

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Stanex s. r. o.,** se sídlem Slezská 2210/128, Praha 3, zastoupená JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2018, č. j. 10764/18/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 51/2018-76,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně si pronajala umístění reklamní plochy na závodním autě. Z této transakce si nárokovala odpočet DPH. To jí správce daně odmítl, protože se účastnila daňového podvodu.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 14. 2. 2017, č. j. 240589/17/3301-51521-702877, č. j. 247179/17/3301-51521-702877, č. j. 247239/17/3301-51521-702877,

č. j. 247390/17/3301-51521-702877, č. j. 247481/17/3301-51521-702877 a č. j. 247676/17/3301-51521-702877, kterými Finanční úřad pro Zlínský kraj doměřil žalobkyni daň v celkové výši 1 020 000 Kč.

[3] Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, o které Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem rozhodl tak, že ji zamítl.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně neměla nárok na odpočet daně. Byla totiž součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce, ve kterém byl spáchán daňový podvod. O tomto podvodu s ohledem na objektivní okolnosti věděla nebo mohla vědět, přičemž nepřijala dostatečná opatření, aby svojí účasti na podvodném jednání zabránila.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelka namítá, že skutečnosti uvedené krajským soudem nepředstavují daňový podvod v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nelze ani seznat, v čem krajský soud přesně spatřuje daňový podvod. Především závěry o chybějící dani nemají oporu ve spisu, krajský soud pouze převzal tvrzení žalovaného. Není zároveň přezkoumatelný závěr krajského soudu o tom, že se daňového podvodu účastnily více jak dva daňové subjekty. V řízení tak nebyla prokázána existence daňového podvodu ani narušení daňové neutrality. Dále stěžovatelka nesouhlasí s jednotlivými objektivními okolnostmi, ze kterých krajský soud dovodil, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodného jednání věděla nebo vědět mohla a měla.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry uvedenými v rozsudku krajského soudu. Podle žalovaného závěry soudu oporu ve spise mají a odkazuje na konkrétní listiny. Zároveň je nutné konstatovat, že v napadeném rozhodnutí je jednoznačně prokázán daňový podvod a konkrétní objektivní skutečnosti, ze kterých vyplývá, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo vědět mohla a měla.

[8] V replice na toto vyjádření stěžovatelka zopakovala, že závěry krajského soudu nemají oporu ve spisu. Žalovaná zároveň neunesla důkazní břemeno.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je přípustná a lze ji projednat.

[10] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek ze stěžovatelkou uplatněných důvodů a shledal, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Sporná právní otázka spočívá v tom, jestli mohl žalovaný stěžovatelce odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty kvůli účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že k daňovému podvodu došlo, stěžovatelka o něm věděla nebo vědět měla a nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na takovém podvodu vyhnula. Nárok na odpočet daně proto nemá.

[12] Úprava daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ale také směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen směrnice o DPH), která nahradila šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.

[13] Aby plátci daně vznikl nárok na odpočet DPH, musí splnit hmotněprávní a formální podmínky dle § 72 a § 73 ZDPH. Pokud plátce daně tyto podmínky splní, měl by mu být odpočet obecně přiznán. Výjimkou je situace, kdy plátce uplatňuje nárok podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve věcech C-80/11 a C-142/11). Nárok však není vyloučen, pokud plátce o podvodu, kterým byl dotčen jeden z předcházejících nebo následujících článků řetězce, nevěděl nebo vědět nemohl (rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věcech C-439/04 a C-440/04).

[14] Aby mohl být daňovému subjektu nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu odepřen, musí správce daně nejdříve prokázat existenci daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61). Poté je nutné, aby na základě objektivních skutkových okolností posoudil, jestli plátce věděl nebo měl vědět, že se daňového podvodu účastní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

[15] Protože stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto důvodem a pro stručnost odkazuje na judikaturu ohledně posouzení toho, jaké vady jej naplňují (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný.

[16] Nepřezkoumatelné není konstatování krajského soudu, že v předmětném případě se na podvodu podílely více než dva daňové subjekty v řetězci za sebou, kdy dle tvrzení stěžovatelky není zřejmé, kdo má být druhý daňový subjekt čerpající DPH za nestandardních okolností. Jak vyplývá z popisu krajského soudu, druhým subjektem má být společnost DG Advantage s.r.o. (dále jen „DG Advantage“) a další společnost účastnící se podvodu je právě stěžovatelka (bez ohledu na to, jestli vědomě nebo za situace, kdy o podvodu vědět měla). Krajský soud na závěr shrnul svůj popis daňového podvodu pomocí abstraktnějších termínů. To ale neznamená, že není zřejmé, které společnosti krajský soud tímto popisem myslel. Dodavatelsko-odběratelský řetězec vyjmenováním jeho článků identifikoval v odst. 30 napadeného rozsudku.

[17] Za nepřezkoumatelný má dále stěžovatelka závěr o tom, že mohla reklamu sjednat přímo se závodníkem, Ing. V. P., a to bez prostředníka. Tato úvaha krajského soudu je ale věcná, nic na tom nevadí ani to, že Ing. P. nebyl vlastník vozidel, jak uvádí stěžovatelka, protože měl oprávnění pronajmout reklamní plochu, což je zde klíčové. Stěžovatelka má pravdu v tom, že Ing. P.zajišťoval pouze plochu, nikoliv reklamu a její polep, to však neznamená, že závěr krajského soudu je v rozporu s podklady ve spise. Krajský soud dospívá k závěru, že výrobou takové reklamy mohla stěžovatelka pověřit jiný subjekt, který by téměř s jistotou dokázal nabídnout výhodnější služby než dodavatel stěžovatelky (při tvorbě reklamy navíc nešlo o vytváření loga stěžovatelky, ale „pouze“ o zhotovení nálepky s již existujícím logem a její umístění na vozidlo). Jedná se tedy o hodnocení racionality stěžovatelčina chování, kdy se stěžovatelce nabízel daleko jednodušší postup, který ale stěžovatelka nezvolila. Tato námitka nepřezkoumatelnosti tedy důvodná není.

[18] Za nepřezkoumatelný má stěžovatelka také závěr o tom, že krajský soud vzal za prokázanou nepodloženou úvahu žalovaného o nepřiměřenosti nákladů na předmětnou reklamu, protože náklady tvořily čtvrtinu ročních tržeb stěžovatelky. Krajský soud ale nehodnotil přiměřenost částky použité k reklamě. Krajský soud posuzoval racionalitu jednání stěžovatelky právě v návaznosti na skutečnost, že na pořízení reklamy vynaložila tak významnou část jejích příjmů. Protože k závěru, který stěžovatelka považuje za nepřezkoumatelný, krajský soud ani nedospěl, je i tato námitka nedůvodná.

[19] Stěžovatelka dále v souladu s § 103 odst. 1 písm. b) namítá, že skutková podstata, ze které správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisu.

[20] Podle stěžovatelky nemá oporu ve správním spisu závěr žalovaného, že společnost DG Advantage neměla zkušenosti v oblasti marketingu. Takové tvrzení je nepodložené nebo v rozporu s výpisy z veřejných rejstříků. Soud neměl podklady, na základě kterých mohl učinit takový závěr. V návaznosti na to navrhuje stěžovatelka provedení důkazu výpisem z obchodního a živnostenského rejstříku společnosti DG Advantage. Tato námitka však byla poprvé uplatněna teprve v řízení o kasační stížnosti, nemá svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněna být mohla, a představuje tedy nepřípustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Krajský soud ani nepřezkoumával závěry žalovaného o zkušenostech společnosti DG Advantage, protože stěžovatelka neučinila tuto otázku ve správní žalobě předmětem přezkumu. Nejvyšší správní soud tedy neprovedl navržené důkazy, protože se jednak vztahují k nepřípustné námitce, ale také proto, že výpis z obchodního rejstříku již součástí správního spisu je. Soud ze správního spisu vychází, aniž by musel listiny, kterými je tvořen, provádět k důkazu. Nad výše zmíněné lze také dodat, že žalovaný posuzoval předchozí činnost a zkušenosti společnosti DG Advantage na základě tvrzení jejího jednatele. Je to právě jednatel společnosti, který by měl být nejlépe informovaný o jejím chodu a měl by být schopen podat přesnější informace o společnosti než výpis z veřejného rejstříku. Že má společnost živnostenské oprávnění k určité činnosti, automaticky neznamená, že má v této oblasti i zkušenosti. Stejně tak stěžovatelka argumentuje, že v řízení nebyl doložen výpis z obchodního rejstříku stěžovatelky, což také není pravda, protože tento výpis součástí spisu je.

[21] Není důvodná ani námitka stěžovatelky, že ve spise není jediný doklad prokazující závěr o chybějící dani, který je nezbytným předpokladem pro tvrzení, že je předmětná transakce zatížena daňovým podvodem. Ze spisu naopak jasně plyne chybějící daň od společnosti Mount Futapu s. r. o. (dále jen „Mount Futapu"). Tato společnost daň z předmětné transakce přiznala, následně ji však nezaplatila. Nejvyšší správní soud odkazuje na odpověď Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 27. 3. 2014, č. j. 1881997/14/2004-05405-107544. Ta obsahuje přehled údajů z daňového přiznání k DPH za první až čtvrté čtvrtletí roku 2011. Z tohoto přehledu vyplývá, že společnost Mount Futapu měla nedoplacenou daň za rok 2011 ve výši 4.770.960 Kč, resp. 3.057.417 Kč za první tři čtvrtletí. Tomu odpovídá i výpis z osobního daňového účtu společnosti Mount Futapu, který je také součástí spisu, a ze kterého vyplývá, že společnost Mount Futapu má nedoplatek na dani ve výši 13.447.772,44 Kč. S ohledem judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, rozsudek ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38), přitom lze chápat jako chybějící daň situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Jak dále vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019-68, chybějící daň se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Nejvyšší správní soud tedy nesouhlasí s argumentem stěžovatelky, že by závěr o chybějící dani nebyl podložen obsahem spisu. Správce daně prokázal chybějící daň a také nekontaktnost spolčenosti Mount Futapu sdělením jejího příslušného správce daně. Nejedná se zároveň o „pouhá" tvrzení správce daně, ale výpisy z evidencí, ze kterých tento závěr vyplývá. V řetězci tedy byla prokázána chybějící daň. Aby bylo možné dospět k závěru, že je tento řetězec zatížen daňovým podvodem, bylo dále nutné prokázat existenci okolností svědčících o tom, že tato daň nebyla odvedena s cílem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH. Tyto okolnosti jsou předmětem přezkumu v následujících odstavcích.

[22] V návaznosti na předcházející považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se i ke způsobu argumentace stěžovatelky v kasační stížnosti, zejména co se týče předcházejících námitek ohledně chybějících podkladů, které ale součástí spisu jsou a byly také pro stěžovatelku dostupné. Obdobně jako v rozsudku ze dne 31. 8. 2022, č. j. Ars 3/2022-52, je Nejvyšší správní soud srozuměn s tím, že účastník řízení se může proti rozhodnutí, které mu neprospívá, bránit jakkoli. Přesto je vhodnější, aby se argumentace držela toho, co bylo v řízení skutečně řečeno a napsáno, a nebyla založena na smyšlenkách, které lze snadno vyvrátit nahlédnutím do spisu. Zvláště v případě, že je účastník zastoupen advokátem, by soud očekával spíše racionální polemiku než nepodložená tvrzení. Ačkoliv obsah podání může být výrazně ovlivněn klientovými pokyny, je úkolem advokáta poučit klienta o tom, že jím činěná podání mají být věcná, střízlivá, a nikoliv vědomě nepravdivá. Pokud by chtěl klient tuto hranici překročit, je advokát povinen jeho pokyn odmítnout [§ 16 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii; čl. 4 odst. 3 usnesení představenstva České advokátní komory č. 1/1997 Věstníku ČAK, kterým se stanoví pravidla profesionální etiky a pravidla soutěže advokátů České republiky (etický kodex)].

[23] Dále se Nejvyšší správní soud zaměří na námitky týkající se nesprávného právního posouzení, tedy důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu o tom, že v dodavatelsko-odběratelském řetězci, kterého se

stěžovatelka účastnila, daňový podvod nastal. Došlo k němu jednáním společností Mount Futapu a DG Advantages. Stěžovatelčino jednání jako odběratele společnosti DG Advantages svědčí s ohledem na objektivní okolnosti o tom, že věděla nebo vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH. Stěžovatelka si koupila vylepení reklamy (svého loga) na závodním voze, který se účastní českých rallye závodů. Dohodnutá cena představovala více jak dvojnásobek toho, co by zaplatila za umístění reklamy na vůz v Rallye Dakar, jak vyplývá ze znaleckého posudku předloženého stěžovatelkou v odvolacím řízení. Celková částka za reklamu na závodech sezóny 2011 navíc představovala čtvrtinu jejích ročních tržeb.

[24] Na tomto plnění se dohodla se společností, která sídlila na virtuálním sídle. Jednalo se o společnost, se kterou doposud neobchodovala, ale smluvně si ani nedomluvila parametry reklamy, resp. parametry vyobrazení jejího loga. Kvůli absenci jakýchkoliv podrobností by tak stěží mohla uplatňovat případné vady plnění. *Ad absurdum* by i logo o velikosti 1 cm x 1 cm splňovalo sjednané podmínky a stěžovatelka by za jeho umístění na vozidle zaplatila 850.000 Kč za závod. Nejvyšší správní soud souhlasí jak s krajským soudem, tak i s žalovaným, že takto si řádný hospodář nepočíná.

[25] Jednotlivé objektivní okolnosti samy o sobě nezákonné nebo nezávadné nejsou. V určitých situacích lze odůvodnit např. obecně formulovanou smluvní dokumentaci, pokud se jedná o obchodního partnera, se kterým má plátce daně mnohaleté a bezproblémové zkušenosti a předmětem smlouvy není částka představující podstatnou část ročních tržeb plátce. Nicméně výše uvedené skutečnosti ve svém souhrnu měly vyvolat u stěžovatelky alespoň podezření, že se účastní daňového podvodu. Jak také správně dovodil krajský soud, bylo od stěžovatelky rozumné požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se na daňovém podvodu podílet nebude. Jak totiž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2021, č. j. 10 Afs 179/2019-51, i když je prokázáno, že plátce daně věděl nebo mohl a měl vědět o účasti na daňovém podvodu, má stále možnost se vyvinit přijetím dostatečných opatření k zabránění takové účasti. Objektivní okolnosti však zároveň ukazují, že stěžovatelka dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu nepřijala, proto nárok na odpočet DPH nemá.

[26] Stěžovatelka namítá, že daňový podvod nebyl prokázán, což krajský soud správně vyvrátil. Stěžovatelka odkazuje na to, že jednání popsané v rozsudku krajského soudu nepředstavuje podvod podle judikatury Nejvyššího správního soudu. Odkazuje konkrétně na jeho rozsudek ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44. V jeho bodě 40 odkazuje Nejvyšší správní soud na judikaturu SDEU, podle které je pojmem podvod na DPH označena situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[27] Přesně to se ale v projednávaném případě stalo. Soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně a konkrétně vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval.

[28] Závodník Ing. V. P. pronajal společnosti Mount Futapu reklamní plochu na závodním vozidle za 20.000 Kč na závod. Společnost Mount Futapu poskytla společnosti DG Advantage komplexní reklamní služby včetně pronájmu plochy na voze Mitsubishi za částku 1.650.000 Kč za závod. Společnost DG Advantage následně za částku 850.000 Kč za závod poskytla stěžovatelce reklamní plochu na vozidle Ing. P. spolu s doprovodnými reklamními službami.

[29] Společnosti Mount Futapu i DG Advantage se staly těsně před realizovanou transakcí plátci daně. Obě sídlily ve virtuálních sídlech. Později se ukázalo, že zapsaný jednatel společnosti Mount Futapu o její činnosti nic neví, žádné smlouvy za tuto společnost nepodepsal. Po připsání plateb na účty společností Mount Futapu a DG Advantage byly tyto částky zanedlouho v hotovosti vybrány z účtů. Mount Futapu následně daň z této transakce nezaplatila a byla pro správce daně nekontaktní. Z výše popsaného lze dovodit, že společnosti Mount Futapu a DG Advantage jednaly za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH; takové operace neodpovídaly běžným obchodním podmínkám. Ve skutkově obdobném případě označil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 346/2021-44, takové skutečnosti za modelový případ podvodu na DPH. Stejně jako v citovaném rozsudku se i zde Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem daňových orgánů a krajského soudu o jednoznačné existenci daňového podvodu.

[30] Stěžovatelka namítá také neprokázání existence objektivních okolností o tom, že o svém zapojení do podvodného jednání věděla nebo vědět mohla, což ovšem krajský soud také správně vyvrátil. Konkrétně se jedná o tyto objektivní okolnosti: hodnota samotného plnění, hodnota plnění vzhledem k tržbám stěžovatelky, neexistence marketingové strategie a iracionální podnikatelské chování stěžovatelky, parametry loga umístěného na vozidle, navázání obchodní spolupráce stěžovatelky s jejím dodavatelem a nedostatečná smluvní dokumentace.

[31] Stěžovatelka nejdříve obecně argumentuje, že výše uvedené okolnosti nepředstavují okolnosti objektivní, které musí být nezávislé na vůli subjektu. Jak ale vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, cena plnění (rozsudek ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35), neexistence marketingové strategie (rozsudek ze dne 26. 8. 2020, č. j. 8 Afs 78/2018-65), iracionální chování (rozsudek ze dne 16. 8. 2021, č. j. 3 Afs 168/2019-38), parametry loga a nedostatečná smluvní dokumentace (rozsudek ze dne 6. 9. 2012, č. j. 7 Afs 59/2011-91) a detaily navázání obchodní spolupráce (rozsudek ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 100/2021-52), objektivní okolnosti představují.

[32] V rámci posouzení výrazného navýšení cen namítá stěžovatelka, že předmět plnění mezi závodníkem a společností Mount Futapu je rozdílný od předmětu plnění mezi DG Advantage a stěžovatelkou. Závodník totiž nabízel pouhý pronájem plochy, DG Advantage poskytovala komplexní služby spojené s reklamou. K tomu soud dodává, že tuto skutečnost již krajský soud vzal v potaz, protože posuzoval míru navýšení ceny, kdy jednak zmiňoval „výrazné“ navýšení, a poté, že uvedené navýšení nemá racionální opodstatnění. Soud nerozporuje, že s ohledem ke službám navíc (oproti pouhému pronájmu nabízenému závodníkem) lze očekávat určité navýšení z původních 20.000

Kč/závod za pronájem prostoru pro reklamu. Předmětem posouzení je však míra takového nárůstu, kdy více jak čtyřicetinásobné zvýšení původní ceny je skutečně přehnané a s ohledem na okolnosti případu neodůvodněné (obdobně hodnotil několikanásobná zvýšení cen Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35, ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, a ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38). I bez znalosti původní ceny za pronájem musí být i laikovi zřejmé, že taková cena je přemrštěná. Je totiž nutné zohlednit skutečnost, že se jedná o vcelku malé logo umístěné na vozidle účastnícího se závodu regionálního významu. Tento závěr je také v souladu s rozsudkem ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že *„nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jako cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětleno.“*

[33] Na tom nic nemění ani argument stěžovatelky, že neznala společnost Mount Futapu ani závodníka Ing. P., který by mohl předložit konkurenční nabídku. Tento argument stěžovatelky ostatně vzbuzuje další pochybnosti, protože neznat závodníka, na jehož voze umisťuje zadavatel svoji reklamu, také nesvědčí o péči řádného hospodáře. Navíc s ohledem na to, jak cenově náročná reklama pro stěžovatelku byla. S takovým přístupem mohla stěžovatelka jen stěží vědět, zda si neplatí reklamu u některého kontroverzního závodníka, se kterým by třeba nechtěla být spojována, nebo u závodníka, který konstantně končí v závodech na posledních příčkách či závod vůbec nedokončí. Ani to tedy nesvědčí o ekonomické racionalitě chování stěžovatelky.

[34] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně předložil materiály vyobrazující předmětné logo buď černobíle/nečitelně nebo vůbec. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18, argumentuje, že tento postup zkreslí konečný dojem soudu o skutkovém stavu. Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem soudu a žalovaného, kteří ekonomickou iracionalitu jejího jednání dovodili z toho, že vložila značné finanční prostředky do reklamní kampaně, u které neměla zjištěn budoucí přínos pro její podnikání. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by její podnikatelskou činností byl pouze dlouhodobý pronájem nemovitostí a že by její podnikání bylo pouze lokálního významu. Dokládá, že v době uskutečnění předmětných transakcí byl držitelkou živnosti *„opravy motorových vozidel, půjčovna motorových vozidel, koupě zboží za účelem dalšího prodeje a vulkanizace.“* Obě tyto námitky však byly uplatněny teprve v řízení o kasační stížnosti, nemají svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněny být mohly, a představují proto nepřípustnou námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[35] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že dopad reklamní kampaně na své hospodaření žádným způsobem nevyhodnocovala. Podle stěžovatelky tím správce daně obrátil důkazní břemeno, které tíží jeho a připočetl stěžovatelce k tíži skutečnost, kterou nebyla povinna prokazovat. Tato námitka je rovněž nedůvodná. Jak vyplývá z výše uvedené judikatury, patří mezi objektivní okolnosti i případná neexistující marketingová strategie. Žalovaný navíc prokázal, že s ohledem na oblast podnikání stěžovatelky a její zaměření a také s ohledem na místa konání rallye závodů s její reklamou, není důvod takové investice jasný,

přičemž stěžovatelka mohla tento závěr vyvrátit předložením marketingové strategie. Správce daně tedy důkazní břemeno neobrátil, ale naopak prokázal ekonomickou iracionalitu, jejímž projevem je právě chybějící strategie pro tuto reklamu.

[36] Stěžovatelka odmítá, že skutečnost, že společnost DG Advantage i společnost Mount Futapu nepropagovaly svoji činnost prostřednictvím webových stránek, představuje jednu ze skutečností svědčících o nestandardnosti obchodních transakcí, protože v době uskutečnění předmětných transakcí, tedy v roce 2011, bylo mezi podnikateli běžnější podnikat bez webových stránek než v roce 2020, kdy žalovaný takové závěry učinil. Nicméně i tato námitka byla poprvé uplatněna teprve až v řízení o kasační stížnosti, nemá svůj předobraz v žalobě. I když stěžovatelka v bodě 18 své žaloby zmínila webové stránky jako jednu z objektivních okolností zvažovaných správcem daně, pouze na tyto skutečnosti souhrnně odkázala s tím, že ani jedna z nich není důkazním prostředkem, resp. objektivní skutečností prokazující vědomou účast na daňovém podvodu. Jelikož vznesení této námitky v žalobě nic nebránilo, jedná se také o námitku dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou.

[37] Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i souvislosti s námitkami proti posouzení objektivní okolnosti smluvního ujednání parametrů inzerovaného loga, virtuálních sídel, rozporů ohledně tvrzení o způsobu navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a společností DG Advantage a stejně tak dohodnutých smluvních sankcí za porušení smlouvy. Tyto námitky byly poprvé uplatněny teprve v řízení o kasační stížnosti, nemají svůj předobraz v žalobě, ačkoli v ní uplatněny být mohly, představují tedy nepřípustné námitky dle § 104 odst. 4 s. ř. s. V tomto případě se stěžovatelka v žalobě omezila pouze na obecné odmítnutí většiny předestřených objektivních okolností. Krajský soud tak neměl možnost posoudit námitky vůči jednotlivým objektivním okolnostem, se kterými stěžovatelka přichází teprve nyní v kasační stížnosti. Smyslem § 104 odst. 4 s. ř. s. je předložit argumentaci k posouzení nejdříve krajskému soudu, aby mohl poté Nejvyšší správní soud přezkoumat, jak se s ní krajský soud vypořádal. Krajský soud může ve své odpovědi dát stěžovateli nové impulsy k rozvinutí jeho argumentace, kterou tak např. prohloubí nebo zpřesní. Tento cíl ale zůstane nenaplněn, pokud stěžovatel tyto argumenty před krajským soudem vůbec neuplatní a ponechá jejich konkretizaci až na kasační stížnost.

[38] Nejvyšší správní soud zároveň nesouhlasí s tím, že by byl napadený rozsudek v rozporu se závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 (*Vyrtych*) a ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48 (*Filák*). Naopak v souladu s těmito rozsudky přezkoumal rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že v daňovém řízení byly prokázány objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka věděla nebo vědět mohla a měla, že se účastní daňového podvodu. Jak správně dodává krajský soud, stěžovatelce nebyl nárok na odpočet DPH odepřen pouze proto, že jeden z článků obchodního řetězce neodvedl daň.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádný důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl tedy kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jako úspěšnému účastníku právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Soud mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

Mgr. Eva Šonková

předsedkyně senátu