ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Michala Bobka a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **V. R.**, zastoupen Mgr. Martinem Brudným, advokátem se sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 5. 2022, č. j. 25 Af 9/2021-72,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 5. 2022, č. j. 25 Af 9/2021-72, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud (dále „NSS“) zabýval otázkou komplexního posouzení zjištěných objektivních skutkových okolností, jež mají svědčit o tom, že daňový subjekt *věděl*, nebo vědět *mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Konkrétně jde o situaci, kdy byl žalobce v řízení před správním soudem úspěšný co do zpochybnění jedné z více objektivních okolností, na které správce daně svůj skutkový závěr založil. NSS se rovněž zabýval přístupem k posuzování nadhodnocení ceny plnění jako jedné z takových objektivních skutkových okolností.

[2] Správce daně zahájil u žalobce ve dnech 21. 11. 2016 a 20. 2. 2017 daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2016. Prověřovány byly obchodní transakce přijaté od dodavatele P. V. podle Smlouvy o reklamě č. 33 z 1. 7. 2016 (dále jen „Smlouva o reklamě“). Ta se týkala poskytnutí reklamy žalobci za druhé pololetí roku 2016, a to mj. též na závodě 24H Brno. Oproti předchozímu pololetí se cena reklamního plnění zvýšila z 1 200 000 Kč na celkem 5 400 000 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že jsou splněny materiální a formální předpoklady pro vznik nároku na

odpočet dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Identifikoval však skutečnosti svědčící tvrzení, že transakce byla zasažena podvodem na DPH. Žalobce podle správce daně nevyvrátil zjištěné objektivní okolnosti svědčící o tom, že o podvodnosti transakce mohl a měl vědět. Současně podle správce daně žalobce nepřijal dostatečná preventivní opatření. Správce daně proto žalobci doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 93 723 Kč za 3. čtvrtletí roku 2016 (platební výměr ze dne 16. 12. 2019, č. j. 4114959/19/3212-50522-809999) a ve výši 78 306 Kč za 4. čtvrtletí roku 2016 (platební výměr ze dne 16. 12. 2019, č. j. 4114981/19/ 3212-50522-80999).

[3] Rozhodnutím ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275, žalovaný zamítl odvolání žalobce a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Ztotožnil se se závěrem správce daně, že se žalobce přijetím plnění od dodavatele P. V. účastnil podvodu na DPH. Žalovaný identifikoval celkem *osm* objektivních skutkových *okolností*, které nejsou standardní v obchodním styku a ve svém *souhrnu* prokazují, že žalobce věděl či vědět měl, že se účastní podvodu svého smluvního partnera na DPH. Těmito objektivními okolnostmi byly:

1. *Nestandardní obchodní vztahy mezi žalobcem a P. V.* V roce 2016 byly sjednány celkem čtyři smlouvy o reklamě. Tři smlouvy byly sjednány ve dnech 4. 1. 2016, 6. 1. 2016 a opět 6. 1. 2016, čtvrtou smlouvou je poté Smlouva o reklamě z 1. 7. 2016. První tři smlouvy byly uzavřeny na stejný předmět plnění, avšak lišily se cenou reklamních služeb a dobou platnosti. Každý z účastníků smluvního vztahu považoval za platnou jinou z těchto tří smluv. Neexistovaly žádné jejich písemné dodatky. U dvou z těchto smluv se navíc částečně shodoval předmět plnění a doba platnosti se Smlouvou o reklamě ze dne 1. 7. 2016. Smlouva o reklamě obsahala oproti předchozím třem smlouvám navíc pouze prezentaci na závodě 24H Brno a vstup do VIP boxů a salónků. První daňový doklad vztahující se ke Smlouvě o reklamě byl vytisknut již několik dní před jejím uzavřením.
2. *Obecný obsah Smlouvy o reklamě*. Smluveny byly pouze obecně typy reklamních plnění (logo na vozidle, informační tiskoviny, webové stránky, verbální prezentace, billboardy, logo v katalozích, prezentace na závodě 24H Brno a vstup do VIP boxů a salónků). Sjednána nebyla kvantifikace hodnot u jednotlivých forem reklamní propagace.
3. *Hotovostní úhrady*. Úplata za Smlouvu o reklamě ve výši 5 400 000 Kč bez DPH byla provedena na základě vystavovaných daňových dokladů, a to celkem na 30 osobních schůzkách realizovaných v období od 1. 8. 2016 do 9. 12. 2016. Příjmové doklady byly tištěny s několikadenním předstihem. Ne na všech přitom byly vyplněny všechny podstatné údaje. Správce daně zjistil, že odvolatel nevykázal ani jednu jízdu na místo předání hotovosti ve dnech uvedených na pokladních dokladech. Tvrzení žalobce, že se bojí používat bezhotovostní převody, správce daně zpochybnil výpisem z účtu, z něhož bylo patrno, že v dané době odvolatel prováděl bezhotovostně drobné platby.
4. *Úhrady daňových dokladů před uskutečněním závodu 24H Brno*. Žalobce uhradil splátky v celkové výši 4 356 000 Kč ještě před realizací závodu, aniž by měl jistotu, že se P. V. závodu zúčastní a své závazky ze smlouvy splní. Ve Smlouvě o reklamě přitom nebyly sjednány jakékoli sankce ve prospěch žalobce.

5. *Poměr výdajů vynaložených na reklamu k celkovým výdajům žalobce*. Výdaj na reklamní plnění ze Smlouvy o reklamě (ve výši 5 400 000 Kč) představoval 84 % všech vynaložených výdajů žalobce v roce 2016 a 54 % dosažených příjmů v tomto roce.
6. *Neověření ceny za reklamní plnění před uzavřením Smlouvy o reklamě*. Žalobce neoslovil jiné české týmy startující na závodě 24H Brno, aby si ověřil, zda je cena reklamy u P. V. přiměřená. Jiné týmy přitom reklamní plnění nabízely.
7. *Ověřování naplnění předmětu Smlouvy o reklamě*. Žalobce nezjišťoval, v jakém nákladu byla jednotlivá reklamní plnění (letáky, brožury) vyhotovena, kde docházelo k jejich distribuci, či kde a po jakou dobu byly umístěny reklamní billboardy. Nebyl si ani vědom, na kolika závodech realizoval P. V. svoji reklamní činnost. Sám totiž deklaroval pouze dva závody, zatímco P. V. tři. Neměl tedy podrobný přehled o reklamních plněních.
8. *Nadhodnocení ceny za reklamní plnění*. Oproti reklamním plněním za první polovinu roku 2016 došlo k nárůstu ceny reklamy z částky 1 200 000 Kč na 5 400 000 Kč. Odlišnost předmětu plnění přitom spočívala pouze v reklamě na závodě 24H Brno a vstupu do VIP boxů a salónků. Částka za reklamní plnění na závodě 24H Brno po očištění o částku 1 200 000 Kč (tj. ve výši 4 200 000 Kč) byla přibližně dvojnásobně nadhodnocena oproti rozsáhlejším reklamním službám poskytovaným konkurenčním týmem RTR projects, a. s. Deklarované náklady P. V. na závod 24H Brno byly navíc násobně vyšší než náklady konkurenčních závodních týmů.

[4] K podané žalobě vydal Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 30. 5. 2022 v záhlaví označený rozsudek, jímž rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu daňové orgány předně neprokázaly svůj závěr o přemrštěném nadhodnocení ceny reklamy, který by svědčil o skutečnosti, že žalobce o svém zapojení do obchodní transakce zasažené podvodem na DPH věděl nebo vědět mohl. Posuzovaná věc se totiž oproti obdobným případům vymyká jednak cenovým rozdílem (který sice existuje, není však mimořádný, přičemž byl zjištěn pouze u jednoho konkurenta žalobce), jednak tím, že nešlo o přeprodej. Nejde tedy o situaci, kdy by zjevná nepřiměřenost ceny vyplývala „na první pohled pro každého“. S ohledem na odůvodnění volby ceny reklamy žalobcem (dlouhodobost spolupráce, etablovanost P. V. jako závodníka, jeho vlastní rešerše v České televizi a u mobilních operátorů) nepovažoval krajský soud projednávanou věc ani za případ, kdy by k postupu žalobce nebyl žádný racionální důvod s výjimkou zisku nedůvodné daňové výhody. Krajský soud navíc správci daně a žalovanému vytkl, že v rámci komplexního hodnocení nezohlednili dvě podstatné skutečnosti: jednak že si žalobce poskytnutí reklamního plnění na závodě 24H Brno osobně ověřoval (a tuto reklamu tedy považoval za významnou), jednak že reklama na závodních autech nebyla vzdálená předmětu podnikání žalobce (nákup, prodej a zprostředkování nákupu osobních aut).

[5] Krajský soud následně přisvědčil žalobci, že vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem jsou jím přijatá preventivní opatření dostatečná. Nadhodnocená cena totiž podle krajského soudu jako objektivní okolnost svědčící o vědomosti žalobce o jeho účasti na podvodu vůbec neobstojí. Tuto okolnost měl přitom žalovaný považovat za tu nejzávažnější. Hotovostní platby jsou poté všechny zdokladovány a daň z nich byla

uhrazena. Okolnosti jako rozložení plateb do více splátek či nesrovnalosti týkající se termínů plateb a vystavení platebních dokladů nevypovídají podle krajského soudu nic o zasažení transakcí podvodem. Krajský soud se dále vyjádřil k uzavření více smluv na totéž období. Uvedl, že pokud daňové orgány nezjistily, že byl odpočet uplatňován z téhož plnění nedůvodně opakovaně, lze přisvědčit vysvětlení žalobce, že šlo o svébytný druh „předsmluvní dokumentace". Smluvní povinnosti byly řádně dodrženy. Za této situace tak krajský soud považoval za dostatečné, že žalobce preventivní opatření zaměřil na kontrolu plnění evidenčních povinností svého dodavatele vůči finanční správě. Jako významný faktor snižující rizikovost obchodu považoval krajský soud rovněž dlouhodobost spolupráce mezi žalobcem a P. V., který byl závodníkem, poskytování reklamních plnění se dlouhodobě věnoval, působil jako osoba finančně zajištěná a reklama byla umístěna na jeho autě.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[6] Rozsudek krajského soudu napadá žalovaný (stěžovatel) kasační stížností, jejíž důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."). Navrhuje, aby NSS zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně vyloučil nadhodnocení ceny za reklamní plnění ze soupisu objektivních okolností. Podle jeho názoru judikatura NSS (konkrétně rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40) nevyžaduje, aby se jednalo o extrémní cenový rozdíl, resp. cenu přemrštěnou či přestřelenou. Postačí, aby daňové orgány prokázaly, že cena za reklamní plnění byla neobvyklá. To daňové orgány v projednávané věci učinily. Postupovaly navíc v souladu s citovanou judikaturou, když při hodnocení dvojnásobného navýšení ceny za reklamní plnění zohlednily poměr posuzovaného výdaje k celkovým výdajům žalobce (84 % všech vynaložených výdajů v roce 2016) a jeho předchozí zkušenosti. Pokud přitom žalobce rezignoval na důkladné ověřování nabízené ceny, lze se podle stěžovatele domnívat, že o neobvyklosti ceny věděl, případně vědět měl a mohl.

[8] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud neprovedl komplexní hodnocení objektivních okolností v jejich souhrnu. To bylo přitom zásadní pro posouzení vědomosti daňového subjektu o podvodnosti předmětných transakcí. Krajský soud podle něj hodnotil nadhodnocenost ceny za reklamní plnění izolovaně, bez souvislosti s jinými objektivními okolnostmi. Objektivní okolnosti jsou nicméně podle stěžovatele vzájemně propojeny, nelze je tudíž hodnotit izolovaně. Na tom nic nemění ani krajským soudem zmiňovaná dlouhodobost spolupráce žalobce s P. V., účast žalobce na závodě 24H Brno či smysluplnost reklamy.

[9] Stěžovatel konečně nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, podle něhož měl žalovaný považovat nadhodnocení ceny za reklamní plnění za nejzávažnější objektivní okolnost, či že jí měl přisoudit větší váhu než jiným objektivním okolnostem. Podle stěžovatele tak krajský soud nesprávně vyloučil jednu z objektivních okolností a ostatní nesprávně hodnotil jako méně závažné. To ho mělo následně vést k nesprávnému závěru, že žalobcem přijatá preventivní opatření byla dostatečná.

[10] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že napadený rozsudek je věcně správný. Navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl a přiznal mu náhradu nákladů řízení. Uvedl, že daňové orgány neprokázaly žádné nestandardní obchodní vztahy mezi ním a P. V. Smlouva o reklamě se vztahovala k reklamě poskytnuté více způsoby, na různých nosičích a cena byla stanovena komplexně za všechny realizované služby. Povinnosti ze smlouvy byly splněny. Naplnění předmětu smlouvy si žalobce ověřoval osobní účastí na závodu 24H Brno a kontrolou billboardů a další nasmlouvané reklamy. Cena reklamy byla stanovena s ohledem na mezinárodní povahu závodu s vysílacími právy a rozsah reklamy (50 % reklamní plochy vozidla). Přiměřenost reklamy si předem ověřil v denním tisku. V podrobnostech poté odkázal na text žaloby a odvolání.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] NSS se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Napadený rozsudek následně NSS přezkoumal v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie. Z ní vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, či např. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat.

[14] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura NSS. Ta z rozhodovací činnosti Soudního dvora převzala i podmínku odepření odpočtu v případě, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Z judikatury NSS konkrétně plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba 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 jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (*3. podmínka, dobrá víra*). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[15] Krajský soud v napadeném rozsudku nepřisvědčil závěru žalovaného o nadhodnocení ceny reklamního plnění na závodě 24H Brno jako jedné z okolností, z nichž lze usuzovat na vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu. Zpochybněním této okolnosti tak krajský soud zúžil množinu zjištěných objektivních okolností, jež svědčí o vědomosti žalobce o podvodu na DPH (2. podmínka). V důsledku toho před krajským soudem následně neobstál ani závěr žalovaného o nedostatečnosti žalobcem přijatých preventivních opatřeních (3. podmínka).

[16] Stěžovatel krajskému soudu vytýká, že zcela vyloučil nadhodnocenost ceny za reklamní plnění ze zjištěných objektivních okolností a že hodnotil tuto objektivní okolnost izolovaně, aniž by provedl komplexní posouzení všech ostatních objektivních okolností ve svém souhrnu. Zpochybňuje tedy posouzení krajského soudu stran *druhé podmínky* odepření nároku na odpočet DPH, tj. objektivních okolností, které svědčí o vědomosti daňového subjektu o podvodu. V důsledku nesprávného vyhodnocení zjištěných objektivních okolností má být následně nesprávný i závěr krajského soudu ohledně žalobcem přijatých dostatečných preventivních opatření (3. podmínka).

[17] NSS dospěl k závěru, že uvedené kasační námitky jsou důvodné. Krajský soud pochybil, pokud pouze izolovaně zpochybnil jednu ze zjištěných objektivních okolností, jež mají až ve svém souhrnu prokazovat účast daňového subjektu na podvodu na DPH, aniž by provedl komplexní posouzení s ohledem na všechny ostatní zjištěné objektivní okolnosti.

[18] Judikatura NSS opakovaně zdůrazňuje požadavek, aby zjištěné skutečnosti svědčící o podvodu na DPH (1. podmínka), resp. o tom, že subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka), byly hodnoceny souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně (např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50, či rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutné posoudit komplexně a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém *souhrnu* svědčí o splnění *všech* podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39). To znamená, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně. Síla zjištěných objektivních skutečností může totiž tkvít právě v jejich *komplexnosti* (např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[19] Pokud daňové orgány nesmějí jednotlivé skutkové okolnosti vytrhávat z kontextu a hodnotit je izolovaně, musí stejný požadavek dopadat rovněž na správní soud, pokud v rámci soudního přezkumu některou ze zjištěných objektivních okolností zpochybňuje. Pokud totiž orgány finanční správy shromáždí soubor několika různých objektivních

okolností, které až ve svém souhrnu svědčí o tom, že subjekt daně věděl či alespoň mohl a měl vědět, že se účastní na podvodu na DPH, je ke zpochybnění správnosti jejich závěru nutné zpochybnit celý tento „soubor“. Nestačí tedy pouze izolovaně odseknout a zpochybnit některou z dílčích okolností. To znamená, že krajský soud musí jím rozporovanou okolnost zohlednit též v souvislosti s ostatními zjištěnými objektivními okolnostmi a vysvětlit, proč uvedená okolnost ani v souhrnu s ostatními zjištěnými nestandardními okolnostmi nic nevypovídá o vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH. Pokud navíc krajský soud danou okolnost zpochybní, musí provést nové komplexní vyhodnocení celého souboru všech zjištěných objektivních okolností v jejich souhrnu. Na konkrétních zjištěných okolnostech totiž závisí standard obezřetnosti, kterým se poměřují opatření přijatá subjektem daně (k tomu srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27).

[20] Těmto požadavkům krajský soud nedostál.

[21] Krajský soud předně nehodnotil všechny objektivní okolnosti, které byly zjištěny orgány finanční správy. Důvodnou shledal pouze žalobní námitku týkající se jedné okolnosti (z osmi zjištěných), a to nadhodnocené ceny za reklamní plnění. Tuto okolnost navíc krajský soud hodnotil izolovaně, bez souvislosti se všemi ostatními objektivními okolnostmi zjištěnými správcem daně a žalovaným. Omezil se přitom na výtku, že žalovaný nezohlednil, že si žalobce reklamu osobně na závodě 24H Brno ověřoval a že reklama na závodních autech nebyla nijak vzdálena předmětu podnikání. Zcela však opomněl, že žalovaný nadhodnocenost ceny za reklamní plnění posoudil s ohledem na několik jiných zjištěných okolností (poměr výdajů za rok 2016 či dosavadní zkušenost žalobce), a odůvodnil, v čem spatřuje nestandardnost oproti běžným obchodním vztahům (jak požaduje judikatura NSS, viz rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40). V čem lze spatřovat větší relevanci okolností nastíněných krajským soudem (účast na závodě a předmět podnikání) oproti skutečnostem, které žalovaný posoudil, krajský soud blíže neodůvodnil.

[22] NSS souhlasí s krajským soudem, že dvakrát nadhodnocená cena za reklamní plnění nepředstavuje tak výrazný cenový rozdíl, aby zjevná nepřiměřenost ceny vyplývala „na první pohled pro každého“, jako tomu bylo v některých jiných případech projednávaných před NSS (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27). Zjištěná dvojnásobná cena za reklamní plnění tudíž pravda sama o sobě nesvědčí o tom, že si daňový subjekt byl vědom své účasti na podvodu na DPH, či si jí mohl a měl být vědom. Tento význam však může mít v souvislosti s dalšími zjištěnými objektivními okolnostmi, jež až ve svém souhrnu vypovídají o nestandardním přístupu daňového subjektu. Těmito dalšími okolnostmi může být například skutečnost, že se jedná o výdaj zcela výrazný pro daný subjekt daně, či že ten v minulosti obdobnou reklamu již pořídil. Pokud v takovém případě NSS připustil relevanci 3,4 násobného navýšení ceny předmětného plnění oproti obvyklé ceně srovnatelné reklamní služby (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40), nespatřuje nyní žádný důvod, aby o nestandardním přístupu subjektu daně nemohlo mnohé vypovídat i navýšení dvojnásobné.

[23] Je však potřeba zdůraznit, že posuzovat je třeba celkový přístup daňového subjektu, a to zejména s ohledem na skutečnost, zda odpovídá běžným obchodním vztahům (srov.

např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40). Orgánům finanční správy nepřísluší hodnotit výhodnost či nevýhodnost konkrétního podnikatelského rozhodnutí. Pokud tedy podnikatel objedná reklamu za nepřiměřeně vysokou cenu, má to být primárně trh, který po čase ukáže, zda bylo toto rozhodnutí správné. Pro závěr o tom, zda subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je naopak rozhodující způsob, kterým tento subjekt celkově přistupuje ke svému podnikání a vstupuje do obchodních vztahů. Právě v tomto kontextu může být nadhodnocenost ceny za reklamní plnění (a to i dvojnásobná) jednou z dílčích objektivních okolností, která až v souhrnu s dalšími okolnostmi povede k závěru, že daňový subjekt vedl své podnikání natolik nestandardně, že si byl či prostě musel být vědom toho, že se může účastnit podvodu na DPH. Pokud tedy není nepřiměřenost cenového rozdílu oproti běžným situacím již na první pohled zřejmá, musí posuzování nadhodnocené ceny za reklamní plnění probíhat právě v kontextu komplexního hodnocení celkového přístupu subjektu daně.

[24] Z uvedeného plyne, že závěr krajského soudu, že žalovaný neprokázal nadhodnocení ceny reklamního plnění jako možné okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH, není správný. Takový závěr by vyžadoval komplexní posouzení všech objektivních okolností a náležité vysvětlení. To však krajský soud neposkytl. Krajský soud nevysvětlil, proč objektivně nadhodnocená cena za reklamní plnění *ani v souhrnu s ostatními okolnostmi* nic nevypovídá o možné vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH. Stejně tak komplexně nevyhodnotil, jaké má zpochybnění této okolnosti dopad na skutkovou situaci v projednávané věci a závěr, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se účastní na podvodu P. V. na DPH.

[25] Tato vada je o to závažnější, pokud krajský soud nadhodnocenou cenu za reklamní plnění nesprávně považoval za nejzávažnější zjištěnou objektivní okolnost, jak sám a bez bližšího zdůvodnění uvedl v bodě 36 napadeného rozsudku. Stěžovateli je totiž třeba přisvědčit, že z jeho rozhodnutí neplyne, že by tuto okolnost považoval za nejzávažnější, či že by jí přisoudil oproti jiným objektivním okolnostem rozhodující váhu. Žalovaný naopak v bodě 97 svého rozhodnutí jednoznačně uvedl, že závěr o vědomosti žalobce o jeho účasti na podvodu na DPH plyne až z uceleného souboru vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících osmi zjištěných objektivních okolností, které jednotlivě (samy o sobě) o nezákonném jednání žalobce nesvědčí.

[26] Pokus o komplexnější hodnocení provedl krajský soud až při hodnocení, zda žalobce přijal dostatečná preventivní opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu. Ani toto posouzení krajského soudu však nebere v úvahu všechny zjištěné objektivní okolnosti. Zpochybnění některých z nich ze strany krajského soudu je navíc opět pouze izolované.

[27] Pokud konkrétně krajský soud v bodě 36 napadeného rozsudku uvádí, že hotovostní platby či nesrovnalosti v termínech placení a vystavování příjmových dokladů nic nevypovídají o zasažení transakcí podvodem, opomíjí opět, že síla objektivních okolností může tkvít až v jejich *souhrnu* (např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Jinými slovy, ačkoli jednotlivé zjištěné objektivní okolnosti nemusí být samy o sobě protiprávní či svědčit o vědomosti daňového subjektu o účasti na

podvodu na DPH, významné mohou být až v souhrnu s dalšími zjištěnými objektivními okolnostmi, vypovídajícími o nestandardním přístupu subjektu daně. Ostatně právě proto judikatura NSS zdůrazňuje, že má vždy dojít ke komplexnímu posouzení všech zjištěných skutečností. Stejnou výtku lze poté uplatnit i ve vztahu k závěru krajského soudu uvedenému rovněž v bodě 36 napadeného rozsudku, podle něhož je možné přisvědčit vysvětlení žalobce, že uzavření více smluv na totéž období představuje svébytný druh „předsmluvní dokumentace". I zde chybí jakékoli vyhodnocení, zda uvedená skutečnost ani v souhrnu s dalšími zjištěnými objektivními okolnostmi nesvědčí o tom, že žalobce o podvodu na DPH věděl či vědět mohl a měl.

[28] Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud neprovedl komplexní posouzení všech zjištěných objektivních okolností věci, jež mají podle žalovaného s ohledem na celkový nestandardní přístup žalobce svědčit o jeho vědomosti o podvodu na DPH. NSS připomíná, že v projednávané věci bylo zjištěno celkem 8 objektivních okolností, na nichž žalovaný vystavěl své rozhodnutí ve věci samé (tyto okolnosti jsou podrobně shrnuty v bodě 3 tohoto rozsudku). Tím, že krajský soud pouze izolovaně posoudil nadhodnocenost ceny za reklamní plnění jako jednu z těchto okolností, přičemž tuto okolnost následně zcela vyloučil ze souboru zjištěných objektivních okolností, aniž by posoudil, zda zbylé objektivní skutečnosti k závěru učiněnému žalovaným nepostačují, zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na správnost výroku napadeného rozsudku. V důsledku nesprávného posouzení objektivních okolností (2. podmínka) je pak nesprávný rovněž závěr krajského soudu, že žalobce přijal dostatečná preventivní opatření (3. podmínka).

[29] NSS závěrem předesílá, že nijak nepředjímá rozhodnutí krajského soudu ohledně celkového vyhodnocení žalovaným předestřených objektivních okolností v jejich souhrnu. To v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí přísluší provést nejprve krajskému soudu. Pro účely dalšího řízení NSS pouze zdůrazňuje, že pokud krajský soud zpochybní některou z objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o možné účasti na podvodu na DPH (jako je nadhodnocená cena za reklamní plnění), nemůže tak činit izolovaně. Krajský soud musí posoudit, zda daná okolnost nenabývá na významu právě až v souvislosti s dalšími zjištěnými okolnostmi. Pokud krajský soud i na základě souhrnného posouzení některou z objektivních okolností částečně či zcela zpochybní, musí provést komplexní vyhodnocení s ohledem na celý soubor zjištěných okolností. Musí být zřejmé, jaké má uvedené zpochybnění dopad na skutkovou situaci v projednávané věci a závěr, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. prosince 2022

David Hipšr
předseda senátu