



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. M. D.**, zastoupený Mgr. Michalem Korandou, advokátem se sídlem Jeseniova 51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2018, č. j. 23033/18/5200-10423-705778 a č. j. 23034/18/5200-10423-705778, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 9. 2019, č. j. 57 Af 17/2018 - 59,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) provedl daňovou kontrolu žalobce a zjistil, že si žalobce do daňově účinných nákladů zahrnul daňový doklad vystavený společností Praha Production Servis, s.r.o., na částku 1 815 000 Kč s DPH za obstarání reklamy vysílané v České televizi (uvedení loga žalobce na začátku a na konci pořadu). Správci daně vznikly pochybnosti o výši sjednané ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a proto provedl dokazování za účelem zjištění ceny obvyklé, kterou stanovil na částku 212 000 Kč. Žalobce na výzvu správce daně rozdíl mezi sjednanou a obvyklou cenou uspokojivě nedoložil, a správce daně proto upravil základ daně o rozdíl mezi těmito cenami.

[2] Správce daně svými rozhodnutími ze dne 28. 4. 2017, č. j. 552414/17/2403-50521-403417 a č. j. 552886/17/2403-50521-403437, (dále jen

„prvostupňová rozhodnutí“) doměřil žalobci daň z příjmu fyzických osob a uložil mu uhradit penále z doměřené daně. Za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň ve výši 283 360 Kč a penále stanovil na 56 672 Kč. Za zdaňovací období roku 2014 doměřil daň ve výši 292 160 Kč a penále stanovil na 58 432 Kč. Žalobce se proti tomu odvolal k žalovanému, který však svými rozhodnutími ze dne 19. 5. 2018, č. j. 23033/18/5200-10423-705778 a č. j. 23034/18/5200-10423-705778, jeho odvolání zamítl.

II. Řízení před krajským soudem

[3] Žalobce proti rozhodnutím žalovaného brojil u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který žaloby spojil ke společnému projednání. Žalobce namítal, že správce daně není oprávněn zvýšit základ daně z příjmu fyzických osob o rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů pouze na základě zjištění, že se tyto ceny významně liší. Správce daně podle žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že žalobce a Praha Production Servis, s.r.o., vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[4] Žalobce rovněž namítal, že správce daně nemohl zvýšit základ daně a doměřit daň z příjmu fyzických osob, aniž by současně prokázal naplnění tzv. *Axel Kittel* testu, dále že stanovil cenu obvyklou pouze na základě listinných důkazů, přičemž pominul návrhy na provedení svědeckých výpovědí, a že porušil princip proporcionality, neboť dlouhodobě nebránil nezákonnému chování dodavatele.

[5] Krajský soud žaloby v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

[6] Podle krajského soudu se žalobce mylí, pokud vykládá § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, tak, že správní orgány měly činit víc skutkových zjištění než identifikaci smluvního vztahu mezi dvěma subjekty a odlišnosti ceny. Sjednání zprostředkování reklamy za cenu významně se lišící od ceny obvyklé samo o sobě jako právní jednání s nestandardním obsahem představuje „*vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“. Takový výklad je v souladu s konstantní judikaturou Ústavního soudu, např. s nálezem ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, a Nejvyššího správního soudu, např. rozsudkem ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se *Axel Kittel* testu, když zdůraznil, že tento test se ve smyslu evropské judikatury týká výlučně posuzování účasti na daňových podvodech při placení daně z přidané hodnoty, nikoli daně z příjmu. U podvodných daňových řetězců jsou transakce mezi subjekty v řetězci na první pohled zcela v pořádku; aby při nedovolení DPH mohl být osobě v řetězci odepřen odpočet DPH, musela by být zkoumána vědomost této osoby o podvodu, případně to, zda učinila veškerá možná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Situace podle § 23 odst. 7 písm. zákona o daních z příjmů je zcela odlišná, neboť v ní jde o vztah mezi dvěma subjekty, kterým je známa cena za sjednané plnění. Pokud podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 94/2012 - 74, správce daně prokáže, že „*v hospodaření poplatníka se vyskytují obchodní operace, které se navenek svými konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jeví, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, je na poplatníkovi, aby prokázal, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil.*“ Správce daně v tomto případě řádně identifikoval neobvyklou výši sjednaného plnění, žalobce nevyvrátil pravost listinných důkazů, a proto bylo nadbytečné vést o této otázce další dokazování. Bylo naopak na žalobci, aby případně prokázal ekonomické důvody této obchodní operace. Argumentace

pokračování

liknavostí státu je nepřipadná, neboť je na žalobci, aby v obchodněprávních vztazích jednal s náležitou mírou opatrnosti.

III. Shrnutí obsahu kasační stížnosti

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatel s odkazem na svou žalobní argumentaci zaprvé namítá, že zákonný text „*osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“ nelze interpretovat tak, že se týká i situace, kdy se nákupy služby uskuteční za cenu, která významně převyšuje obvyklou cenu, jak ji určil správce daně, aniž by správce daně prokázal spojení těchto osob. Stěžovatel namítá, že krajský soud citoval nepřipadnou judikaturu Ústavního soudu, neboť ta se netýká jádra v řízení řešené otázky. K citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012, pak uvádí, že v prostředí kontinentální právní kultury existuje pouze zákonné (a tedy nikoli soudní) právo, a judikatura je relevantní pouze tehdy, je-li přesvědčivá. Domnívá se, že citovaný rozsudek není přesvědčivý, neboť neobjasňuje, proč by měla platit logická implikace: (IF) vyšší než obvyklá cena => (THEN) existence osob spojených jinak [ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů, o kterou se opírá žalovaný]. Stěžovatel navíc upozorňuje, že citovaný rozsudek řešil věc skutkově významně odlišnou, a proto není relevantní. Krajský soud svůj závěr, že sjednání zprostředkování reklamy představuje vytvoření právního vztahu „*převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*“, nijak přesvědčivě neodůvodnil.

[10] Stěžovatel s odkazem na svou žalobní argumentaci zadruhé namítá, že pro daňový subjekt nelze vyvozovat nepříznivé důsledky (doměření daně a penále v důsledku zvýšení základu daně) pouze na základě toho, že je zjištěno, že daňový subjekt nakoupil službu za cenu nižší než obvyklou, aniž by správce daně současně prokázal naplnění *Axel Kittel* testu. Krajský soud se mylí, pokud uvádí, že se *Axel Kittel* test týká pouze daně z přidané hodnoty, neboť judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila jeho analogickou aplikovatelnost na oblast daně z příjmu. Stěžovatel přitom odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, a ze dne 29. 8. 2008, č. j. 5 Afs 23/2008 - 67. Stěžovatel upozorňuje na ústavní zásady zákonnosti (zvláště v oblasti daní – není daně bez zákona) a přednosti občana před státem a uvádí, že *Axel Kittel* test chrání daňový subjekt před tím, aby byl povinen prokazovat skutečnosti mimo sféru svého vlivu. Pokud správce daně tento test nehodlá aplikovat, nelze to klasifikovat jinak než jako jeho snahu obcházet tuto doktrínu, čímž dochází k porušení jejího smyslu a účelu, kterým je udržení „*moci zdaňovat*“ v ústavních a zákonných mezích. V daném případě byl správce daně povinen zjistit nejen to, že cena je příliš vysoká, ale i to, zda v dodavatelském řetězci existuje podvod na dani a zda je schopen prokázat nedbalostní účast daňového subjektu v tomto podvodu; musel by prokázat, že smlouva byla s dodavatelem sjednána za takových okolností, za kterých by jakýkoli nestranný a nezaujatý a průměrně kognitivně vybavený pozorovatel musel dojít k závěru, že jediným rozumným vysvětlením těchto okolností je, že se stal součástí podvodu.

[11] Stěžovatel dále skrze blíže nerozvedené otázky naznačuje polemiku se závěry krajského soudu stran dokazování obvyklé ceny na základě listinných důkazů a ohledně proporcionality nepříznivých následků pro daňový subjekt.

[12] Žalovaný se ve svém vyjádření plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, jakož i na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Upozorňuje,

že stěžovatel uplatňuje námitky, které se shodují s žalobními námitkami a které krajský soud již vypořádal.

[13] Žalovaný ve vztahu k první námitce rekapituluje závěry krajského soudu a připomíná, že správce daně zjištěním ceny obvyklé konkretizoval důvodné pochybnosti nasvědčující tomu, že žalobce a společnost Praha Production Servis, s. r. o., vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, když konstatoval, že tento neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. Správce daně proto vyzval stěžovatele k uspokojivému vysvětlení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, ale stěžovatel neprokázal ani neuvedl racionální důvod, proč cena sjednaná mnohonásobně převýšila cenu obvyklou. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno, když prokázal, že žalobce a společnost Praha Production Servis, s. r. o., vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů.

[14] Ve vztahu ke druhé námitce žalovaný zdůrazňuje, že *Axel Kittel* test se týká výlučně posuzování účasti na daňových podvodech při placení daně z přidané hodnoty, a odkazuje na odůvodnění krajského soudu. Žalovaný upozorňuje, že ve vztahu k dokazování ceny obvyklé a proporcionalitě doměření daně stěžovatel nijak nespécifikuje své výhrady proti rozsudku krajského soudu, ač tuto polemiku v úvodu své stížnosti naznačuje; žalovaný přitom odkazuje na napadený rozsudek a svá dřívější vyjádření a rozhodnutí.

[15] Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[16] Stěžovatel ve své replice k vyjádření žalovaného zdůraznil, že neplatí logická implikace: protože (IF) bylo nakoupeno za cenu významně vyšší od ceny obvyklé, tak právě jen a proto (THEN) platí, že osoby vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně či zvýšení daňové ztráty. Jedná se podle něj o neplatný argument – chybu v dovozování, neboť pravdivost závěru se vyvozuje ze zjištění, ze kterého takový závěr sám o sobě neplyne. Judikatura, na kterou se žalovaný odkazuje, je podle stěžovatele málo přesvědčivá, a tudíž nepoužitelná; a závěry krajského soudu o plné závaznosti judikatury jsou chybné.

[17] Stěžovatel dále uvádí, že náleze Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, se vyjadřoval toliko obecně k prošetřování rozdílů mezi sjednanou a obvyklou cenou, ale nevyjádřil se k řešené otázce a věcně se zabýval zcela jiným případem v souvislosti retroaktivní aplikací novely § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, kterou byl rozšířen pojem spojených osob i na osoby „*spojené jinak*“. Stěžovatel zdůrazňuje, že takové rozšíření i na osoby spojené jinak bylo zcela novou restrikcí vůči daňovým subjektům, a proto je ji z ústavně-právního hlediska nutné vykládat spíše úzce než extenzivně (kvůli právu vlastnit majetek a zásadám ukládání daní jen na základě zákona a přednosti občana před státem).

[18] Stěžovatel se vyjádřil i k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007 - 65, který označil za neaplikovatelný na projednávaný případ, obdobně jako rozsudek ze dne 25. 6. 2014, č. j. 7 Afs 94/2012 - 74.

[19] Závěrem stěžovatel uvádí, že je třeba zamezit tomu, aby státní moc prostřednictvím správců daně zasahovala více a více do soukromoprávních vztahů. Správci daně nepřísluší hodnotit, zda cena vynaložená na zboží či službu je cenou přiměřenou či obvyklou, neboť pro někoho je určitá cena přijatelná z čistě subjektivních důvodů. Pokud by chtěl správce daně prokázat obcházení či krácení daňové povinnosti, musí unést důkazní břemeno a prokázat, že neobvyklost ceny byla sjednána právě a jedině za účelem a s úmyslem snížit si daňovou povinnost. Jelikož daňová povinnost představuje zásah do práva na pokojné užívání majetku

pokračování

a práva vlastnit majetek, musí právní úprava, její výklad a používání vždy respektovat princip proporcionality.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel, kasační stížnost byla podána včas a stěžovatel je zastoupen advokátem.

[21] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, přičemž žádnou takovou vadu neshledal a napadený rozsudek shledal přezkoumatelným.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů platí, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

[24] Podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů se spojenými osobami pro účely tohoto zákona rozumí jinak spojené osoby, kterými jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

[25] Daňový subjekt podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, (dále jen „daňový řád“) prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podáních.

[26] Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných záznamů, listin či dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, jakož i skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

[27] Zjistí-li správce daně, že mohou být naplněny podmínky § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, musí zjišťovat cenu obvyklou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007 – 65). V projednávané věci správce daně zjištěním ceny obvyklé konkretizoval své důvodné pochybnosti o deklarovaném stavu a podezření, že právní vztah mezi stěžovatelem a společností Praha Production Servis, s. r. o., byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Správce daně proto vyzval stěžovatele k vysvětlení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Stěžovatel to ovšem uspokojivým způsobem neučinil.

[28] K první kasační námitce, že žalovaný neprokázal spojení stěžovatele a společnosti Praha Production Servis, s. r. o., Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelem naznačená implikace (v bodě 10) je zavádějící. Pokud chtěl stěžovatel vystihnout postup správce daně, měl jej formulovat následovně: Pokud správce daně prokáže, že sjednaná cena mezi daňovým subjektem a dodavatelem je vyšší než cena obvyklá, a z okolností známých správci daně neplyne zvláštní důvod pro tuto vyšší cenu a daňový subjekt ani na výzvu neosvědčí důvody, které ospravedlnují

tento cenový rozdíl, zpravidla to postačí k závěru, že právní vztah mezi nimi byl vytvořen převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (daňový subjekt a dodavatel jsou považováni za tzv. jinak spojené osoby).

[29] Subjektivní stránka takového nekalého jednání nemusí být správcem daně prokazována (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48, či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27). Jak Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, „[o]sobou podle § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, je každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jejímž důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty (...) Na tom nic nemění ani domněnka stěžovatelky, že finanční ředitelství je povinno prokázat jí subjektivní stránku takového nekalého jednání, resp. vědomost o takovém jednání (úmysl), tj. že smluvní vztah uzavřela s vědomím možného snížení svého základu daně. Otázka zavinění má své opodstatnění v právu trestním, ale nikoliv v nalézacím řízení při správě daní (právu daňovém).“

[30] Snahy stěžovatele vykreslit judikaturu, která aprobuje výše nastíněný výklad, jako nepřiléhavou nebyly úspěšné. Lze mu přisvědčit, že jím citované judikáty se ne vždy týkají skutkově obdobných případů, ovšem jejich nosné důvody (*ratio decidendi*) lze analogicky aplikovat i na projednávanou věc. Zcela tomu odpovídá i ustálená judikatura: „jako shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 5. 2018, č. j. 2 Afs 131/2018 - 59, podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je „osobou spojenou ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů každá osoba, která profituje z jednání osob v řetězci, jehož důsledkem a účelem je převážně snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Názor stěžovatelky, že musí být správcem daně prokázána subjektivní stránka takového nekalého jednání, je nesprávný“ (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30, ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 48/2013 - 31, ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 39/2014 - 48 či ze dne 20. 11. 2014, č. j. 9 Afs 92/2013 - 27). Ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je „konstruováno objektivně tak, že rozhodující je odlišnost sjednaných cen mezi spojenými osobami od cen mezi nezávislými subjekty za stejných nebo obdobných podmínek, bez uspokojivého doložení tohoto důvodu a skutku tak neposkytuje prostor pro hodnocení subjektivní stránky jednání spojených osob“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 4 Afs 468/2019 - 37).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2020, č. j. 4 Afs 343/2018 - 61).

[31] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správce daně nemusí prokazovat subjektivní stránku jednání stěžovatele, které spočívá ve vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Pokud správce daně zjistil rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, konkretizoval tím své pochybnosti nasvědčující, že stěžovatel a společnost Praha Production Servis, s. r. o., vytvořili právní vztah převážně za účelem snížení základu daně, a bylo na stěžovateli, aby vysvětlil ekonomické důvody ospravedlňující tento rozdíl.

[32] Těmto závěrům ostatně svědčí i historický výklad, konkrétně důvodová zpráva novely zákona o daních z příjmů č. 210/1997 Sb., která zavedla pojem tzv. jinak spojených osob. Účelem citovaného ustanovení je podle ustálené judikatury zabránit nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jednotlivými poplatníky daně z příjmů a sankcionovat zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65).

[33] První kasační námitka proto není důvodná.

[34] Ve vztahu ke druhé kasační námitce se Nejvyšší správní soud rovněž ztotožňuje se závěry krajského soudu. *Axel Kittel* test je aplikovatelný toliko na posuzování účasti na daňových

pokračování

podvodech při placení daně z přidané hodnoty, pročež svědčí objektivní důvody popsané krajským soudem. Ve stěžovateli citované judikatuře ostatně Nejvyšší správní soud sám upozornil, že judikaturu Soudního dvora Evropské unie k dani z přidané hodnoty nelze bez dalšího aplikovat na daň z příjmů, neboť každá z těchto právních úprav plní odlišné funkce, a dovedl toliko jejich podpůrnou aplikovatelnost ve specifických případech (v souvislosti s tzv. kolotočovými podvody srov. rozsudek ze dne 29. 8. 2008, č. j. 5 Afs 23/2008 - 67). Není dán žádný důvod, proč by měl být tento test aplikován v projednávaném případě.

[35] Argumentace stěžovatele, že postupem správce daně dochází k porušení smyslu a účelu *Axel Kittel* testu, vychází z nedůvodného předpokladu, že tento test je aplikovatelný na projednávaný případ. Stejně tak nelze přisvědčit jeho nijak nepodloženému tvrzení, že pro aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona je nutné prokázat, že smlouva byla s dodavatelem sjednána za takových okolností, za kterých by jakýkoli nestranný a nezájatý a průměrně kognitivně vybavený pozorovatel musel dojít k závěru, že jediným rozumným vysvětlením těchto okolností je, že se stal součástí podvodu.

[36] Druhá kasační námitka je proto rovněž nedůvodná.

[37] Stěžovatel sice v kasační stížnosti naznačil, že chce polemizovat rovněž se závěry krajského soudu stran dokazování obvyklé ceny na základě listinných důkazů a ohledně proporcionality nepříznivých následků pro daňový subjekt, nevedl však žádné důvody, pro které má být napadené rozhodnutí krajského soudu v těchto směrech stíženo vadami. Pro absenci jakékoli specifikace těchto námitek Nejvyšší správní soud posoudil toliko přezkoumatelnost jejich vypořádání krajským soudem, přičemž odůvodnění napadeného rozsudku shledal přezkoumatelným a přesvědčivým.

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední jako nedůvodnou.

[39] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto řízení o kasační stížnosti úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 20. srpna 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu