situace na trhu. Stěžovatelka nemohla být v dobré víře, a byl jí tak odepřen nárok na odpočet DPH a rovněž doměřena daň z příjmů právnických osob na základě § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný nesporoval, že deklarované služby skutečně proběhly, hlavním účel ovšem nebyl ekonomický, ale bylo jím daňové zvýhodnění. K námitce, že nárok na odpočet DPH nelze upřít současně z toho důvodu, že pro jeho uplatnění nejsou naplněny zákonné podmínky a současně proto, že příjemce plnění měl a mohl vědět, že se podílí na podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že z celého napadeného rozhodnutí je zřejmé, že došlo ke zneužití práva, což také stěžovatelka v kasační stížnosti sporuje.

[20] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že správní orgány neprokázaly jakékoliv personální propojení mezi ní a jejími dodavateli, je nutné je tak považovat za běžné obchodní vztahy. Žalovaný ve vyjádření naprosto rezignoval na argumentaci, že v případě, kdy je konstatováno zneužití práva, má být výsledkem daňového řízení nastolení stavu, jaký by nastal, kdyby ke zneužití práva nedošlo.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Soud se zabýval nejprve přípustností některých uplatněných námitek. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nejsou přípustné ty námitky, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka v žalobě nevznesla námitky rekapitulované zde v poslední větě odst. [9] a dále v odstavcích [15], [16] a [17],

tedy konkrétně, že v dalších letech stěžovatelce rostl obrat i zisk, nutnosti uznání jako daňově uznatelných alespoň běžných cen, zda se měla dopustit účasti na daňovém podvodu nebo zneužití práva a neexistencí právní opory v rozhodném období pro doměření DPH z důvodu předražené dodávky. Tyto námitky tak nejsou přípustné.

[23] Dle § 109 odst. 9 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlédne ke skutkovým novotám, které byly uplatněny poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí. Stěžovatelka nově až v kasační stížnosti soudu předložila přehled svých nových zákazníků, investic a obratu. Dle daného ustanovení k nim kasační soud nepřihlíží.

[24] Dále se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[25] Stěžovatelka namítala, že městský soud aproboval postup žalovaného, který považoval vynaložené výdaje za přemrštěné, aniž by zjišťoval reálné tržní ceny takových poskytnutých služeb. Tato rozhodnutí jsou dle jejího názoru nepřezkoumatelná. Nejvyšší správní soud s tímto posouzení stěžovatelky nesouhlasí. Žalovaný, stejně jako městský soud, uvedli, že přidaná hodnota dodavatelů, resp. zprostředkovatelů, stěžovatelky nebyla natolik výrazná, aby to odůvodnilo několikanásobné navýšení ceny. Taková úvaha je zcela přezkoumatelná. Zároveň, jak je uvedeno dále, nebylo v posuzovaném případě nezákonné, pokud správní orgány neuvedly výši tržních cen.

[26] Zásadní projednatelnou a přípustnou kasační námitkou bylo, zda ceny, které si stěžovatelka sjednávala se svými zprostředkovateli, byly adekvátní. Stěžovatelka namítala, že služby byly náročné, byly provedeny kvalitně a na vysoké úrovni. Neměla zároveň žádnou povinnost cenu obvyklou zjišťovat.

[27] V prvé řadě je nutné uvést, že stěžovatelka žádným způsobem nesporuje závěry žalovaného týkající se zjištěných skutkových okolností, tedy zejména ceny, kterou platila za poskytované služby.

[28] Obdobnou věcí se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 1. 2014, čj. 8 Afs 43/2013-52: „*Sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody. Pokud daňový subjekt zaplatil za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by měl pro tento postup přiléhavé ekonomické vysvětlení, lze oprávněně uvažovat, že cílem takového jednání nebyla propagace formou televizní reklamy, ale jiné důvody.*“ Obdobně viz i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2014, čj. 6 Afs 60/2014-56, nebo ze dne 27. 11. 2014, čj. 9 Afs 47/2014-74.

[29] Lze uvést, že v posuzovaném případě stěžovatelka měla možnost vyjádřit se a prokázat ekonomický význam poskytnutých plnění. Toto důkazní břemeno však neunesla. V kasační stížnosti opakovaně uváděla, že provedené práce byly kvalitní a na vysoké úrovni. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že by bylo více průkazné, pokud by správce daně, případně žalovaný, poměřovali cenu, kterou bylo možné získat od jiných subjektů nabízejících obdobné služby, s cenou, kterou stěžovatelka platila svým dodavatelům. Nicméně i porovnání stěžovatelkou uhrazených částek a cen, které její dodavatelé fakturovali svým subdodavatelům, dává správním orgánům a soudům dostatečnou informaci. Při posuzování standardnosti cen je v takovém případě samozřejmě nutné počítat i s marží a náklady zprostředkovatelských společností. Není však potřeba trvat na konkrétním vyčíslení přidané hodnoty zprostředkovatelů, pokud je uhrazená cena tak zjevně nadhodnocená, že ji nelze odůvodnit jiným způsobem než snahou o zkrácení daně.

[30] V posuzovaném případě byla výše uvedená kritéria naplněna. Stěžovatelka nedokázala racionálně vysvětlit, z jakého důvodu jsou uskutečněná plnění mnohonásobně dražší než to, co hradili její dodavatelé subdodavatelům. Příkladmo lze uvést náklady na občerstvení a zajištění prostoru na prezentaci na valné hromadě České asociace odpadového hospodářství, které se zúčastnilo 6 osob, s přímými náklady dodavatele ve výši 1 260 Kč, za kterou ovšem stěžovatelka dodavateli zaplatila částku 170 000 Kč. Za reklamní předměty pořízené zprostředkovatelem od společnosti ABAK tiskárna s.r.o. za 30 022 Kč byla stěžovatelka ochotná zaplatit 600 000 Kč. Za školení pro zaměstnance stěžovatelky, za kterou zprostředkovatelská společnost zaplatila za pronájem prostor a občerstvení 4 041,84 Kč, bylo stěžovatelkou uhrazeno 315 000 Kč. Zajištění prezentace na charitativní akci dětského domova Radetín a za prezentaci na plese Krajského fotbalového svazu v celkových nákladech 10 000 Kč bylo stěžovatelkou uhrazeno jejímu dodavateli 180 000 Kč. Soud se ztotožňuje s podrobně odůvodněnými závěry žalovaného a městského soudu, že i při započtení nezbytných personálních a materiálních nákladů dodavatele stěžovatelky i jeho přiměřeného zisku je evidentní, že ceny fakturované stěžovatelce byly zcela nepřiměřeně nadhodnoceny. Stěžovatelka ani neprokázala, že by její dodavatelé poskytli výraznou přidanou hodnotu k plnění, které bylo poskytnuto reálně subdodavateli. Žalovaný naopak poukázal na důkazy prokazující zcela běžnou kvalitu plnění. Stěžovatelka je nijak konkrétně nerozporuje a sama ani nevysvětluje, v čem by měla tvrzená vysoká kvalita služeb spočívat.

[31] K námitce, že žádný právní předpis nenařizuje, za jakou cenu může stěžovatelka nakupovat služby, lze odkázat na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 60/2014: „*Stěžovatelka uvedla, že i kdyby neprovedla vůbec žádné šetření ohledně tržních cen za vysílací čas, nemůže jí to být kladeno k tíži, neboť takovou povinnost žádný zákon neukládá. Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje na předchozí odstavce pojednávající o důkazním břemeni prokázání racionálních důvodů pro vynaložení nákladů vyšších, než je cena obvyklá mezi osobami v běžných obchodních vztazích. Stěžovatelčina argumentace o tom, že postih prodeje zboží či služeb se ziskem je popřením základních principů kapitalistického podnikání, není příhodná. Takové principy ani krajský soud ani správce daně nerozporoval. Finanční úřad vydal dodatečný platební výměr nikoliv proto, že byla navýšena cena prodané služby, nýbrž proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno prokázání racionálních důvodů pro koupi za mnohonásobně vyšší cenu, než je cena na trhu obvyklá*

v nedeformovaných vztazích, které nesla v důsledku zpochybnění účelu deklarovaných obchodních operací v rámci zmíněného řetězce."

[32] V kasační stížnosti stěžovatelka odkazovala na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006, ve věci č. C-255/02, Halifax (dále jen „rozsudek Halifax"), ze kterého mělo plynout, že pro závěr o zneužití práva je nutné naplnění podmínky získání daňového zvýhodnění a že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. Tímto rozsudkem se zevrubně zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, čj. 2 Afs 178/2005-64, ve kterém uvedl, že k závěru o zneužití práva lze dospět pouze, pokud „*přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení*" a „*relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně*". K druhé podmínce soud doplnil: „*Nejvyšší správní soud má za to, že „hlavním účelem" transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový její účel, který ve srovnání s případnými jinými dalšími jejími účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotyčné transakce odhlédnout.*" Není tedy pravdivé tvrzení stěžovatelky, že podmínky dle rozsudku Halifax nebyly v právě projednávané věci naplněny, jelikož účelem provedených transakcí bylo i uskutečnění samotných prezenčních akcí stěžovatelky. Není tedy nutné, aby daňové zvýhodnění bylo jediným účelem, jak stěžovatelka tvrdí, ale aby bylo účelem hlavním. Vzhledem k výši neodůvodněného nadhodnocení cen je tato podmínka, stanovená v rozsudku Halifax, splněna.

[33] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že stěžovatelka věděla nebo vědět měla a mohla, že uplatňované plnění bylo součástí podvodu. Žalovaný dostatečně popsal, že výše uvedené zakázky byly předražené takovým způsobem, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí měl vědět, že uskutečňované platby jsou přemrštěné. Jednatel stěžovatelky byl navíc funkcionář několika osob pohybujících se v oblasti sportu. Poskytované služby byly často spojeny se sportovišti či sportovními akcemi, jednatel stěžovatelky tak musel vědět, že pronájem reklamních ploch na sportovištích je řádově méně nákladný, než kolik jí bylo účtováno jejími zprostředkovateli. Zároveň, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, jednatel stěžovatelky byl i jednatelem společnosti PAVI s.r.o, která se podle vlastního propagačního katalogu věnuje nabízení reklamní a propagační činnosti.

[34] Nejvyšší správní soud v obecné rovině se stěžovatelkou souhlasí, že personální vazby mezi obchodními partnery nemusí samy o sobě znamenat účast na daňovém podvodu. Rozhodný impulz k uzavření obchodní smlouvy nebývá často pouze požadovaná cena za tuto službu, ale celkový dojem z obchodního partnera, ať se jedná o vystupování jeho zaměstnanců, prezentování společnosti, pověst v daném obchodním odvětví, doporučení od známých a další. V případě, že je subjekt spokojen s celkovým průběhem obchodního vztahu, není nepředstavitelné, že s tímto obchodním partnerem bude chtít ve spoluprácí pokračovat. Skutečnost, že stěžovatelka vyhledávala služby pana H. tak sama o sobě není pro posouzení o účasti na daňovém podvodu stěžejní. Takto však nebyla vedena ani úvaha žalovaného. Jednalo se pouze o argumentaci podporující úvodní východisko, že s ohledem na míru předražení služeb dodavatelů stěžovatelka o účasti na

daňovém podvodu věděla nebo alespoň vědět měla a mohla. Nejvyšší správní soud neshledává takovou úvahu nezákonnou. Lze nepochybně považovat minimálně za zvláštní, že stěžovatelka trvá právě na spolupráci s konkrétní fyzickou osobou, aniž by konkrétně uvedla, v čem spočívají její kvality (kromě obecného poukazu na jeho profesionalitu), a zároveň oba zaměstnavatelé této fyzické osoby dodávali stěžovatelce shodně předražená plnění, aniž by se to promítalo to mimořádných odměn ve prospěch pana H.

[35] Kasační soud souhlasí s názorem městského soudu, že napadené rozhodnutí nebylo překvapivé. Z průběhu daňové kontroly muselo být stěžovatelce zřejmé, že bude posuzována i adekvátnost cen, nikoliv pouze samotné uskutečnění plnění (např. v protokole ze dne 23. 9. 2011, čj. 180547/11/110933305925, o seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění, který zhruba o měsíc předcházel projednání a předání zprávy o daňové kontrole, je na několika místech uvedena úvaha správce daně o výrazném nadhodnocení poskytnutých plnění). I kdyby však o tomto možném posouzení nevěděla před vydáním rozhodnutí správce daně, měla následně možnost tento názor rozporovat v odvolání, jelikož řízení před správním orgánem I. stupně a odvolacím orgánem tvoří jeden celek (viz rozsudek ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80, ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25, nebo ze dne 27. 2. 2013, čj. 6 Ads 134/2012-47). Což ostatně udělala. Tato námitka tak není důvodná.

IV. Závěr

[36] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[37] Výroky o náhradě nákladů řízení se opírají o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

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

V Brně 21. srpna 2018

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.
předseda senátu