



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **yes media.cz s.r.o.**, se sídlem Pobřežní 74, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2021, č. j. 36588/21/5300-22441-711776, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 8. 2023, č. j. 6 Af 25/2021 - 85,

t a k t o :

- 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**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) zahájil dne 10. 11. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu DPH v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti Ambrerouge s.r.o., se sídlem Nerudova 10, Praha 1 (dále jen „Ambrerouge“) za zdaňovací období květen 2017 (dále jen „zdaňovací období“). Předmětem zdanitelného plnění bylo poskytnutí reklamních služeb, respektive nákup reklamy na LED obrazovkách a billboardech. Správce daně se u společnosti Ambrerouge pokoušel ověřit plnění daňové povinnosti, ta však nereagovala, nepřiznala daň vzniklou z titulu poskytování reklamních služeb žalobkyni, ani nepodala kontrolní hlášení a neunesla tak důkazní břemeno pro splnění podmínek uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „zákon o DPH“). Správní orgán prvního stupně jí proto vyměřil za zdaňovací období DPH ve výši 2 042 832 Kč, kterou doposud neuhradila. Ambrerouge se v obchodním řetězci nacházela v postavení *missing tradera* a je od roku 2020 zlikvidovaná. Dospěl k závěru, že obchodní řetězec, jehož je žalobkyně součástí, byl zatížen podvodem na DPH, o kterém věděla nebo vědět měla a mohla. Na základě výsledků daňové kontroly vydal dne 16. 9. 2020 Finanční úřad pro hlavní město Prahu, jakožto místně příslušný správce daně, dodatečný platební výměr, č. j. 6889431/20/2008-52524-108577 (dále jen „dodatečný platební výměr“).

[2] Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání k žalovanému, rozporovala hodnocení jednotlivých kritérií a správnost závěrů správního orgánu prvního stupně. Žalovaný přistoupil k podrobnějšímu popisu jednotlivých indicií, které nasvědčují podvodnému jednání, a výslovně popsal, že obsah správního spisu nasvědčuje tomu, že v řetězci měly působit obchodní společnosti: žalobkyně, Ambrerouge a LED MULTIMEDIA s.r.o., se sídlem Klokotská 29, Tábor (dále jen „LED MULTIMEDIA“) a BPA sport marketing, a.s., se sídlem Českomoravská 15, Praha 9 (dále jen „BPA SPORT MARKETING“) ve schématu:

LED MULTIMEDIA – AMBREROUGE – ŽALOBKYNĚ – BPA SPORT MARKETING.

[3] Žalovaný vyhodnotil, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jí uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti na podvodném řetězci, respektive opatření, jimiž by své účasti v tomto řetězci předešla; odvolání žalobkyně proto zamítl rozhodnutím ze dne 24. 9. 2021, č.j. 36588/21/5300-22441-711776.

[4] Městský soud předně poznamenal, že se klíčové námitky, které žalobkyně v žalobě vznáší, ve své podstatě kryjí s těmi, které uvedla již v odvolacím řízení a žalovaný se s nimi již řádně vypořádal. Žalobkyně i přesto v řadě svých námitek pouze polemizuje se závěry žalovaného a opakuje již vyřčenou argumentaci.

[5] Městský soud prve hodnotil účast žalobkyně v podvodném řetězci a uvedl, že jakkoli byla chybějící daň doměřena u bezprostředního dodavatele žalobkyně, nemusí se daňový únik projevit přímo u plnění, které bylo nakoupeno Ambrerouge a prodáno žalobkyní, protože Ambrerouge se podvodného jednání mohla dopustit různými způsoby na vstupu. Pro odmítnutí nároku na odpočet postačí, pokud žalobkyně věděla či mohla vědět, že se přijetím plnění od Ambrerouge účastní řetězce, který je zasažen podvodem na DPH. Městský soud zdůraznil, že žalovaný důkladně popsal podezřelé indicie v obchodování v identifikovaném řetězci, a to již při samotném navázání obchodního vztahu.

[6] Žalovaný prokázal, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět. Tuto skutečnost správní orgány dovodily ze skutečnosti, že jednatelka žalobkyně měla mnohaleté zkušenosti v oboru reklamy, avšak i přesto uzavřela smlouvu na významnou zakázku (reklamní plnění v řádech milionů korun) s dodavatelem, s nímž nikdy předtím nespolupracovala. Další relevantní okolností je pak v tomto směru skutečnost, že žalobkyně, přestože spolupracovala se stálými obchodními partnery, od nichž mohla dle zjištění správce daně získat reklamní plnění mnohonásobně levněji než od neověřeného dodavatele Ambrerouge. Argumentace

pokračování

žalobkyně, že jiní dodavatelé jí nebyli schopni poskytnout jí poptávané služby, zůstala pouze v rovině nepodložených tvrzení.

[7] Městský soud uzavřel, že se s odůvodněním žalovaného tak, jak je popsáno v jeho rozhodnutí, ztotožňuje a považuje jej za řádné a věcně správné, žalovaný dle něj vhodně popsal, z jakého důvodu považoval přijatá opatření za nedostatečná, a proto nepřisvědčil ani této námitce a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Důvody kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Předně uvedla, že nesouhlasí s posouzením městského soudu; ten automaticky a nekriticky převzal závěry žalovaného bez toho, aby se vypořádal s jí navrženými důkazními prostředky. Poukázala rovněž na to, že městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že je pravdou, že se stěžovatelka neúčastnila podvodného jednání, nespáchala jej a že splnila všechny formální i hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH (tedy, že došlo k faktickému přijetí služby), ale ten jí byl i přesto odepřen.

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále uvedla, že jedním ze základních skutkových omylů je, že měla přijmout reklamní služby od Ambrerouge a následně je přefakturovat na základě rámcové smlouvy BPA s násobně navýšenými cenami, to však neměla jak vědět. Konkrétní kampaň vždy objednala BPA a stěžovatelka až následně objednala reklamní služby od agentury Ambrerouge.

[11] Další dílčí námitkou stěžovatelky je nesprávné posouzení výběru jejího dodavatele městským soudem. Stěžovatelka před uzavřením smlouvy s Ambrerouge jednala s BPA SPORT MARKETING, kvůli čemuž koupila i společnost, která byla plátcem DPH, jako jednu z podmínek případné spolupráce, další podmínkou bylo rozšíření služeb o reklamní agenturu, kterou se stala na základě doporučení Ambrerouge, během předmluvních jednání oslovovala i další společnosti.

[12] Stěžovatelka striktně nesouhlasí se závěry soudu i správních orgánů o tom, že si nového dodavatele (Ambrerouge) nedostatečně prověřila; provedla kontrolu důvěryhodnosti prostřednictvím veřejných registrů, jako je seznam plátců DPH, registrace IČO, DIČ, veřejně dostupných soudních rozhodnutí, webové sídlo, reklamu a dále i kampaň Pretty Woman provedenou v březnu roku 2016, na níž spolupracovala s televizí Barrandov, účast na Let's Dance v České televizi a v neposlední řadě ekonomické a personální a technické zázemí v Tachlovicích (jednací místnost, reklamní stroje, personál, apod.). Soud však konstatoval, že se jednalo o virtuální společnost, která nemá žádné zázemí a tuto argumentaci stěžovatelky nijak nevypořádal.

[13] Měla tak prokázat, že neučinila žádný rizikový krok, a proto jí nemohou být k tíži kladeny okolnosti, které nastaly až *ex post*; každý by měl být zodpovědný za svoje jednání a stěžovatelka nemůže nést důkazní břemeno za osobu, se kterou není personálně

ani materiálně propojená. Upozornila také na nedostatky při hodnocení výpovědi svědkyně L. S., která uvedla, že ceny za služby byly dohodnuté předem, nikoliv určené stěžovatelkou.

[14] Uzavřela, že správní orgány i soud dezinterpretovaly výpovědi svědků a opomíjely její důkazní návrhy, stejně tak na ni neoprávněně přesouvaly důkazní břemeno i co se týče skutečností, které měl prokazovat správní orgán. Navrhla proto Nejvyššímu správnímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se neztotožňuje s argumentací stěžovatelky ohledně neexistence, resp. vyvrácení objektivních podmínek účasti na podvodném řetězci. Obchodní vztahy probíhaly za neobvyklých či nelogických podmínek svědčících o tom, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, či alespoň vědět mohla a měla.

[16] Ztotožnil se však s kritikou stěžovatelky vůči době uzavření smlouvy s Ambrerouge dříve než s BPA SPORT MARKETING, to dle obsahu správního spisu není správný závěr. Nicméně tato vada neměla na zákonnost napadeného rozsudku vliv. Ohledně dalších námitek uvedl, že odkazuje na hodnocení, které provedl ve svém rozhodnutí, a to, jak jej provedl městský soud, a proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

[17] Stěžovatelka v replice na vyjádření žalovaného upozornila na to, že Ambrerouge byla v roce 2020 zrušena s likvidací, přičemž likvidátor konstatoval, že její majetek nepostačuje k uhrazení jejích dluhů. Tyto skutečnosti správce daně nijak neřešil. Poukázala také na to, že daňový podvod správce daně neshledal u BPA SPORT MARKETING, přičemž u stěžovatelky ano.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a oprávněnou osobou, a je tedy projednatelná.

[19] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost **není** důvodná.

[21] V této věci je řešenou otázkou, zda správní orgány prokázaly, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření a byla zaviněně účastna podvodného řetězce na DPH a z tohoto důvodu jí byl oprávněně odmítnut nárok na odpočet daně z přidané hodnoty; pro její posouzení Nejvyšší správní soud přistoupil k rozřazení dílčích kasačních námitek do posuzovaných kategorií dle třístupňového testu (viz bod 23 tohoto rozsudku).

a) Východiska judikatury k daňovým podvodům

pokračování

[22] Z judikatury kasačního soudu opírající se o judikaturu Soudního dvora EU plyne, že správní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, ve věci C-414/10, *Véleclair*, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Přiznání nároku na odpočet lze odmítnout, pokud se s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokáže, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35, a rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SLA*, bod 30). Avšak subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 53). Zároveň je však v souladu s citovanou judikaturou oprávněné požadovat po daňových subjektech, aby přijaly všechna opatření, která po nich lze rozumně vyžadovat, k zajištění, že prováděná plnění nepovedou k jejich účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018 - 44).

[23] Judikatura Soudního dvora EU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, v (jen) jakých případech lze plátcí odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 47, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45). Nejprve je třeba zjistit, zda daň z přidané hodnoty chybí (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti).

[24] Je skutečností, že judikatura Nejvyššího správního soudu se během posledního roku značně zpřísnila s ohledem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15. V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, Soudní dvůr nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odeprít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla

nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Na toto rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud navázal rozsudkem ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021 - 42, v němž nepřipustil ani částečné uznání nároku na odpočet daně, jestliže byly obchody, v jejichž rámci se zdanitelná plnění uskutečnila, zasaženy daňovým podvodem.

b) Existence podvodu na DPH

[25] Je na správci daně, aby v souladu s § 92 odst. 5 písm. d) DŘ zjistil rozhodné skutečnosti a prokázal, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Musí tak být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň, tj. DPH buďto některý z obchodníků v řetězci nepřiznal, nebo ji přiznal a nezaplatil.

[26] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve správním spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[27] Na správce daně ovšem nelze klást nerealistické nároky. Jeho úkolem je vysvětlit podstatu daňového podvodu a vylíčit řetězec skutkových okolností, které v souhrnu svědčí o daňovém podvodu (srov. rozsudek ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33). Není třeba, aby správce popsal, kdo a jakým způsobem spáchal podvod nebo přesné detaily obchodování (takto již rozsudky ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, a ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45).

[28] Jak již kasační soud shrnul v bodě 2 tohoto rozsudku, řetězec, poskytující reklamní služby v této věci tvořily obchodní společnosti LED MULTIMEDIA, Ambrerouge, stěžovatelka a BPA SPORT MARKETING. Společnost Ambrerouge v řetězci vystupovala jako dodavatel stěžovatelky a za zdaňovací období nepřiznala a nezaplatila daň vzniklou

pokračování

z titulu poskytnutí reklamních služeb stěžovatelce; tím žalovaný konstatoval, že u ní prokázal existenci chybějící daně a poté přistoupil k posouzení okolností, které by mohly svědčit o tom, že v řetězci nebyla odvedena daň v důsledku podvodného jednání.

[29] Žalovaný identifikoval, že v případě dnes již zlikvidované společnosti Ambrerouge neexistoval nikdo, kdo by ji fakticky ovládal a měl přístup k datové schránce a bankovnímu účtu, jelikož z dokazování vyplynulo, že statutární orgán společnosti na tuto funkci fakticky rezignoval.

[30] V nynějším případě daňové orgány označily více indicií (nestandardností oproti běžným obchodním podmínkám), které ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazovaly skutečnost, že stěžovatelka byla účastna obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Jak městský soud v napadeném rozsudku uvedl, žalovaný podezřelé okolnosti dostatečně podrobně popsal v odstavcích 38 až 73 napadeného rozhodnutí. Jedná se o navázání obchodního vztahu s neověřeným dodavatelem, neúměrně vysoké ceny, umělé navyšování četnosti vysílaných reklamních spotů, strnulé ceny nebo velké rozdíly ve fakturaci, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce stěžovatelky byly zatíženy indiciemi podvodu na DPH.

[31] S tím souhlasí i Nejvyšší správní soud, a s ohledem na uvedené má za to, že městský soud nepochybil, pokud shodně s žalovaným dovedl existenci chybějící daně, která nebyla v obchodním řetězci řádně přiznána a odvedena, čímž došlo nejen k narušení principu neutrality DPH, ale bylo i první indicií svědčící o existenci podvodného řetězce.

[32] Konečně k obecné výtce porušení předsudku zpětného hodnocení v čase kasační soud uvádí, že se stěžovatelce k této otázce již dostalo vyčerpávající odpovědi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41). Kasační soud proto znovu opakuje, že okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami apod.), k tomu také již např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2023, č. j. 10 Afs 76/2023 - 56.

[33] Nejvyšší správní soud přistoupil k tomu, že dílčí kasační námitky vztahující se k rozhodujícím nestandardnostem v řetězci, které žalovaný identifikoval i jako objektivní okolnosti, blíže vypořádá při posouzení následujícího 2. kroku testu.

c) Objektivní okolnosti

[34] Vzhledem ke kladné odpovědi na předchozí otázku je na místě posoudit, zda ve věci existují objektivní okolnosti, na základě, kterých daňový subjekt může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Konkrétní vědomost daňového subjektu (stěžovatelky) o podvodném jednání proto není nutná (srov. rozsudek SDEU ve věci Kittel a Recolta, rozsudek ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid C-80/11 a C 142/11,

i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020 - 43).

[35] Žalovaný v bodech 73 – 83 popisuje objektivní okolnosti, které jej vedly ke zjištění, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní obchodního vztahu, který je součástí podvodu na DPH; nestandardnost obchodního vztahu spočívala v několikanásobném navýšení cen, vytvoření neoprávněného prospěchu a dělbu o něj, neúměrně vysoké ceně oproti běžným dodavatelům reklamy, strnulých cenách, umělém navyšování četnosti vysílaných reklamních spotů a neprovedení průzkumu trhu.

[36] Stěžovatelka v kasační stížnosti k výběru svého dodavatele pro řešení obchodní vztah uvedla, že jednala se zástupci společnosti BPA SPORT MARKETING a v rámci předkontraktačních vztahů zakoupila společnost, která je plátcem DPH, zároveň dne 8. 8. 2016 přijala objednávku od BPA SPORT MARKETING na poskytnutí reklamních služeb, kterou potvrdila dne 10. 8. 2016. V následujících měsících vybírala svého dodavatele. Z výsledku tehdejší jednatelek vyplynulo, že nejprve oslovila společnost LED MULTIMEDIA prostřednictvím jejího jednatele Davida Snášela, ten jí nebyl schopen poskytnout poptávané služby a poskytl jí kontakt na L. S. a M. J., se kterými se dohodla na uzavření rámcové smlouvy s Ambrerouge.

[37] Tvrzení stěžovatelky však popírala výpověď Davida Snášela; to si ověřil i Nejvyšší správní soud, dle protokolů o výsledku svědků, které jsou součástí spisu, David Snášel navrhl stěžovatelce obecně několik společností, které by mohly poskytnout služby, které požaduje. Městský soud dále uvedl, že neuvěřil, že se stěžovatelka pokoušela uzavřít spolupráci s prověřenými dodavateli, v průběhu řízení konkrétně nenamítla, které společnosti oslovila. Současně v řízení nijak neprokázala a ani to netvrdila, že by krom již uvedené společnosti LED MULTIMEDIA oslovila své stávající dodavatele, jako např. Media Data či BONUSS-CZ, s nimiž ostatně, jak sama tvrdila, v dotčeném období spolupracovala. Namísto toho akceptovala cenovou nabídku neověřeného dodavatele, která byla násobně dražší než služby shora zmíněných společností. Kasační soud proto uzavírá, že k dezinterpretaci důkazů výsledkem svědka Davida Snášela, ani ostatních, nedošlo.

[38] Největší pochybnosti pak vyvstávají zejména z cenové politiky stěžovatelky, ta totiž odebrala plnění značného rozsahu od neproověřeného dodavatele za jednotkovou cenu několikanásobně vyšší, než je běžné, bez toho, aby si udělala průzkum trhu. V době, ve které došlo k poskytování sporných plnění, její tehdejší jednatelek disponovala značným penzem zkušeností v oblasti multimédií a marketingu. Měla přehled o cenách obvyklých ve svém odvětví, a proto jí musela být zřejmá podezřelost jednotkových cen plnění. Žalovaný ve svém rozhodnutí obsírně popsal, že i přesto, že stěžovatelka běžně obchodovala s LED MULTIMEDIA, která jí (dle zprávy o daňové kontrole) prodávala spoty za ceny i 1,14 Kč – 5, 11 Kč, v závislosti na lokalitách, přistoupila k jejich pořízení od neproověřené společnosti za cenu 20,70 Kč resp. 25,20 Kč za spot (obdobně násobně vyšší byly i ceny za billboardové plochy) od Ambrerouge, a to i přesto, že ta přeprodávanému plnění žádnou hodnotu nepřidávala. Sama Ambrerouge totiž plnění nakoupila od LED MULTIMEDIA za cenu v rozmezí od 1, 53 Kč – 11 Kč. Je tak s podivem, z jakého důvodu stěžovatelka takovou cenu akceptovala, potažmo sama navrhla. Nelze se ztotožnit ani s jejím tvrzením o tom, že Ambrerouge jí poskytovala komplexní balíček služeb, nijak to totiž neprokázala.

pokračování

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporuje pouze skutečnosti, týkající se stanovení ceny pro jejího odběratele, opomíjí však, že pro žalovaného byla rozhodující právě cenotvorba ve vztahu k jejímu dodavateli. Je pravdou, že podklady o prokázání cen dodavateli předkládala, ty však vykazovaly značné nedostatky a nebyly schopny ani vysvětlit důvod několikanásobného navýšení ceny reklamních služeb Ambrerouge, oproti LED MULTIMEDIA.

[40] Nejvyšší správní soud stran hodnocení okolnosti týkající se ceny reklamy a s tím souvisejícího nezjišťování ceny u jiných dodavatelů odkazuje na ustálenou judikaturu, z níž vyplývá, že tato objektivní okolnost by měla v běžném daňovém subjektu vzbudit alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, ze dne 26. 8. 2020, č. j. 8 Afs 78/2018 - 65, či ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55). Stěžovatelce lze dát za pravdu, že správci daně nepřísluší hodnotit hospodárnost vynakládání finančních prostředků daňových subjektů; nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení je ovšem jednou z okolností, jež svědčí o podvodu na DPH (srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 115/2022 - 54).

[41] Standardnosti celé situace nepřispívá ani to, že dle závěrů žalovaného měla Ambrerouge uměle navyšovat množství odvysílaných spotů tak, aby naplnila jejich požadované objemy, ta totiž nakoupila od LED MULTIMEDIA méně spotů, než kolik vykazala, přičemž tato skutečnost musela být stěžovatelce z provedeného monitoringu známá. K objasnění nespovídá ani to, že se nadhodnocené ceny v průběhu obchodního vztahu nijak neměnily.

[42] Nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že údaj o spolehlivosti plátce je automatickou zárukou toho, že se nejedná o podezřelého obchodního partnera. Pouhé ověření veřejných rejstříků, resp. kontrola, zda smluvní partner není evidovaný jako nespolehlivý plátce, nelze považovat za dostatečné preventivní opatření. Z povahy věci totiž může být údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce nevinoty tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů. (srov. např. rozsudek kasačního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 - 70).

[43] Stěžovatelka napadá i závěry soudu o tom, že měla nejprve uzavřít smlouvu se svým dodavatelem a až následně se svým odběratelem. K této skutečnosti žalovaný ve vyjádření sdělil, že se jedná o chybný postup městského soudu a k těmto skutečnostem žalovaný při formování řetězce nepřihlížel. Lze tak přisvědčit této námitce, nicméně se v kontextu ostatních okolností nejedná zdaleka o tak zásadní vadu, která by měla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[44] Všechny objektivní okolnosti tvoří jeden celek, jsou to větší či menší díly tvořící mozaiku ukazující na povědomost stěžovatelky o účasti na podvodu na DPH. Proto jednotlivé okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci, jak činí stěžovatelka, a hodnotit je

izolovaně (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42) prostřednictvím jednotlivých dílčích námitek.

d) *Subjektivní okolnosti*

[45] Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k situaci měl vědět, že sporná obchodní operace je, či bude stižena podvodem, tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí dostat šanci prokázat, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (rozsudek kasačního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42; či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Ve třetím kroku tak finanční orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Smyslem tohoto kroku je zjistit, zda daňový subjekt i při existenci podezřelých objektivních okolností přijal taková opatření, která ve svém souhrnu osvědčí, že o zapojení do daňového podvodu vědět nemohl.

[46] Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343, *„závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“*

[47] Jak již také Nejvyšší správní soud vyslovil například v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, preventivní opatření neprokazuje správce daně, ale daňový subjekt, který má prokázat, že přijal taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byl schopen reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Nelze proto ani přisvědčit stěžovateli, že ji měl správce daně objasnit, jak obezřetněji měla jednat; není totiž povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (viz např. rozsudek kasačního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47).

[48] Smysl požadovaných opatření primárně nesouvisí s dodavatelskou morálkou, proto skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky své dodávky bez jakýchkoliv problémů plnili, je v daňovém kontextu irelevantní. Primárním smyslem požadovaných opatření je sloužit preventivně k tomu, aby si stěžovatelka, která požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepočínala tak, že tento systém naruší či zneužije, případně to umožní jiným. Smyslem bližšího prověřování obchodních partnerů je zjistit více informací o nestandardních obchodech. S každou další podezřelou indicií se pravděpodobnost zapojení do podvodného řetězce zvyšuje. V konečném důsledku má stěžovatelka vždy možnost

pokračování

se transakcí, které jsou stíženy podvodem na DPH, neúčastnit, tedy konkrétní obchod s konkrétním partnerem neuzavřít, případně si zakotvit zvláštní způsob zajištění daně dle § 109a zákona o DPH nebo si zajistit, že bude jinak kompenzována, pokud jí bude odepřen nárok na odpočet DPH z takových obchodů.

[49] Stěžovatelka tedy má obecně jistě pravdu, že prokazování „zaviněné“ účasti na podvodu nelze bez dalšího směřovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí prvně prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se „vyvinout“, tedy prokázat, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen.

[50] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že učinila veškerá opatření proto, aby minimalizovala své riziko účasti na podezřelém obchodním vztahu. Tvrdila, že naopak soud uvedl, že se v případě Ambrerouge, jako jejího obchodního partnera, jednalo o virtuální společnost, která nevlastní žádný majetek; tyto skutečnosti však nijak dál nerozvedl. S touto námitkou stěžovatelky se taktéž Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Poslední evidované sídlo Ambrerouge bylo zapsáno v obchodním rejstříku (i v rozhodném období) na adrese se značným množstvím registrovaných subjektů a ani z výsledku tehdejší jednatelky stěžovatelky, ani ostatních svědků nevyplývalo, že by se na tomto místě společnost někdy fakticky nacházela. Stěžovatelka virtuálnost sídla Ambrerouge konstantně popírá a uvádí, že s dodavatelem jednala v kanceláři v Tachlovicích, což potvrdila i svědkyně L. S., žádný další důkaz na podporu těchto tvrzení ale nepředložila. Tato provozovna není evidována v obchodním rejstříku, o jejím významu nevyprávěl ani jednatel Ambrerouge.

[51] Tvrdila rovněž, že před začátkem spolupráce si spolehlivost dodavatele prověřila a z okolností nic nenasvědčovalo tomu, že by se mohlo jednat o netransparentní společnost. Kroky, které stěžovatelka činila pro ověření si dodavatele kasační soud konstatoval již v bodě 17. Postup stěžovatelky je třeba, ve shodě s žalovaným a městským soudem, označit za nedostatečný. Z pouhého nahlédnutí do obchodního rejstříku muselo být stěžovatelce zřejmé, že společnost Ambrerouge by mohla být podezřelým obchodním partnerem, společnost měla nízký základní kapitál, nezveřejňovala účetní závěrky a sídlila na stejné adrese jako desítky dalších obchodních společností. To všechno jsou indicie, na které Nejvyšší správní soud opakovaně odkazuje jako na takové, upozorňující na podvodné jednání (srov. např. rozsudek ze dne 10. 10. 2023, č. j. 6 Afs 84/2022 - 39 nebo ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 124/2023 - 59). Stěžovatelka na podporu tvrzení ohledně svých opatření uvedla, že Ambrerouge byla pořadatelem soutěže Pretty Woman, což má podporovat printscreen internetových stránek. Žalovaný v průběhu řízení tento argument vyvrátil a zjistil, že pořadatelem soutěže byla obchodní společnost PRETTY WOMAN ČR, s. r. o. v likvidaci, jejíž společníci je L. S.. Jinou internetovou prezentaci stěžovatelka netvrdila.

[52] Je však na místě uvést, že ani jedna z těchto indicií sama o sobě není nestandardní, ale naopak odpovídá průběhu obchodování na trhu (v oblasti multimediálních služeb), společnosti působící v oblasti médií často nemají velké kancelářské prostory a působí více

či méně pouze ve virtuálním prostoru. Ani obchodování se společnostmi, která nepublikuje ve sbírce listin samo o sobě neznamena neobezřetnost obchodního partnera (srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31). Je to ale jejich souvztažnost, která při komplexním posouzení napovídá, že proběhnuvší obchodní vztah byl „nestandardní“.

[53] Městský soud tak správně uzavřel, že zjištěné indicie jsou natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, jimiž je například neúměrně vysoká cena oproti běžným dodavatelům reklamy, strnulé ceny nebo neprovedení průzkumu trhu, přičemž primárními z nich jsou nestandardní výběr obchodního partnera, umělé navyšování četnosti vysílaných spotů a podezřelá cenotvorba. Ty spolehlivě prokazují existenci podvodu na DPH, přičemž stěžovatelka o něm věděla či alespoň vědět měla a mohla a nečinila dostatečná opatření proto, aby své účasti na něm zabránila.

IV. Závěr a náklady řízení

[54] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[55] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému pak v řízení nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. prosince 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu