



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **EUROBELT s.r.o. v likvidaci**, se sídlem Lešetín I 355, Zlín, zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.**, se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, čj. 3688/17/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2021, čj. 15 Af 42/2017-54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2021, čj. 15 Af 42/2017-54, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v dané věci je podvod na DPH v souvislosti s reklamou umístěnou na závodním vozidle, především se zde Nejvyšší správní soud zabývá otázkou vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH a přijatých opatření k zamezení účasti na něm.

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), dodatečnými platebními výměry ze dne ze dne 26. 2. 2016, čj. 389040/16/2510-50521-507166, čj. 389198/16/2510-50521-507166, čj. 389274/16/2510-50521-507166, čj. 389423/16/2510-50521-507166, čj. 389470/16/2510-50521-507166, čj. 389510/16/2510-50521-507166, čj. 389537/16/2510-50521-50716, DPH za měsíce duben, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec roku 2011, a to včetně penále. Správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatého reklamního plnění od dodavatele DG Advantage s. r. o. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně byla zapojena do podvodu na DPH. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem. V žalobě nezpochybnila samotné narušení daně. Mimo jiné však namítla, že o podvodu nevěděla a ani vědět nemohla. Z tohoto důvodu sporovala jednotlivé objektivní okolnosti tvrzené daňovými orgány v žalobou napadeném rozhodnutí v rámci vědomostního testu. Dále se v žalobě ohradila proti závěru žalovaného, že nepřijala dostatečná opatření k zabránění účasti na podvodu.

[4] Krajský soud se s žalobou ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil. Dospěl k závěru, že daňové orgány nezkoumaly, jaká byla obvyklá cena plnění. Závěry o nadhodnocení plnění tak stojí pouze na srovnání první a poslední ceny v řetězci. Není proto jasné, jak mohla žalobkyně navýšení ceny mezi jinými články identifikovat. Na tom nemůže nic ani změnit tvrzení žalovaného, že si byla vědoma první ceny v řetězci, jelikož k tomuto tvrzení dospěl z jedné věty žalobkyně, navíc zjevně vytržené z kontextu. Na smlouvách i smluvním vztahu mezi žalobkyní a DG Advantage neshledal soud nic nestandardního, resp. konstatoval, že tvrzená nestandardnost smluvního vztahu není za dosud zjištěného stavu věci takovou okolností, ze které by bylo možno usuzovat na povědomí žalobkyně o existenci daňového podvodu. Smlouvy obsahovaly veškeré podstatné náležitosti pro daný smluvní typ. Poskytování reklamních služeb (sub)dodavatelským způsobem nevykazuje absolutně žádné znaky podezřelého jednání. Závěr daňových orgánů o zanedbání kontroly plnění je rovněž nesprávný. Plnění si žalobkyně mohla ověřovat prostřednictvím fotodokumentace a videozáznamů z Mistrovství České republiky v rallye. Soud proto dospěl k závěru, že daňové orgány neprokázaly, že žalobkyně o účasti na podvodu věděla, či vědět mohla a měla. Dále konstatoval, že většina tvrzení žalovaného o nepřijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodu vychází z již vyvrácených objektivních okolností. Tyto okolnosti navíc nemohly být relevantní pro posouzení, zda žalobkyně přijala preventivní opatření, jelikož ty měly pouze prokázat, že žalobkyně o podvodu věděla, či vědět mohla a měla. Jedinou relevantní skutečností bylo neověření účetních závěrek dodavatele v obchodním rejstříku. To však nesvědčí o zjevné nespolehlivosti obchodního partnera. Nelze tak ani potvrdit závěr o tom, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření.

II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a dalších vyjádření účastníků řízení

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Má za to, že dostatečně prokázal, že žalobkyně věděla, či vědět mohla a měla, že se účastnila podvodu na DPH. Stěžovatel nebyl povinen zjistit cenu obvyklou. Judikatura, ze které krajský soud vychází, již byla překonána, popř. není přílehlavá. Správní soudy se naopak opakovaně ztotožnily se závěry daňových orgánů u podvodů se stejným dodavatelem. Hodnota plnění je tak vysoká, že by se každému podnikateli měla jevit nestandardní. Krajský soud nesprávně vyložil objektivní okolnost týkající se poskytování reklamních služeb (sub)dodavatelským způsobem. Stěžovatel vyvrátil tvrzení žalobkyně, že provedla průzkum trhu a že společnost DG Advantage byla jediná, která byla schopna zajistit reklamu u Ing. V. P. K okolnosti výběru dodavatele se krajský soud nevyjádřil, tudíž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. V rámci kontroly uskutečnění služeb stěžovatel namítá, že soud nekriticky přijímá ničím nepodložená tvrzení žalobkyně. Není povinností daňových orgánů vyvracet tvrzení daňových subjektů, že zjištěné objektivní okolnosti nejsou nikterak neobvyklé. Smlouvy mezi žalobkyní a DG

pokračování

Advantage měly čistě formální charakter. Nebyl v nich přesně specifikován rozsah reklamního plnění, jeho velikosti, počtu či umístění loga a chyběla také ustanovení o ujednání pro případ nesplnění podmínek smlouvy. Další okolností byl také rozpor ohledně předání podepsaných smluv. Krajský soud se nezabýval objektivní okolností spočívající v neproověřování a střídání dodavatelů reklam. Tím rovněž zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud hodnotí jednotlivé okolnosti izolovaně, nikoliv ve vzájemné souvislosti.

[6] Stěžovatel dále namítá, že zjištěné nestandardní okolnosti lze využít i v rámci hodnocení přijatých opatření. K přijatým opatřením stěžovatel dále tvrdí, že žalobkyně jednala neobezřetně a ekonomicky iracionálně, jelikož uzavřela smlouvy s dodavatelem, který neměl v té době zveřejněny účetní závěrky, přijala vysokou cenu plnění bez srovnání cen na trhu, nikterak nekontrolovala uskutečnění služeb a uzavřela pouze ryze formální smlouvy bez řádné identifikace reklamního plnění. O lustraci dodavatele ve veřejných rejstřících se žalobkyně poprvé zmínila až v řízení před krajským soudem. V souhrnu tak lze mít za to, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření.

[7] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatovala, že se ztotožňuje s argumentací krajského soudu. Stěžovatel objektivní okolnosti neprokázal. Není možné prokázat účast na daňovém podvodu pouhým souhrnem nepodložených podezřelých okolností. Judikatura citovaná stěžovatelem je nepřiléhavá, jelikož se od nyní posuzované věci skutkově liší. Umístění reklamy na závodním automobilu Ing. V. P. žalobkyně opakovaně vysvětlovala. Vzhledem k úspěchům závodníka na závodech se jednalo o luxusní službu. Napadený rozsudek není v části výběru dodavatele nepřezkoumatelný, jelikož se k němu krajský soud vyjádřil tak, že tvrzení žalobkyně nebylo žádným relevantním způsobem zpochybněno. Námitky stěžovatele ohledně chybějící kontroly uskutečnění služeb nemají žádnou relevanci. Jedná se o subjektivní tvrzení stěžovatele. Ve věci bylo dostatečné provést neformální kontrolu plnění v televizi, na fotografiích či osobně. V části nedostatečné smluvní dokumentace se žalobkyně neztotožňuje se závěrem krajského soudu. Žalobkyně platila za plnění až po jejich kontrole, tudíž nemohla nabýt podezření o možném podvodu. Pokud stěžovatel namítá rozpor ohledně předání podepsaných smluv, jeho neodstranění jde výhradně k tíži stěžovatele. Není pravda, že krajský soud opomenul hodnotit objektivní okolnost v neproověřování a střídání dodavatelů. Ačkoliv se k ní výslovně nevyjádřil, rámcově ji vypořádal v bodech 37. a 43. Tvrzené objektivní okolnosti neměly důkazní sílu, tudíž je nelze hodnotit ani v jejich vzájemné souvislosti.

[8] Stěžovatel v replice trvá na tom, že objektivní okolnosti prokázal patřičnými důkazními prostředky, tudíž lze mít za to, že žalobkyně o podvodu věděla, či vědět mohla a měla. Objektivní okolnosti je vždy třeba posuzovat ve vzájemné souvislosti. Skutková situace v rozsudcích citovaných v kasační stížnosti je obdobná (ne-li zcela totožná). Obdobným podvodem se NSS zabýval např. v nedávném rozsudku ze dne 28. 2. 2022, čj. 3 Afs 119/2020-38.

[9] Žalobkyně v duplice setrvává na své argumentaci ve vyjádření ke kasační stížnosti. Dále poukazuje na vývoj nahlížení Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) na vědomostní test u podvodu na DPH. Doktrína „věděl nebo mohl vědět“ se změnila na „věděl nebo musel vědět“, jak plyne ze stanoviska generální advokátky ze dne 14. 1. 2021

ve věci C-4/20, *ALTI*. U nedbalosti je tak třeba její kvalifikované formy, tedy hrubé nedbalosti.

[10] Stěžovatel v triplice tvrdí, že úvaha žalobkyně stran vývoje nahlížení SDEU na vědomostní test, je nepřesná. Jedná se o pouhou chybu v překladu rozsudků SDEU. Stěžovatel poukazuje na jednotlivé jazykové verze rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve věci C-439/04, *Kittel*. V aktuálních rozsudcích SDEU se rovněž používá spojení „věděl nebo mohl vědět“, jak plyne například z rozsudků ze dne 11. 11. 2021 ve věci C-281/20, *Ferimet SL*, či ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, tudíž oba dva překlady lze považovat za synonyma. To, že v rámci vědomostního testu postačí nevědomá nedbalost, lze dovést již z rozsudku ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47. Rozdíl v obou formulacích navíc žalobkyně dovozuje ze stanoviska generální advokátky, kterou však SDEU v rozsudku nenásledoval. Stěžovatel následně svoji tripliku doplnil a poukázal na to, že NSS ve skutkově shodné věci rozhodl v nedávném rozsudku ze dne 30. 11. 2022, čj. 2 Afs 114/2020-83.

[11] Žalobkyně v quadruplice konstatovala, že v rozdílech v chápání vědomostního testu vycházela ze stanoviska generální advokátky. Dlouhodobá judikatura SDEU ovšem jednoznačně spěje ke stejnému závěru. V doplnění tohoto podání pak ještě poukázala na nejednotnost judikatury NSS jde-li o podvody na DPH, což je v rozporu s principem právní jistoty. Stěžovatelem naposledy zmíněný rozsudek je v rozporu s judikaturou citovanou v podáních žalobkyně i s principem neutrality daně vycházející z příslušné směrnice i judikatury SDEU.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podstata sporu se týká především vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH a přijatých opatření k zamezení účasti na podvodu. Stěžovatelem uplatněné kasační námitky spočívají v relativně samostatných a oddělitelných argumentačních liniích. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval otázkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. I v případě, že je napadený rozsudek v části skutečně nepřezkoumatelný, nebrání to zpravidla vypořádání ostatních kasačních námitek týkajících se částí rozsudku, jež nejsou nepřezkoumatelností zasaženy.

III. A Nepřezkoumatelnost

[15] Stěžovatel namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Tvrdí, že jedna z objektivních okolností dokládajících povědomí o podvodu se týkala toho, že stěžovatel zpochybnil tvrzení žalobkyně ohledně toho, jakým způsobem došlo k výběru dodavatele (na základě průzkumu trhu a srovnání cen). Krajský soud se k ní nevyjádřil a místo toho se vypořádal s objektivní okolností, která není obsažena v žalobou napadeném rozhodnutí (pořízení reklamy za pomoci zprostředkovatele). Dále namítá, že se krajský

pokračování

soud nezabýval ani objektivní okolností spočívající v neprověrování a střídání dodavatelů reklam.

[16] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (např. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS).

[17] Krajský soud se výběrem dodavatele zabýval v bodě 37. napadeného rozsudku. V něm dospěl k závěru, že poskytování reklamních služeb (sub)dodavatelským způsobem nevykazuje absolutně žádné znaky podezřelého jednání. V souladu se soukromoprávní zásadou autonomie vůle bylo zcela v dispozici smluvních stran, jakým způsobem mezi sebou domluví splnění závazků a delegaci povinností spojených se zajištěním reklamy. Žalobkyně v daňovém řízení myslitelným způsobem popsala svoji motivaci a způsob výběru (na základě doporučení) dodavatele DG Advantage, přičemž stěžovatelem v této části nebyla zjištěna a konkrétně popsána žádná personální, majetková či jiná (účelová) provázanost daných subjektů. Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že stěžovatel v bodě [32] napadeného rozhodnutí vymezil objektivní okolnost týkající se výběru dodavatele zcela odlišně. Žalobkyni kladl k tíži, že během roku 2010 využila reklamních služeb, které spočívaly v prezentaci podstatně většího loga za nižší cenu, než v nyní posuzovaném roce 2011. Z tohoto důvodu daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprovedla průzkum trhu. K dalšímu tvrzení žalobkyně o provedení průzkumu trhu, spočívajícím v tom, že pouze DG Advantage jí byl schopen nabídnout reklamu na automobilu Ing. P., stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že se nezakládá na pravdě. Reklamu totiž podle něj mohla zajistit Mount Futapu. Z výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dovodil, že napadený rozsudek je v části vypořádání námitek v rámci této objektivní okolnosti nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se sice zabýval námitkou provedení průzkumu trhu a výběru dodavatele, jeho závěry se však mívají s důvody uvedenými v žalobou napadeném rozhodnutí. Krajský soud se tak zabýval okolnostmi, které stěžovatel žalobkyni k tíži nekladal, a naopak se nezabýval objektivními okolnostmi, ze kterých stěžovatel dovodil účast žalobkyně na podvodu.

[18] Stěžovatel dále shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným z důvodu, že se krajský soud nezabýval objektivní okolností spočívající v neprověrování a střídání dodavatelů reklam. Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v bodě 37. napadeného rozsudku dospěl k závěru, že žalobkyně provedla lustraci dodavatele v obchodním rejstříku, z něhož jistým způsobem vyplývala dlouhodobá stabilita tohoto subjektu. V této části tedy napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Stran střídání dodavatelů ovšem Nejvyšší správní soud konstatuje, že se krajský soud skutečně výslovně nezabýval touto objektivní okolností. Pro úplnost je však nutné poznamenat, že žalobkyně proti ní v žalobě nebrojila. Pokud ovšem krajský soud v nyní posuzované věci žalobou napadené rozhodnutí zrušil z důvodu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno spočívající v prokázání objektivních okolností, aniž by se veškerými okolnostmi zabýval, resp. aniž by

dospěl k závěru, že zbývající (nesporované) objektivní okolnosti nejsou dostatečné k odepření nároku na odpočet DPH, či bylo alespoň z kontextu jeho odůvodnění zřejmé, proč se není třeba zabývat dalšími objektivními okolnostmi, zatížil i v tomto ohledu napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Jednotlivé objektivní okolnosti totiž nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, bod 47). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, jelikož z něj není patrné, zda a z jakého důvodu nejsou zbývající (nesporované) objektivní okolnosti dostatečné k odepření nároku na odpočet DPH.

III.B. Objektivní okolnosti

[19] Nejvyšší správní soud se dále v návaznosti na kasační námitky zabýval jednotlivými objektivními okolnostmi, u nichž lze, i přes částečnou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, závěry krajského soudu přezkoumat. Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i SDEU stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen* a další, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-42/11, *Mahagében a Dávid*, a rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020-58, *HYDROENERGIE*). V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná rozumná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zároveň Nejvyšší správní soud konstatuje, že nedochází k posunu judikatury tak, jak tvrdí žalobkyně, podle níž v rámci nedbalostní účasti na podvodu se stává relevantní pouze hrubá nedbalost. Tento závěr žalobkyně dovodila ze stanoviska generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, *ALTI*, kterou však SDEU nenásledoval v tomto rozsudku, ani v navazující judikatuře. Konstantní judikatura SDEU i NSS naopak opakovaně dospívá k závěru, jak je výše shrnuto, že účasti na daňovém podvodu se dopustí osoba povinná k dani v situaci, pokud věděla nebo měla vědět, že se sporným plněním účastní podvodu. K odepření nároku na odpočet tak daňovým orgánům postačí prokázat nevědomou nedbalost žalobkyně.

[20] Dále lze podotknout, že zpochybňuje-li daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, bod 16).

[21] V nyní posuzované věci není mezi účastníky sporné, že závodník Ing. V. P. pronajal společnosti Mount Futapu reklamní plochu na závodním vozidle za 20 000 Kč na závod.

pokračování

Společnost Mount Futapu poskytla společnosti DG Advantage komplexní reklamní služby včetně pronájmu plochy na voze závodníka za částku 1 650 000 Kč za závod. Společnost DG Advantage následně poskytla žalobkyni pronájem reklamní plochy a umístění loga na vozidle Ing. P. za částku 850 000 Kč za závod.

[22] K první objektivní okolnosti, spočívající v uhrazení nepřiměřeně vysoké ceny, krajský soud konstatoval, že daňové orgány nezkoumaly, jaká byla obvyklá cena plnění. Závěry o nadhodnocení plnění stojí pouze na srovnání první a poslední ceny v řetězci. Není proto jasné, jak mohla žalobkyně navýšení ceny mezi jinými články identifikovat. Na tom nemůže nic ani změnit tvrzení stěžovatele, že si byla vědoma první ceny v řetězci, jelikož k tomuto tvrzení dospěl z jedné věty žalobkyně, navíc zjevně vytržené z kontextu. Stěžovatel v kasační stížnosti ovšem namítá, že nebyl povinen zjistit cenu obvyklou. Hodnota plnění je tak vysoká, že by se každému podnikateli měla jevit nestandardní.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s argumentací stěžovatele. Stejně jako ve shora již označeném rozsudku sp. zn. 2 Afs 114/2020, bod 32, ve kterém se jednalo z hlediska plnění, řetězce společností (Ing. V. P., Mount Futapu, DG Advantage) i výši ceny v podstatě o totožnou věc, Nejvyšší správní soud konstatuje, že více jak čtyřicetinasobné zvýšení původní ceny, při srovnání ceny mezi prvním a posledním článkem řetězce, je skutečně přehnané a s ohledem na okolnosti případu neodůvodněné (obdobně hodnotil několikanásobná zvýšení cen NSS v rozsudcích ze dne 15. 2. 2022, čj. 2 Afs 222/2020-35, ze dne 22. 7. 2021, čj. 2 Afs 147/2020-37, a ze dne 28. 2. 2022, čj. 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 účastníčoho se závodu regionálního významu. Tento závěr je také v souladu s rozsudkem ze dne 15. 8. 2018, čj. 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.“* Nic na tom nemění ani tvrzení žalobkyně, že reklamu na vozidle Ing. P. lze považovat za exkluzivní službu. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že exkluzivita reklamní plochy byla nepochybně zahrnuta již v původní ceně Ing. P. I v případě, že by exkluzivita reklamní plochy náhle vzrostla (např. neočekávanými umístěními závodníka v průběhu sezóny), stále by cena akceptovaná žalobkyní byla ve značném nepoměru k povaze plnění. Nejvyšší správní soud proto shledal i tuto námitku stěžovatele jako důvodnou.

[24] V rámci kontroly uskutečnění služeb stěžovatel namítá, že soud nekriticky přijímá ničím nepodložená tvrzení žalobkyně. Není povinností daňových orgánů vyvracet tvrzení daňových subjektů, že zjištěné objektivní okolnosti nejsou nikterak neobvyklé. Žalobkyně nepředložila důkazy o tom, jakým způsobem a kde došlo k předání dokumentace závodů a jakým způsobem byla vyhodnocena kvalita uskutečněných reklam a s jakým výsledkem. Nejvyšší správní soud rekapituluje, že žalobkyně v žalobě tvrdila, že si jednotlivá plnění ověřovala z fotografií a videí, která předložila správci daně. Vyhodnocení prováděla subjektivně. Krajský soud k námitce v bodě 38. napadeného rozsudku konstatoval, že je zřejmé, že žalobkyně umístění svého loga na sjednaném závodním automobilu kontrolovala (resp. nepochybně kontrolovat mohla) právě prostřednictvím

fotodokumentace a videozáznamů z Mistrovství České republiky. Jedná se o mediálně sledovaný závodní seriál, jak ostatně žalobkyně po celou dobu daňového řízení konsekventně tvrdila. Tento závěr lze opřít také o skutečnost, že úhradu částky, sjednané za poskytnutí reklamních služeb, žalobkyně provedla vždy až po ověření toho, že předmětné reklamní služby byly skutečně provedeny (tj. po skončení každého nasmlouvaného závodu). Není podle krajského soudu povinností, aby obchodní partneři při své činnosti (zde toliko předávání podkladů), vyhotovovali a dále uchovávali předávací dokumentaci či jiné záznamy, popř. též vedli jakoukoliv formalizovanou evidenci, dokladující každý jejich jednotlivý úkon ve věci.

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel v rámci námitky kontroly plnění odkazuje na to, že není povinností daňových orgánů vyvracet tvrzení daňového subjektu, že na zjištěných okolnostech neshledává nic nestandardního či podezřelého (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, bod 35). V nyní posuzované věci ovšem žalobkyně zcela konkrétně tvrdila, že plnění kontrolovala na fotografiích a videích, které poskytla daňovým orgánům. Nejedná se tak o situaci, jak tvrdí stěžovatel, že by pouze neshledávala na zjištěných okolnostech nic nestandardního. Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 4 Afs 177/2020 proto není přílehlavý.

[26] K rozporu v předávání dokumentace Nejvyšší správní soud konstatuje, že z napadeného rozhodnutí, resp. z odkazované zprávy o daňové kontrole, není zřejmé, z jakého důvodu by měl stěžovatel prokázat, jak a kde došlo k předání dokumentace k závodům. V nyní posuzované věci, s ohledem na povahu plnění, pak NSS shledává okolnosti ohledně dokumentace za zcela nerozhodné, jelikož daňové orgány nezpochybňují samotné uskutečnění reklamy, resp. deklarovaného dodavatele plnění. Daňové orgány navíc samy nikterak nevysvětlily, z jakého důvodu by měly tyto okolnosti být přičteny k tíži žalobkyně.

[27] Z hlediska kontroly reklamy lze obecně konstatovat, že běžný podnikatel by si nepochybně, v případě vynaložení takto vysokých částek na reklamu, provedl aspoň základní marketingovou analýzu s kalkulací předpokládaných dopadů (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, čj. 8 Afs 358/2019-86). V bodě [34] žalobou napadeného rozhodnutí ovšem stěžovatel žalobkyni vytýkal neprovádění vyhodnocení kvality uskutečněných reklamních služeb. Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že objektivní okolnost, která měla založit podezření o chystaném podvodu na DPH, musí nastat a být zjistitelná ještě před uskutečněním zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, čj. 2 Afs 297/2019-40, bod 44). Vyhodnocení kvality uskutečněných reklamních služeb však může z logiky věci proběhnout až po uskutečnění plnění. Samotné nevyhodnocení dopadů již uskutečněné reklamy tak obecně nelze považovat za objektivní okolnost. V nyní posuzovaném plnění, tedy opakované reklamě na stejném závodním autě, při kterém se každý měsíc uzavírá nová smlouva (a je tak možné ve spolupráci dále nepokračovat), by i nevyhodnocování dopadů reklamy za předchozí období mohlo být objektivní okolností pro následující reklamní plnění. Stěžovatel se v žalobou napadeném rozhodnutí ovšem těmito úvahy nezabýval. Z textace rozhodnutí je naopak zřejmé, že nevyhodnocení dopadů vztahoval k již dokončeným reklamám, nezabýval se ani časovou prodlevou mezi uzavřením smluv a uskutečněním plnění apod. Za této situace se proto Nejvyšší správní soud se stěžovatelem v kasační námitce neztotožňuje. Pokud se nezabýval úvahami o průběžném vyhodnocování reklamy, nemůže žalobkyni vytýkat pouze to, že kontrolu neprovedla až po ukončení plnění.

pokračování

[28] Stěžovatel dále namítá, že smlouvy mezi žalobkyní a DG Advantage měly čistě formální charakter. Nebyl v nich přesně specifikován rozsah reklamního plnění, velikost, počet či umístění a chyběla také ustanovení o ujednání pro případ nesplnění podmínek smlouvy. Krajský soud ke smlouvám v bodě 39. napadeného rozsudku uvedl, že v jednotlivých smlouvách, uzavřených mezi žalobkyní a DG Advantage byla vždy uvedena jednoznačná identifikace smluvních stran, dále identifikace poskytovaných služeb, tedy zajištění reklamy na konkrétním vozidle v průběhu konkrétního automobilového závodu rallye a cena za poskytnutou službu, včetně dalších doplňujících ustanovení, týkajících se například způsobu fakturace za poskytnuté služby. Smlouvy obsahovaly veškeré podstatné náležitosti pro daný smluvní typ, přičemž argumentovala-li žalobkyně tím, že následný způsob přesného umístění reklamy nebylo v daném případě nezbytné sjednávat, neboť nejprve zkontrolovala splnění závazku DG Advantage, vyplývající z uzavřených smluv o poskytování reklamních služeb, a až následně uhradila smluvenou cenu za poskytnuté služby, nebylo možno se při posouzení této konkrétní okolnosti spokojit s tvrzením stěžovatele, že takto nekonkrétně uzavřená smlouva v obchodních vztazích u znalého subjektu byla velmi nezvyklá. Za daného stavu totiž nebylo vyloučeno, v kontextu žalobkyní setrvale uplatněných tvrzení, právě takové jednání označit za běžnou obchodní praxi.

[29] Nejvyšší správní soud se se stěžovatelem shoduje v tom, že smlouvy jsou formulovány velice obecně. Ve smlouvách zcela chybí specifikace umístění reklamy a její velikost, což lze nepochybně považovat za důležité aspekty dohody stran, které obvykle ovlivňují výslednou cenu plnění. Smlouvy obsahují pouze základní ujednání pro případ nesplnění podmínek smluv v čl. VI, konkrétně pro případ neuhrazení kupní ceny žalobkyní. S krajským soudem se lze částečně ztotožnit v tom, že úhrada kupní ceny až po uskutečnění reklamy poskytuje alespoň základní ochranu žalobkyně v tom, že jí plnění bude skutečně poskytnuto. Daňový subjekt, který postupuje s péčí řádného hospodáře, by ovšem měl trvat na dostatečné specifikaci plnění, obzvláště jedná-li se o plnění v řádu statisíců. Průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl z takto obecně vymezeného plnění pojmout pochyby o smyslu prováděné transakce a o jeho možném zatížení daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud tudíž konstatuje, že takto obecně formulované smlouvy bez jednoznačně specifikovaného plnění lze v kontextu nyní posuzované věci považovat za důvodnou objektivní okolnost v rámci vědomostního testu, a i tuto námitku stěžovatele proto shledal důvodnou.

III.C. Přijatá opatření

[30] K přijatým opatřením stěžovatel namítá, že mohou být založeny také na zjištěných objektivních okolnostech. Tvrdí, že žalobkyně jednala neobezřetně a ekonomicky iracionálně, jelikož uzavřela smlouvy s dodavatelem, který neměl v té době zveřejněny účetní závěrky, přijala vysokou cenu plnění bez srovnání cen na trhu, nikterak nekontrolovala uskutečnění služeb a uzavřela pouze ryze formální smlouvy bez řádné identifikace reklamního plnění. V souhrnu tak lze mít za to, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření. Dále tvrdí, že prověřování dodavatele namítla žalobkyně poprvé až v žalobě. Krajský soud stran přijatých opatření v bodě 43. napadeného rozsudku konstatoval, že závěr stěžovatele o nepřijetí dostatečných opatření žalobkyní vychází z objektivních okolností v rámci vědomostního testu. Ty ovšem nemohly být relevantní pro zhodnocení toho, zda žalobkyně učinila kroky k samotné prevenci své účasti na

podvodném jednání. Objektivní okolnosti navíc soud vyhodnotil jako nedostatečné. Jediná relevantní skutečnost v napadeném rozhodnutí bylo tvrzení o neověření existence řádných účetních závěrek dodavatele v obchodním rejstříku. Samotná neexistence účetních závěrek v obchodním rejstříku nesvědčí o zjevné nespolehlivosti obchodního partnera jako takového. Žalobkyně přitom v daňovém řízení i před krajským soudem poukázala na skutečnost, že si ověřila délku existence DG Advantage v obchodním rejstříku, stabilitu obsazení jejich orgánů i to, že tuto společnost prověřila v registru nespolehlivých plátců DPH, přičemž si ze zkoumaných skutečností učinila úsudek, že byla v rozhodnou dobu spolehlivým obchodním partnerem.

[31] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik navazujících podmínek. Předně je třeba především zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Podstatné v této souvislosti především je, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39). Výše uvedené je třeba zdůraznit právě z toho hlediska, že zmiňované objektivní okolnosti nemají relevanci pouze ve vztahu k naplnění podmínky výše označené pod č. 2 (vědomost o podvodu), ale mohou být rozhodující právě i z hlediska naplnění podmínky označené výše pod č. 3, tedy nepřijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že závěr o nepřijetí dostatečných opatření může mít oporu i ve zjištěných objektivních okolnostech. Zároveň však dodává, že vždy je třeba zkoumat, zda jsou tyto okolnosti zároveň relevantní také v rámci přijatých opatření k zabránění účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud rovněž konstatuje, že se s krajským soudem neztotožnil v hodnocení (některých) objektivních okolností a naopak konstatoval, že jsou důvodné. Závěr krajského soudu o tom, že z objektivních okolností předestřených stěžovatelem nelze vycházet, proto neobstojí.

[32] Nejvyšší správní soud dodává, že neopomněl, že žalobkyně v jednom ze svých vyjádření poukázala na nejednotnost judikatury NSS, jde-li o podvody na DPH. Nijak konkrétně však nevysvětlila, z jakých důvodů považuje judikaturu NSS za rozpornou a zůstala pouze u obecných tvrzení. Žalobkyně navíc zmiňuje rozpor v judikatuře v rámci vědomé účasti na podvodu. Pomíjí však, že v nyní posuzované věci (obdobně také v odkazovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 114/2020), byla účast daňového subjektu na podvodu posuzována primárně optikou nedbalostní účasti. Pro úplnost lze dodat, že závěry jednotlivých rozsudků NSS v rámci podvodů na DPH je vždy třeba vykládat ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem, které bývají značně odlišné.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené shledal kasační stížnosti důvodnou a napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský

pokračování

soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Především přezkoumatelným způsobem posoudí, zda stěžovatel unesl důkazního břemeno ohledně zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, tedy posoudí jednotlivé objektivní okolnosti ve svém souhrnu a relevantní okolnosti rovněž zohlední v rámci přijatých opatření. V dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 10. března 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu