



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **yes media.cz s.r.o.**, IČO: 28437161, sídlem Pobřežní 95/74, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. listopadu 2020 č. j. 40698/20/5300-22441-712709, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. června 2023 č. j. 14 Af 4/2021-83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2016 a za leden až duben 2017 dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně fakticky přijala reklamní plnění od společnosti Ambrerouge s.r.o. v likvidaci (dále jen „Ambrerouge“) a následně je přefakturovala společnosti BPA sport marketing a.s. (dále jen „BPA“). Tento řetězec společností byl dle správce daně zatížen podvodem na DPH, o kterém žalobkyně

mohla a měla vědět, přičemž neučinila dostatečná opatření. Správce daně proto žalobkyni odepřel nárok na odpočet daně (platebním výměrem a dodatečnými platebními výměry za příslušná zdaňovací období) a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobkyně se proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně bránila odvoláním. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, proto rozhodnutím označeným v návěti odvolání zamítl a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v návěti označeným rozsudkem zamítl. Rozhodnutí žalovaného městský soud považoval za přezkoumatelné a dostatečně odůvodněné. Finanční orgány potvrdily naplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, proto se zabývaly podvodem na DPH. Závěr o umělém navýšení četnosti vysílaných spotů s tímto nebyl v rozporu, neboť se jednalo o okolnost dokládající podvodný charakter obchodů, nikoliv o zpochybnění faktické realizace plnění. Městský soud potvrdil, že finanční orgány u společnosti Ambrouge prokázaly narušení neutrality daně. Ve spojení s řadou nestandardních okolností (např. neúměrně vysoká cena, uměle navyšovaný počet spotů, způsob uzavření obchodů) městský soud potvrdil, že narušení neutrality daně bylo důsledkem podvodu na DPH.

[4] Městský soud následně posuzoval vědomost žalobkyně o podvodu. Ve shodě s finančními orgány potvrdil, že jednatelka žalobkyně měla mnohaleté zkušenosti v oboru reklamy, avšak i přesto uzavřela smlouvu na reklamní plnění v řádech milionů korun s dodavatelem, s nímž nikdy předtím nespolupracovala a který vykazoval řadu nestandardních znaků. Žalobkyně spolupracovala se stálými obchodními partnery, od nichž mohla získat reklamní plnění mnohonásobně levněji, přesto odebírala reklamní plnění od společnosti Ambrouge za mnohonásobně vyšší cenu (osmkrát až desetkrát vyšší). Finanční orgány neuváděly, že by žalobkyně nakupovala reklamu za ceny neobvyklé, nýbrž za ceny mnohonásobně vyšší, než za jaké by je mohla nakupovat od svých stálých dodavatelů. Znalecký posudek zabývající se cenou obvyklou tak tyto úvahy nemohl zpochybnit. Městský soud se rovněž ztotožnil s hodnocením výpovědi L. S. Ta jednala za společnost Ambrouge na základě plné moci a dosvědčila nestandardní fungování obchodů i navyšování ceny. Na základě těchto skutečností městský soud ve shodě s finančními orgány konstatoval, že žalobkyně vzhledem k řadě podezřelých okolností o podvodu na DPH mohla a měla vědět.

[5] Nakonec městský soud potvrdil, že žalobkyně nebyla v dobré víře, neboť nepřijala dostatečná opatření. Ačkoliv byla zkušeným obchodníkem, při výběru dodavatele si nepočínala obezřetně, neboť jej jen povrchně prověřila. Rozsáhlou reklamní kampaň tak žalobkyně přijala od neznámé a nedostatečně prověřené společnosti Ambrouge, přestože od stálých dodavatelů mohla reklamní plnění získat za násobně nižší ceny.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že závěry finančních orgánů nemají oporu v provedeném dokazování. Důkazy hodnotily jednostranně v neprospěch stěžovatelky. Městský soud tyto závěry nekriticky přejal, přičemž nepřihlédl k důkazům a k vyjádřením stěžovatelky, které

pokračování

podporovaly její argumentaci. Stěžovatelka dle těchto důkazů nevěděla, že se účastní řetězce zatíženého podvodem. Rovněž nemohla vědět, že její dodavatel neuhradí DPH. Stěžovatelce nelze klást k tíži skutečnosti, které nastaly až po realizaci obchodů.

[7] Stěžovatelka hradila cenu, kterou jí fakturoval dodavatel, a následně služby s provizí účtovala společnosti BPA. Žalovaný ani městský soud nemohou určovat, jaká výše provize je známkou podvodu na DPH. Znalecký posudek potvrdil, že cena byla v místě a čase obvyklá. Stěžovatelka jednala s paní S., která měla generální plnou moc jednat za společnost Ambrerouge. Není nijak nestandardní, že stěžovatelka nejednala s jednatelem dodavatele v případě generálního zmocnění. Finanční orgány neprokázaly vědomost stěžovatelky o podvodu. Zároveň nesprávně vycházely z výslechu paní S., která nevypovídala pravdivě, neboť se snažila chránit sebe a M. J. Správce daně z paní S. učinil osobu, která pouze plnila pokyny a nechala se sebou manipulovat, což městský soud nesprávně potvrdil.

[8] Stěžovatelka také přijala dostatečná opatření. Společnost Ambrerouge měla personální i materiální zázemí a nebyla nespolehlivým plátcem, proto stěžovatelka neměla důvod o dodavateli pochybovat. Virtuální sídlo dodavatele dle stěžovatelky není zakázáno, a nevylučuje tak podnikatelskou aktivitu. Dodavatele si také řádně prověřila ve veřejných rejstřících a dle realizovaných reklamních kampaní.

[9] Odepření nároku na odpočet daně stěžovatelka vnímá jako odepření práva svobodně podnikat. Správce daně se rovněž nepřipustně pokouší vybrat daň u stěžovatelky, když se mu ji nepodařilo vybrat u společnosti Ambrerouge. Správce daně měl kontrolní a další mechanismy, aby u této společnosti výběr daně zajistil, což neučinil, proto své pochybení nemůže přenášet na ni. Stěžovatelka také uvedla, že u odběratele BPA žalovaný na základě totožných skutečností dospěl k odlišnému závěru. I přes její návrh městský soud dotčený spis k tomuto řízení nepřipojil.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu. Městský soud hodnotil objektivní okolnosti komplexně a potvrdil, že stěžovatelka vzhledem ke svým zkušenostem o podvodu mohla a měla vědět. K ceně plnění žalovaný uvedl, že netvrdil, že by stěžovatelka nakupovala reklamní plnění za ceny neobvyklé. Cena obvyklá nebyla předmětem dokazování. Argumentace žalovaného spočívala v tom, že stálí dodavatelé stěžovatelce poskytovali totožné služby levněji, proto bylo nestandardní, že reklamní služby nakoupila od společnosti Ambrerouge za násobně vyšší ceny. Tvrzené komplexní služby, kterými stěžovatelka navýšení ceny vysvětlovala, nijak nedoložila. K výpovědi L. S. žalovaný uvedl, že ji hodnotil dle jejího skutečného obsahu a v souladu s dalšími provedenými důkazy. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že tehdejší jednatelka stěžovatelky se osobně podílela na několikanásobném cenovém navyšování reklamních služeb, když si sama určovala výši těchto zdanitelných plnění. Na případ stěžovatelky nemohl mít vliv výsledek daňového řízení u společnosti BPA, neboť vědomost o podvodu je třeba u každého článku řetězce hodnotit individuálně. Stěžovatelka také nepřijala dostatečná opatření, neboť obchodovala s neprověřeným dodavatelem za násobně vyšší ceny oproti stálým dodavatelům.

[11] V replice stěžovatelka uvedla, že nesouhlasí s vyjádřením žalovaného, přičemž zopakovala některé argumenty uvedené v kasační stížnosti. Zároveň předložila dokumenty dokládající realizaci reklamních plnění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka reklamní plnění od společnosti Ambrerouge přijala i ve zdaňovacím období květen 2017, které bylo předmětem samostatného řízení. Stěžovatelka i v tomto řízení podala kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. prosince 2023 č. j. 1 Afs 161/2023-66 zamítl. Nejvyšší správní soud potvrdil, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Skutkově i právně je nynější případ obdobný. Nejvyšší správní soud proto nemá důvod se od závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 1 Afs 161/2023-66 odchýlit a odkazuje na něj.

[14] Mezi účastníky řízení je veden spor o to, zda ob stojí závěry žalovaného a městského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených podvodem na DPH, o němž mohla a měla vědět. Finanční orgány ani městský soud neměly pochybnosti o faktické realizaci plnění. Stěžovatelkou předložené dokumenty k reakci na vyjádření žalovaného, kterými realizaci plnění dokládala, proto nejsou relevantní pro posouzení sporné otázky.

[15] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. ledna 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd [v likvidaci] a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ze dne 6. července 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, nebo ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*).

[16] Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury Soudního dvora skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, čímž dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících; např. rozsudky ze dne 15. listopadu 2021 č. j. 8 Afs 343/2019-38, bod 13, nebo ze dne 1. října 2021 č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 15).

[17] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu ze zkoumání naplnění následujících podmínek: existence podvodu, existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho

pokračování

účasti na daňovém podvodu a neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. srpna 2017 č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, ze dne 13. srpna 2020 č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, ze dne 15. prosince 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22).

[18] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně a nelze je přenášet na daňový subjekt. Daňový subjekt má možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. ledna 2021 č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[19] Nejvyšší správní soud současně připomíná, že je to především městský soud, kdo plní úlohu soudu „nalézacího“ a hodnotí žalobou napadené rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany Nejvyššího správního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se toliko na vady řízení a dokazování (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. března 2017, č. j. 6 As 256/2016-79). Takových vad se městský soud v souzeném případě nedopustil. Naopak řádně a srozumitelně v napadeném rozsudku odůvodnil a vysvětlil, jak skutkový stav posoudil a z jakých konkrétních důvodů a na základě jakých důkazů dospěl k závěru, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět.

[20] Právní závěry plynoucí z rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku nejsou s výše uvedenou judikaturou v rozporu. Žalovaný i městský soud vycházeli z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu a z ničeho neplyne, že by „využili“ pouze rozsudky či důkazy v neprospěch stěžovatelky. Stěžovatelka ve svých námitkách nijak nerozlišovala skutečnosti, které se týkaly prokázání podvodu a které se týkaly prokázání její vědomosti o něm. Podvod na DPH správce daně prokazuje všemi legálně získanými důkazy a zjištěnými skutečnostmi. Vědomost daňového subjektu naproti tomu prokazuje na základě skutečností, které daňový subjekt věděl, anebo vědět mohl a měl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. května 2023 č. j. 5 Afs 3/2022-41). Tohoto rozlišení se žalovaný i městský soud správně drželi. Stěžovatelce tak nebylo kladeno k tíži, že věděla o nesplnění daňových povinností společností *Ambrouge*, narušení neutrality daně bylo vždy uváděno pouze ve vztahu k naplnění znaku existence podvodu.

[21] Finanční orgány se nejprve zabývaly tím, zda došlo k narušení neutrality daně, resp. k daňovému úniku (jedná se o přesnější terminologii než spojení „chybějící daň“). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje se závěrem městského soudu, že finanční orgány identifikovaly a prokázaly narušení neutrality daně, a to konkrétně u společnosti *Ambrouge*. Tato společnost nereagovala na výzvy správce daně a neumožnila ověřit vykazované údaje v daňových přiznáních, proto neprokázala, že si oprávněně nárokovala odpočty DPH. Této společnosti proto správce daně za zdaňovací období září 2016 až duben 2017 doměřil daň v úhrnné výši 29 357 587 Kč, kterou tato společnost neuhradila. Tato situace představuje narušení neutrality daně, jak již opakovaně potvrdil Nejvyšší správní

soud (rozsudky ze dne 20. prosince 2020 č. j. 4 Afs 136/2020-31, ze dne 26. srpna 2020 č. j. 4 Afs 10/2020-58, a ze dne 13. srpna 2021 č. j. 7 Afs 428/2019-39).

[22] Narušení neutrality daně samo o sobě k prokázání podvodu na DPH nepostačuje, neboť je třeba ověřit, že se tak stalo v důsledku podvodného jednání. Městský soud i v tomto ohledu dospěl ke správnému závěru, že finanční orgány identifikovaly a prokázaly řadu nestandardních okolností nasvědčujících podvodnému jednání. Žalovaný prokázal, 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. Další nestandardní okolnosti spočívaly zejména v neúměrně vysoké ceně reklamy, umělem (fiktivním) navyšování četnosti vysílaných reklamních spotů, neměnnosti cen reklamy (bez ohledu na čas a místo vysílání reklamy) či ve velkých rozdílech ve fakturaci. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem potvrzuje, že tyto okolnosti hodnocené ve svém souhrnu prokazují, že u zkoumaného řetězce společností došlo k narušení neutrality daně v důsledku podvodu na DPH.

[23] Nejvyšší správní soud k tomuto doplňuje, že někteří svědci zmiňovali M. J. jako osobu, která se na podvodu podílela. Žalovaný se na tuto osobu blíže nezaměřil. Nejvyššímu správnímu soudu je však z jeho činnosti známo (rozsudky ze dne 30. listopadu 2023 č. j. 10 Afs 339/2021-53, ze dne 9. června 2023 č. j. 6 Afs 126/2022-63, ze dne 19. dubna 2023 č. j. 1 Afs 104/2022-44, a ze dne 12. srpna 2022 č. j. 8 Afs 358/2019-86), že tato osoba se opakovaně vyskytuje u případů souvisejících s porušením daňových povinností. Jedná se proto o další poznatek dotvářející celkový obraz zkoumaného podvodu na DPH.

[24] Pokud se jedná o naplnění podmínky vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH, městský soud potvrdil závěry finančních orgánů, že stěžovatelka o podvodu vědět mohla a měla, jelikož neučinila dostatečná protiopatření. Také s tímto hodnocením městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Žalovaný prokázal řadu objektivních okolností, které jej vedly k závěru, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní obchodního vztahu, který je součástí podvodu na DPH. Nestandardnost spočívala v prvé řadě ve způsobu navázání obchodního vztahu stěžovatelky se společností Ambrerouge (jednatelka stěžovatelky si v této souvislosti opakovaně protiřecila). Stěžovatelka si reklamní plnění v milionových hodnotách u společnosti Ambrerouge objednala tři dny po změně jednatelky, a přestože reklamu realizovala pro společnost BPA, tak u této společnosti dodání reklamních plnění potvrdila až později. Učinila tak bez relevantního průzkumu trhu. Cenu reklamních plnění stěžovatelka akceptovala mnohonásobně vyšší, a to přesto, že dříve od svých stálých dodavatelů odebírala obdobná plnění za nižší ceny. K navýšení ceny u společnosti Ambrerouge mělo dokonce dojít přímo na pokyn jednatelky stěžovatelky, tedy sama stěžovatelka si určila, za jakou cenu jí společnost Ambrerouge plnění dodá. Cena reklamních spotů byla vždy ve stejné výši bez ohledu na místo reklamy či čas jejího poskytování, přestože stěžovatelka jako znalá trhu musela vědět, že cena se mění podle času a místa poskytované reklamy. Docházelo také k umělému navyšování četnosti vysílání reklamních spotů. Svědkyně L. S., která jednala jménem společnosti Ambrerouge, ve výpovědi uvedla, že vybírala platby zaslané stěžovatelkou a na pokyn jednatelky stěžovatelky je předávala dalším osobám v hotovosti. Tuto informaci potvrdily údaje z bankovního účtu společnosti Ambrerouge.

pokračování

[25] Stěžovatelka v kasační stížnosti zpochybňovala zejména závěry týkající se ceny plnění, neboť dle ní se jednalo o cenu obvyklou, jak potvrdil znalecký posudek. Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem této argumentaci nepřisvědčil. Stěžovatelka odebrala plnění značného rozsahu od neprověřeného dodavatele za jednotkovou cenu několikanásobně vyšší, než jakou mohla získat od svých stálých dodavatelů. Žalovaný v rozhodnutí obsírně popsal, že i přesto, že stěžovatelka běžně obchodovala se společností LED MULTIMEDIA s.r.o., která jí prodávala spoty za ceny 1,14 Kč – 5,11 Kč v závislosti na lokalitách, přistoupila k jejich pořízení od neprověřené společnosti Ambrouge za cenu 20,70 Kč (obdobně násobně vyšší byly i ceny za billboardové plochy), a to přesto, že ta přeprodávanému plnění žádnou hodnotu nepřidávala, resp. stěžovatelka žádné poskytování komplexních služeb neprokázala. Sama Ambrouge plnění nakoupila od LED MULTIMEDIA s.r.o. za cenu v rozmezí od 1, 53 Kč – 11 Kč. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že správci daně nepřisluší hodnotit hospodárnost vynakládání finančních prostředků daňových subjektů. Nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení je ovšem jednou z okolností, jež svědčí o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. června 2023 č. j. 5 Afs 115/2022-54).

[26] Stěžovatelka o bezdůvodném navýšení ceny reklamních plnění u společnost Ambrouge věděla, neboť se tak dle výpovědi L. S. stalo přímo na pokyn jednatelky stěžovatelky. Měla také vědět, že je nestandardní, pokud jednotková cena byla pro všechna místa, kde se reklama vysílala, stejná, přestože se jednalo o prezentaci reklamy v různých městech. Nemohla dle svých znalostí trhu očekávat, že stejnou jednotkou cenu bude mít například poskytnutá reklama na Praze 1 ve srovnání s reklamou ve Strakonících či Přerově. Diferenciace ceny reklamy dle lokality vyplývala i přímo z obchodů stěžovatelky se společností LED MULTIMEDIA s.r.o. Nestandardnost cenotvorby ještě podtrhuje umělé navyšování počtu spotů, o kterém stěžovatelka mohla a měla vědět, neboť dle svých tvrzení prováděla monitoring reklamy.

[27] Nejvyšší správní soud dále shodně s městským soudem uvádí, že finanční orgány nestandardnost ceny nezaložily na tom, že by se vymykala ceně obvyklé, nýbrž vycházely z okolností případu. Stěžovatelka věděla, že by obdobnou reklamu mohla získat od svých stálých obchodních partnerů výrazně levněji. To, že tak nepostupovala a reklamní plnění odebrala od neznámého a neprověřeného dodavatele za násobně vyšší ceny (zvýšené dokonce na pokyn jednatelky stěžovatelky), zakládá nestandardnost postupu stěžovatelky. Finanční orgány a městský soud proto cenu obvyklou neposuzovaly. Nejvyšší správní soud jejich postup pokládá za správný vzhledem ke konkrétním okolnostem případu. Z tohoto důvodu nebylo zapotřebí se blíže vypořádávat s předloženým znaleckým posudkem, neboť znalec zkoumal právě obvyklost cen reklamy.

[28] Nejvyšší správní soud na podkladě těchto objektivních okolností ve shodě s městským soudem potvrzuje, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět. Některé okolnosti (např. bezdůvodné navýšení ceny a předávání hotovosti na pokyn jednatelky stěžovatelky) dokonce nasvědčují tomu, že stěžovatelka o podvodu věděla.

[29] Součástí posouzení okolností, z nichž vyplynul závěr, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět, byla rovněž dobrá víra a jí přijatá opatření. Stěžovatelka uváděla, že si společnost Ambrouge prověřovala ve veřejně dostupných evidencích, přičemž zejména akcentovala, že tato společnost nebyla vedena jako nespolehlivý plátce. Postup stěžovatelky

Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem považuje za nedostatečný. Z nahlédnutí do obchodního rejstříku muselo být stěžovatelce zřejmé, že společnost Ambrouge by mohla být podezřelým obchodním partnerem. Společnost měla nízký základní kapitál, nezveřejňovala účetní závěrky a sídlila na stejné adrese jako desítky dalších obchodních společností. Jedná se o indicie, které v souhrnu mohou upozorňovat na podvodné jednání (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2023 č. j. 6 Afs 84/2022-39, nebo ze dne 13. října 2023 č. j. 2 Afs 124/2023-59). Stěžovatelka na tyto skutečnosti nijak nereagovala.

[30] Ani údaj o spolehlivosti plátce není automatickou zárukou toho, že se nejedná o podezřelého obchodního partnera. Pouhé ověření, 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 nevinny dochází ke značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jako orientační údaj, který je třeba vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. května 2018 č. j. 10 Afs 338/2017-70).

[31] Stěžovatelka dále uvedla, že si ověřovala reklamní kampaně realizované společností Ambrouge, neboť 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. Takové zjištění značně zpochybnilo stěžovatelkou tvrzené prověřování.

[32] Nejvyšší správní soud shrnuje, že městský soud správně uzavřel, že zjištěné okolnosti jsou natolik nestandardní, že poskytují dostatečný podklad pro učinění závěru, že stěžovatelka o podvodu mohla a měla vědět. Neučinila zároveň dostatečná opatření reagující na míru zjištěných nestandardností. Stěžovatelka proto nebyla v dobré víře.

[33] Ke zbývajícím dílčím námitkám Nejvyšší správní soud uvádí, že nebylo nijak zasaženo právo stěžovatelky svobodně podnikat. Jelikož se však účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět a nebyla v dobré víře, bylo odepření nároku na odpočet daně důsledkem selhání stěžovatelky. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně u stěžovatelky vybíral daň, kterou se mu nepodařilo vymoci u společnosti Ambrouge. Odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu na DPH nesplňuje výběr jiným článkem řetězce neodvedené daně. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel systému DPH, neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. listopadu 2021 č. j. 5 Afs 239/2020-46, a ze dne 27. dubna 2023 č. j. 7 Afs 160/2021-89).

[34] Stěžovatelka zpochybňovala i průběh dokazování. Nejvyšší správní soud vady v dokazování neshledal. Stěžovatelka namítala, že některé důkazy finanční orgány i městský soud hodnotily jednostranně či k nim vůbec nepřihlédly. Tato námitka zůstala v obecné rovině, neboť stěžovatelka neoznačila, které konkrétní důkazy nebyly provedeny či hodnoceny nesprávně (vyjma neprovedení důkazu daňovým spisem společnosti BPA a hodnocení výslechu L. S.). Finanční orgány provedly dokazování v odpovídajícím rozsahu

pokračování

a náležitě zjistily skutkový stav pro učinění závěru o podvodu na DPH. Městský soud následně jejich postup potvrdil, přičemž se konkrétně zabýval obsahem provedených důkazů. Není tedy pravdou, že závěry finančních orgánů pouze nekriticky přejal.

[35] K výsledku L. S. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pochybení při jeho hodnocení neshledal. Finanční orgány i městský soud vycházely z obsahu výpovědi a hodnotily ji ve vztahu k dalším důkazům. Výpověď byla v souladu s dalšími zjištěními, například pohyby na účtu společnosti Ambrerouge. Naproti tomu stěžovatelka sice výpověď svědkyně označila za nepravdivou, avšak nijak neupřesnila, z čeho tak usuzuje (vyjma toho, že výpověď pro ni byla nepříznivá).

[36] Nedůvodnou Nejvyšší správní soud shledává i námitku, že městský soud neprovedl důkaz daňovým spisem odběratele BPA. Městský soud neprovedení důkazu odůvodnil nadbytečností, což Nejvyšší správní soud potvrzuje. Finanční orgány dostatečně prokázaly, že se stěžovatelka účastnila podvodu na DPH, o kterém mohla a měla vědět. Zda o podvodu věděla rovněž společnost BPA jakožto odběratel, je nerozhodné, neboť i kdyby společnost BPA o podvodu nevěděla, nemělo by to žádný vliv na prokázanou vědomost stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[38] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 14. února 2024

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu