



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **EUROBELT s. r. o. v likvidaci**, IČO: 25454471,
sídlem Lešetín I. 355, 760 01 Zlín,
zastoupená Tomáš Golán, daňová kancelář s. r. o.,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3688/17/5300-22441-712084,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3688/17/5300-22441-712084, se pro **vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do třiceti dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3688/17/5300-22441-712084, jímž byla zamítnuta její odvolání a potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 2. 2016, č. j. 389040/16/2510-50521-507166, č. j. 389198/16/2510-50521-507166, č. j. 389274/16/2510-50521-507166, č. j. 389423/16/2510-50521-507166, č. j. 389470/16/2510-50521-507166, č. j. 389510/16/2510-50521-507166, č. j. 389537/16/2510-50521-507166, kterými byla ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 2. 2016, č. j. 210437/16/2510-60561-507647, žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíce duben, červen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec roku 2011, a to včetně penále. Správce daně tak žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z přijatého reklamního plnění od dodavatele DG Advantage s. r. o., uplatněný žalobkyní v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně byla žalobkyně vědomě zapojena do podvodu na DPH, který spočíval v neodvedení DPH z plnění na straně jednoho z článků dodavatelského řetězce. Žalobkyně se současně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v podané žalobě předně zrekapitulovala dosavadní průběh nyní projednávané věci, přičemž také obsáhle citovala odůvodnění napadeného rozhodnutí. V rámci žalobní argumentace pak žalobkyně nezpochybnila existenci samotného podvodu na DPH, avšak skutečnosti svědčící pro tento závěr jí nebyly známe, neboť nedisponovala nástroji, kterými byl nadán správce daně.
3. Žalobkyně následně plně odkázala na obsah svých odvolání proti dodatečným platebním výměrám správce daně, přičemž dále uvedla, že cenu za poskytnutou reklamu akceptovala z důvodu, že tato byla viditelně umístěna na vozidle nejlepšího jezdce rallye v České republice. Skutečnosti týkající se sjednání ceny mezi prvními články v dodavatelském řetězci přitom byly pro stanovení ceny sjednané mezi žalobkyní a jejím dodavatelem v dané věci zcela irelevantní, protože tyto informace žalobkyně nemohla vědět. K tomu žalobkyně dále namítla, že na základě svědecké výpovědi Ing. V. P. navrhla, aby u něj žalovaný provedl šetření za účelem zjištění, za jakou cenu poskytoval obdobnou reklamu konečným odběratelům. Tento důkaz však nebyl ze strany daňových orgánů proveden. Naopak, z tohoto požadavku žalovaný účelově vyvodil, že žalobkyně znala cenu, za jakou poskytuje reklamu Ing. V. P. přímo svým koncovým zákazníkům, kterým propaguje jejich značku. V této části tedy žalobkyně napadené rozhodnutí považovala též za nepřezkoumatelné. Dle žalobkyně je pak správce daně tím, kdo prokazuje cenu obvyklou za službu či zboží. Závěr žalovaného ve věci hodnoty plnění tak žalobkyně shledala jako účelový.
4. Co se týče výběru dodavatele předmětných reklamních služeb, prvotním cílem žalobkyně bylo umístění reklamy na vozidle absolutní špičky rallye. DG Advantage s. r. o. tak byla žalobkyni doporučena jejími předešlými dodavateli reklamy, neboť tito jí nebyli schopni

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zajistit reklamu u jezdce V. P. Zjištění žalovaného tak i v tomto ohledu žalobkyně hodnotila za rozporuplná.

5. Ve vztahu ke kontrole uskutečnění předmětných reklamních služeb žalobkyně dále uvedla, že toto vždy zkontrolovala prostřednictvím fotodokumentace a videozáznamů, přičemž vyhodnocení realizace reklamy bylo úkonem subjektivní povahy (tj. co viděla), a proto žalobkyni nebylo zřejmé, jak takovou skutečnost mohla prokázat.
6. Při jednání s DG Advantage s. r. o. se žalobkyně nacházela v pozici odběratele služby, a tudíž z důvodu šetření nákladů za právní služby vycházela ve věci z běžných podnikatelských zvyklostí, v rámci nichž platilo, že si provedení služby nejdříve žalobkyně zkontrolovala a až následně uhradila dohodnutou částku na účet dodavatele služby. Ve vztahu mezi žalobkyní a nadepsanou společností tak vzhledem k povaze plnění teoreticky písemná smlouva ani nebyla potřeba, přičemž sloužila hlavně k identifikaci smluvních stran a stanovení ceny za reklamní služby. Pro žalobkyni byl tedy samotný obsah smlouvy zcela nedůležitý, neboť veškeré okolnosti provedení reklamy měla plně pod svou kontrolou, a to provedením či odmítnutím platby za předmětnou reklamu. Ostatně, taková je dle žalobkyně běžná podnikatelská praxe. Žalobkyně tudíž neměla žádný logický ani ekonomický důvod na písemných smlouvách trvat a velmi přesně v nich každý detail specifikovat.
7. K závěru žalovaného, že žalobkyně nepřijala rozumná opatření k prokázání existence dobré víry ve vztahu k potenciálnímu daňovému podvodu, žalobkyně zmínila, že v roce 2011 neexistovalo o podvodech na DPH veřejné povědomí, dokonce ani žalovaný v této době neznal způsob, jakým podvodné obchody fungují, a je proto diskutabilní, jaká opatření měla žalobkyně ve věci realizovat. Žalobkyně přitom neměla žádný důvod kontrolovat hospodářskou situaci DG Advantage s. r. o., neboť nebyla v pozici dodavatele, který by nesl riziko nezaplacení poskytnuté služby. Žalobkyně dále v tomto směru uvedla, že k neukládání účetních závěrek do sbírky listin může vést právnické osoby více faktorů, než jen špatná ekonomická situace, a proto nelze skutečnost založení či nezaložení účetní závěrky do sbírky listin přeceňovat. Závěry žalovaného o problémovosti DG Advantage s. r. o. toliko z důvodu neexistence účetních závěrek ve sbírce listin tak žalobkyně shledala za zcela účelové. Současně doplnila, že DG Advantage s. r. o. vznikla již v roce 1992, přičemž od roku 1996 do dne podání žaloby měla stejného jednatele a společníka. Uvedená společnost pak dlouhodobě poskytovala reklamu velkému množství klientů, a nebylo tak možno tvrdit, že by se jednalo o subjekt, který by vznikl pouze za účelem uskutečnění podvodu na daních. Zejména stabilita orgánů společnosti a její dlouhodobá existence je tedy dle žalobkyně v běžné praxi považována za hlavní faktory v hodnocení spolehlivosti obchodního partnera. Závěr žalovaného, že byl výběr dodavatele reklamy ze strany žalobkyně neopatrný, se tak dle jejího názoru nezakládá na pravdě.
8. Žalobkyně nakonec uvedla obecnou polemiku, týkající se vztahu mezi občanem a státem, resp. finanční správou.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný předložil k výzvě soudu správní spis spolu s písemným vyjádřením k žalobě, v němž navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Současně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, resp. setrval na svém stanovisku, že žalobkyni nebyl

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odpočet na DPH přiznán správně. V řešené věci byl totiž dle hodnocení žalovaného spáchán daňový podvod, přičemž s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti bylo možné žalobkyni považovat za účastnici daného podvodu s tím, že nepřijala taková opatření a nepočínala si dostatečně obezřetně, aby svoji účast na podvodu vyloučila. Žalovaný tak v řešeném případě trval na závěru, že vyšší ceny za reklamní služby od dodavatele DG Advantage s. r. o. nebylo možno považovat za standardní. Tato cena se tak měla žalobkyni i s ohledem na její předchozí zkušenosti zdát podezřelá. Sama žalobkyně přitom dle žalovaného v rámci vyjádření ke kontrolním zjištěním uvedla, že znala cenu, kterou vlastník závodních vozidel účtoval za poskytnutí reklamy přímým odběratelům. Žalobkyně tudíž nejednala v dobré víře. K námitce týkající se ceny obvyklé poté žalovaný uvedl, že cenu účtovanou žalobkyni DG Advantage s. r. o., která byla o více než 800 000 Kč bez DPH na jeden závod rallye vyšší než cena, kterou si účtoval Ing. V. P. jako provozovatel závodního vozidla od společnosti Mount Futapu s. r. o., nešlo považovat za cenu obvyklou. Cena obvyklá tak byla zjištěna právě dotazem u Ing. V. P. S ohledem na další zjištěné skutečnosti popsané v napadeném rozhodnutí byl tedy dle žalovaného výběr dodavatele žalobkyní neopatrný. Žalobkyně přitom nepředložila ani žádné důkazní prostředky, kterými by doložila, jakým způsobem a kde došlo k předání kompletní dokumentace závodu, jakým způsobem byla vyhodnocena kvalita uskutečněných reklamních služeb a s jakým výsledkem. K žalobní námitce, že uzavření písemné smlouvy v tomto případě bylo bez logického či ekonomického opodstatnění, žalovaný dále uvedl, že bylo na žalobkyni, aby přijala veškerá rozumná opatření, která po ní lze požadovat, aby předešla své účasti na daňovém podvodu. Dle žalovaného sice bylo v dispozici žalobkyně, jakým způsobem a s jakým obsahem uzavřela smlouvy se svým obchodním partnerem, v případě existence daňového podvodu je nicméně po daňovém subjektu vyžadována vyšší míra obezřetnosti a vyšší požadavky na rozsah a kvalitu opatření přijatých k prevenci účasti na tomto podvodu. Jinými slovy, nepočínala-li si žalobkyně při svém obchodním jednání obezřetně (tj. že nebyl přesně specifikován rozsah reklamního plnění, resp. chybí ustanovení týkající se velikosti, počtu a umístění loga, přičemž také absentuje ujednání pro případ neplnění podmínek smlouvy), vystavila se riziku ztráty nároku na odpočet DPH. Žalovaný poté závěrem uvedl, že bylo na žalobkyni, aby si dostatečným způsobem prověřila svého dodavatele DG Advantage s. r. o., což dle žalovaného vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, k čemuž mohla sloužit právě i skutečnost, že nadepsaná společnost neplnila svoji zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin. To však žalobkyně dle žalovaného neučinila, a proto nešlo hovořit o tom, že by podnikla veškeré kroky, které od ní bylo možno rozumně očekávat, aby předešla své účasti na daňovém podvodu.

Replika žalobkyně

10. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na své žalobní argumentaci. Zmínila přitom, že cenu za předmětné plnění mohl žalovaný zpochybnit už v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob, která u ní probíhala za stejná období jako kontrola DPH. Nic takového se však nestalo. Z dřívějšího vyjádření žalobkyně pak nelze dovozovat, jak učinil žalovaný, že znala cenu reklamy mezi prvními články v dodavatelském řetězci. Předmětné vyjádření žalobkyně totiž vyjadřovalo pouze to, že věděla, že majitelé vozů reklamu poskytují za stejnou cenu, za kterou ji žalobkyně nakoupila. Všechna plnění si žalobkyně kontrolovala z dodaných fotografií a videozáznamů. Taková kontrola byla dostatečná na to, aby žalobkyně věděla, že reklama byla ve smluveném rozsahu fakticky realizována. Dle žalobkyně ve věci nebylo podstatné, kde, kdo a komu předal dokumenty Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokazující faktickou realizaci reklamy. Předmětnou reklamu žalobkyně nakoupila za standardních podmínek, když v obchodním rejstříku zkontrolovala existenci dodavatele DG Advantage s. r. o. i osobu jejího jednatele, jakož i skutečnost, že se nejednalo o nespolehlivého plátce DPH. V závěru repliky žalobkyně odkázala na případ, kdy i Generální finanční ředitelství bylo účastno podvodu na DPH, v rámci kterého mělo splnit svoji povinnost preventivních opatření prověřením obchodního partnera, jak požadovalo po žalobkyni v dané věci.

Duplika žalovaného

11. V reakci na podanou repliku žalovaný uvedl, že není vyloučeno, aby žalobkyně z hlediska zákona o daních z příjmů splnila podmínky pro uznání nákladu na reklamu v plné výši, zatímco pro uznání nároku na odpočet DPH by žalobkyně podmínky stanovené v zákoně o dani z přidané hodnoty již nesplnila. Dále žalovaný vyjádřil pochybnosti nad jakoukoliv analogií nyní posuzované věci s případem daňového podvodu, na jehož konci mělo stát Generální finanční ředitelství, neboť v tomto případě Generální finanční ředitelství nenakupovalo zboží pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, a proto ani neuplatňovalo nárok na odpočet DPH, zaplacené v rámci nákupu tohoto zboží. Závěrem žalovaný zopakoval, že žalobkyně v rámci předmětného obchodního vztahu nebyla dostatečně obezřetná, přičemž bylo třeba k jednotlivým opatřením přistoupit s ohledem na individuální okolnosti daného případu.

Triplika žalobkyně

12. Žalobkyně se ve své triplice zabývala případem daňového podvodu, na jehož konci stálo Generální finanční ředitelství, přičemž doplnila, že si stejným způsobem jako Generální finanční ředitelství v odkazovaném případě prověřila svého dodavatele, čímž prokázala, že nevěděla a vědět nemohla, že její obchodní partner byl účasten podvodu na DPH.

Posouzení věci soudem

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci řízení shodně uvedli, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání.
14. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady přitom vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci zjištěny nebyly.
15. Soud po přezkoumání skutkového i právního stavu věci a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

16. Ze správního spisu postoupeného soudu žalovaným přitom byly zjištěny tyto podstatné skutečnosti. Žalobkyně podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období duben, červen až říjen a prosinec 2011. Správce daně poté u žalobkyně zahájil dne 16. 5. 2013 daňovou kontrolu za zdaňovací období 1. – 12. měsíc roku 2010, 1. – 12. měsíc roku 2011 a 1. – 12. měsíc roku 2012 (viz protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 1170915/13/2510-05401-506820). Dne 2. 12. 2015 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění na DPH za předmětná zdaňovací období (viz sdělení č. j. 2296172/15/2510-60561-507647). K výsledku kontrolního zjištění se pak žalobkyně vyjádřila dne 12. 1. 2016. Dále dne 18. 2. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledky předmětné daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 17. 2. 2016, č. j. 210437/16/2510-60561-507647).
17. Podle zjištění správce daně v nadepsaných zdaňovacích obdobích žalobkyně deklarovala mj. přijetí reklamních služeb od dodavatele DG Advantage s. r. o., což doložila přijatými fakturami vystavenými jmenovanou společností, na základě kterých uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Správce daně nicméně žalobkyni neuznal z těchto zdanitelných plnění nárok na odpočet DPH, a to kvůli jejímu vědomému zapojení do podvodného jednání. Správce daně nezpochybnil splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak shledal skutečnosti, svědčící o zapojení žalobkyně v řetězci plátců účastnících se podvodu na DPH. Za těchto okolností pak nebylo možno žalobkyni jí uplatněný nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele DG Advantage s. r. o. uznat. Správce daně tak žalobkyni shora uvedenými dodatečnými platebními výměry doměřil DPH za dotčená zdaňovací období.
18. Proti těmto rozhodnutím se žalobkyně následně odvolala, nicméně žalovaný dne 2. 2. 2017 žalobou napadeným rozhodnutím podaná odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění dospěl k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazovaly znaky standardního obchodního vztahu. S odkazem na závěry plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU se pak žalovaný zaměřil na posouzení, zda předmětné obchodní transakce splňovaly znaky podvodného jednání na DPH, tzn. 1) existence podvodného řetězce subjektů a chybějící daně; 2) existence objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) zda byla žalobkyní přijata veškerá opatření, která po ní mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistila svoji neúčast na daňovém podvodu.
19. Ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce žalovaný (na základě podrobného popisu dodavatelsko-odběratelského řetězce ve vztahu k žalobkyní poskytovaným reklamním službám) dospěl ke zjištění, že v rámci předmětného řetězce došlo u dodávek služeb k výraznému navýšení ceny a zároveň k manipulaci s cenou za deklarovaná plnění, když pronájem reklamní plochy od Ing. V. P. pro Mount Futapu s. r. o. byl ve výši 20 000 Kč bez DPH za jeden závod a poskytnutou reklamou. Mount Futapu s. r. o. pak zajistila pro DG Advantage s. r. o. komplexní reklamní služby včetně pronájmu plochy vozidla ve výši 1 650 000 Kč bez DPH za jeden závod. U posledních dvou sporných plnění mezi těmito subjekty pak došlo ke snížení ceny na částku 825 000 Kč bez DPH za jeden závod. Dodavatel DG Advantage s. r. o. poté poskytl žalobkyni pronájem reklamní plochy a umístění loga na vozidle rallye za cenu 850 000 Kč bez DPH za jeden závod. K tomu bylo dále konstatováno, že jednatelem Mount Futapu s. r. o. byl v rozhodné době S. Č., který tak měl uzavřít se společností DG Advantage s. r. o. smlouvy o pronájmu reklamní plochy. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ing. R. L., který byl v tutéž dobu jednatelem DG Advantage s. r. o. však sdělil, že za Mount Futapu s. r. o. jednal V. Š., jenž byl přítomen při podpisu předmětných smluv. S. Č. přitom o činnosti Mount Futapu s. r. o. nic nevěděl a nikdy za tuto společnost nic nepodepisoval. Stejně tak nevěděl ani o osobě Ing. V. P. Podpis uvedený na smlouvách nebyl jeho, přičemž se stal jednatelem Mount Futapu s. r. o. toliko na základě žádosti jeho kamarádů, mezi kterými byl i V. Š. (tj. dřívější jednatel této společnosti). Téměř veškeré finanční prostředky, které byly po převodech přes příslušné bankovní účty na účtu Mount Futapu s. r. o., pak byly vybírány v hotovosti V. Š. Mount Futapu s. r. o. přitom podala daňová priznání k DPH za zdaňovací období roku 2011, ale vykázané daňové povinnosti neuhradila. Pro místně příslušného správce daně se pak tato společnost stala nekontaktní, stejně jako její zástupce na základě plné moci V. Š. Její zapsané sídlo je pouze sídlem adresným, přičemž bylo též zjištěno, že k 31. 12. 2011 neměla Mount Futapu s. r. o. žádné zaměstnance a vykazovala osobní náklady ve výši 0 Kč. Žalovaný tedy konstatoval, že nadepsané skutečnosti ve svém celku svědčily tomu, že předmětné obchodní transakce žalobkyně byly zatíženy podvodem na DPH.

20. Žalovaný dále vymezil celkem šest objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobkyně dozvědět se o podvodném jednání. Za první z nich žalovaný považoval zásadní nadhodnocenost reklamních služeb, když prvotní náklady na reklamu byly mnohonásobně nižší než ty, které uhradila za reklamní služby žalobkyně. Další okolností byl dle žalovaného pochybný výběr dodavatele, ke kterému mělo dojít na základě průzkumu trhu, resp. zjištění žalobkyně, že ceny dodavatele DG Advantage s. r. o. byly na stejné úrovni jako ceny reklamy, kterou měl umístěnu na závodních vozech již dříve. Žalovaný k tomu odkázal na srovnání učiněné ve zprávě o daňové kontrole, týkající se reklamních služeb poskytovaných žalobkyni DANDY STEEL s. r. o. v průběhu roku 2010 a reklamních služeb poskytovaných dodavatelem DG Advantage s. r. o. v průběhu roku 2011. V průběhu roku 2010 bylo totiž prezentováno podstatně větší logo žalobkyně, které bylo navíc umístěno na různých místech karosérie závodního vozu, přičemž cena za takové plnění za jeden závod bylo dle daňových dokladů o 150 000 Kč bez DPH nižší než u dodávek od DG Advantage s. r. o. Podle žalovaného tak byl výběr dodavatele DG Advantage s. r. o. neopatrný, což potvrzoval i fakt, že si žalobkyně nemohla ověřit základní údaje o této společnosti ve sbírce listin, kde byly účetní závěrky zveřejněny až v roce 2015. Dále žalovaný upozornil, že v průběhu daňové kontroly žalobkyně nepředložila k provedeným reklamním plněním od DG Advantage s. r. o. žádné důkazní prostředky, kterými by doložila, jakým způsobem a kde došlo k předání kompletní dokumentace závodu, a jakým způsobem byla vyhodnocena kvalita uskutečněných reklamních služeb a s jakým výsledkem. Žalovaný poté zmínil i nedostatečně ošetřenou smluvní dokumentaci, když žalobkyně v uzavřených smlouvách o pronájmu reklamních ploch s DG Advantage s. r. o., které se týkaly jednotlivých závodů Mistrovství České republiky v rallye, na základě kterých měla být zajištěna propagace loga žalobkyně na soutěžním vozidle, neměla přesně specifikován rozsah reklamního plnění. Konkrétně zde nebyla ustanovení týkající se velikosti, počtu či umístění loga a chyběla zde také ujednání pro případ nesplnění podmínek smlouvy. Podle žalobkyně pak mělo docházet k upřesnění velikosti reklamy a jejího umístění prostřednictvím e-mailové komunikace, avšak toto své tvrzení nedoložila žádnými důkazními prostředky. Dle žalovaného též nebylo zřejmé, zda si žalobkyně prověřovala své obchodní partnery a jejich předcházející činnost. Žalobkyně přijímala reklamní služby již v roce 2010 a pokračovala i v průběhu let 2011 a 2012, přičemž dodavatele reklamních plnění střídala. Žalovaný pak i tuto okolnost shledal jako nestandardní. Závěrem žalovaný zmínil, že podle žalobkyně docházelo k předávání Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

podepsaných smluv či podkladů z jednotlivých závodů poštou, což však bylo v rozporu s tvrzením jednatele DG Advantage s. r. o. Ing. R. L., který sdělil, že při podpisu smlouvy s žalobkyní byli přítomni oba jednatele.

21. Poté žalovaný zkoumal, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistila svoji neúčast na daňovém podvodu, přičemž dospěl k závěru, že tak žalobkyně neučinila. Žalobkyně měla dle žalovaného především postupovat s péčí řádného hospodáře, resp. měla věnovat větší pozornost hodnotám předmětných plnění, výběru svého dodavatele DG Advantage s. r. o., smluvním ujednáním s touto společností a ověření údajů o svém dodavateli. Žalobkyně, s odkazem na její vyjádření ve věci, dle žalovaného nějaké informace k dispozici měla, avšak nedbale je vyhodnotila. Dalším důvodem pro neuznání přijetí rozumných opatření žalobkyně byl fakt, že nepředložila prvostupňovému správci daně žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala, jakým způsobem vybírala dodavatele DG Advantage s. r. o. a jakým způsobem s ním navázala spolupráci, zda si ověřovala jeho zkušenosti při poskytování reklamních služeb a dobu působení této společnosti na trhu poskytovatelů reklamních služeb. Žalobkyně si v rámci předmětných obchodních transakcí počínala též neobezřetně, jelikož uzavřela s DG Advantage s. r. o. smlouvy o pronájmu reklamních ploch, které byly velmi obecné. Žalobkyně tedy nemohla být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojila do podvodného jednání. Žalobkyně pak mohla dle žalovaného již jen z obchodního rejstříku zjistit, že DG Advantage s. r. o. nezveřejňuje údaje z účetních závěrek, což zjevně nesvědčilo o její důvěryhodnosti.
22. S ohledem na skutečnost, že ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostála, konstatoval žalovaný, že neunesla důkazní břemeno, neboť právě ona měla v řízení předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplynulo, že jednala v dobré víře a učinila veškerá rozumná opatření, které po ní bylo možno rozumně očekávat, aby se vyhnula účasti na podvodném jednání.
23. Podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění blíže vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet daně je přitom plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je pak daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť tento nárok ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“), je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11).
24. Nutno též upozornit, že problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (v návaznosti na judikaturu Soudního dvora EU – viz např. již nadepsaný rozsudek ve věci Mahagében; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu přitom zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (tj. plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo ji přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává daňová přiznání a stává se pro správce daně nekontaktní) následované inkasem odpočtu plátcem typu „broker“ (tj. plátce, kterému vzniká odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi „missing traderem“ a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156: *„Pojmem podvod na DPH se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty“.*

25. Ve shodě s touto judikaturou tak zdejší soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (resp. správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
26. Jak už bylo výše obsáhle rekapitulováno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce dospěl k závěru (shodně se správcem daně), že jednak posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, a jednak že v řetězci, jehož byla žalobkyně součástí, došlo k podvodu, jelikož existence chybějící daně, resp. nekontaktního článku v tuzemsku, u kterého došlo k signifikantnímu navýšení ceny reklamních služeb, byla prokázána. Soud se pak s těmito právními závěry žalovaného (a správce daně) i se způsobem, jakým je odůvodnil, plně ztotožňuje, neboť žalovaný velmi podrobným způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí.
27. Klíčovými znaky řetězových obchodů, jak byly popsány ve shora odkazované judikatuře Nejvyššího správního soudu a jejichž cílem je především vylákání odpočtu na DPH ze státního rozpočtu, je přitom existence několika po sobě jdoucích prodejů zboží či poskytnutí služeb mezi různými subjekty, kdy se zpravidla na počátku řetězce a v jeho průběhu objevují neznámé, resp. nekontaktní subjekty (jak vyplývá ze zjištění správce daně, v daném případě se jednalo o Mount Futapu s. r. o., která byla součástí prověřovaného obchodního řetězce), přičemž v jejich rámci dochází k využití subdodavatelů, u nichž je cena za poskytnutí služby postupně navyšována. Poskytování služeb v řetězci, v němž dojde v rámci jednoho článku ke zvýšení ceny za poskytnutí služby z řádu několika tisíc či desetic tisíc na řád několika statisíc či milionů korun dle názoru soudu nelze považovat za zcela standardní a zejména realizovatelné při dodržení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

běžných obchodních podmínek. Pokud jde o identifikaci chybějící daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že dodavatel DG Advantage s. r. o., daň přiznal, ale společnost Mount Futapu s. r. o. DPH neuhradila. Závěr žalovaného je pak v tomto ohledu podle zdejšího soudu v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeném například v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, v němž zdůraznil, že „[s]amotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.“ Těto povinnosti tedy žalovaný dostal, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně vymezil a konkretizoval, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud ve své konstantní judikatuře, „povinností správních orgánů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“ (srov. např. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50).

28. S ohledem na obsah žalobních námitek lze nadto konstatovat, že závěry žalovaného, že v rámci daného obchodního řetězce při poskytování reklamních služeb došlo ke spáchání daňového podvodu, sama žalobkyně výslovně nerozporovala. Podstatu žalobní argumentace pak tvořila především její nesouhlasná polemika (v podstatě totožným způsobem uplatněná již v rámci daňového řízení) s právním závěrem žalovaného (resp. správce daně), že coby účastník řetězce obchodních transakcí, který měl být zasažen podvodem na DPH, mohla či měla o tomto podvodném jednání vědět, přičemž nepřijala vhodná opatření k eliminaci rizika své účasti na tomto podvodném jednání, v důsledku čehož jí nebyl přiznán uplatňovaný nárok na odpočet daně za dotčená zdaňovací období roku 2011, přestože splnila hmotněprávní podmínky dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.
29. Prokázání povědomí daňového subjektu o podvodném jednání na DPH poté představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží skutečně pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, v němž bylo vysloveno, že „[z]nakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě 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 prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“ Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož byl daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v již odkazovaném rozsudku ve věci Optigen, v němž bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci Federation of Technological Industries a další, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci Netto Supermarkt, C-271/06).

30. Soudní dvůr EU tedy ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci Mahagében či ve věci Federation of Technological Industries a další).
31. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tudíž rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce v řetězci neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci přitom musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
32. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá sama o sobě není nezákonná, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. I tyto nepřímé důkazy pak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud též zdůraznil, že pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, 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, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoliv. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu s prvopisem potvrzuje G. Z.

soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

33. Z výše uvedeného tak vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně je v řešené věci to, zda věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobkyně je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo shora popsáno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil celkem šest objektivních okolností, přičemž zdejší soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde znovu podrobně rekapitulovat. Prizmatem závěrů plynoucích z judikatury Nejvyššího správního soudu pak soud zaměřil svoji pozornost na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto okolnosti ve svém souhrnu svědčí o povědomí žalobkyně o její účasti na podvodném jednání. Jinak řečeno, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobkyni z důvodu její účasti na podvodu na DPH může na základě skutečností zjištěných v rámci daňového řízení obstát.
34. Pokud se tedy jedná o první žalovaným (resp. správcem daně) namítanou objektivní skutečnost, tj. zásadní nadhodnocenost daných reklamních služeb, je předně příležité odkázat na závěry plynoucí z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013-74, že „[p]okud si žalobce objednal u DG Advices s. r. o. reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována a fakturována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k žalobci nemůže být žalobci za stávajícího skutkového stavu kladeno k tíži. To, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit. Optikou žalovaného by jakýkoliv daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení celého řetězce než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup žalovaného představuje již příliš intenzivní překročení požadavků na důkazní břemeno žalobce. Dále, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008 ve věci sp. zn. 1 Afs 15/2008 vyplývá, že pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, 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 dani z přidané hodnoty, lze takové osobě odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. (...) Pakliže žalovaný zmiňuje „enormní“ částky za předmětná plnění, nejedná se ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu o jakkoli relevantní zpochybnění ceny poskytnutých plnění.“. Citovaný právní názor Krajský soud v Brně následně rozvinul rozsudkem ze dne 22. 8. 2017, č. j. 62 Af 76/2015-68, v němž (ve věci obdobné nyní projednávanému případu) konstatoval, že „[z]jišťování ceny obvyklé za poskytování tohoto typu reklam na obdobném typu akcí vůbec nebylo předmětem daňové kontroly. Nebylo zjištěno, že by cena vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy byla natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by to žalobce coby konečný zákazník s ohledem na své znalosti a schopnosti musel rozpoznat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, č. j. 8 Afs 72/2007-65). Správce daně ani žalovaný se nezabývali tím, že by za poskytnutí tohoto typu reklamy na daném typu akcí byla inzerentem zaplacená cena jiná než na trhu v daném období běžná, nýbrž hodnotili konkrétní cenu reklamy v rámci řetězce společností, které ji postupně přeprodávaly až k žalobci. Proto se ani zdejší soud touto otázkou, k níž směřují

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

některé žalobní námitky a důkazní návrhy, zabývat nemohl (žalobce v této souvislosti poukazuje na konkrétní majitele závodních speciálů, kteří poskytují reklamu tzv. napřímo), neboť o zjištění ceny jiné než obvyklé se skutkové a právní důvody napadeného rozhodnutí neopírají.“ (srov. též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 26/2017-109).

35. Vzhledem k tomu, že okolnosti, za kterých žalovaný v nyní posuzované věci usoudil o nadhodnocenosti reklamních služeb poskytnutých žalobkyni v posledním článku řetězce obchodů, se ve své podstatě shodují se skutečnostmi v odkazovaných případech řešených Krajským soudem v Brně, zdejší soud neměl jakéhokoli důvodu se od nadepsaných judikатурních závěrů odchýlit. Ani v aktuálně řešeném případě totiž žalovaný ve vztahu k předmětnému plnění řádně nezkoumal, jaká byla cena obvyklá za poskytování obdobných reklamních služeb, resp. neprokázal, že by cena za poskytnuté reklamní služby byla natolik zjevně vyšší, než byla cena obvyklá, a že by tak žalobkyně mohla a měla tuto skutečnost najisto rozpoznat. Závěry o nadhodnocení reklamy žalovaný učinil toliko v rámci porovnávání ceny za předmětné reklamní služby na počátku (tj. výpovědi Ing. V. P. jako provozovatele závodního vozidla) a na konci daného reklamního řetězce, což je postup zjevně nesprávný, neboť výrazné zvýšení ceny za poskytování služby či zboží je právě pojmovým znakem daňového podvodu, jak bylo ostatně popsáno už dříve. Stejně tak byl v této souvislosti nepřipadným i odkaz žalovaného na daňovou kontrolou dotčený jiný reklamní řetězec s účastí žalobkyně, když tato měla konkrétně s DANDY STEEL s. r. o. uzavřít v roce 2010 obdobné smlouvy o reklamě, přičemž cena za taková plnění za jeden závod byla dle daňových dokladů o 150 000 Kč bez DPH nižší než u dodávek od DG Advantage s. r. o., neboť v této části nebyly daňovou kontrolou zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně, toliko z důvodu, že se DANDY STEEL s. r. o. stala pro správce daně nekontaktní a nemohlo tak být ověřeno uskutečnění dotčeného zdanitelného plnění. Nadepsané skutečnosti tudíž nemohou být přičítány k tíži žalobkyně, neboť soudu za daného stavu věci není zřejmé, jak tato měla, při neprokázání neobvykle vysoké ceny za předmětné reklamní služby, navýšení ceny mezi jinými články obchodního řetězce identifikovat. Na shora uvedených závěrech pak nemůže nic změnit ani tvrzení žalovaného, že si žalobkyně byla vědoma konkrétní ceny za reklamu, kterou požadoval samotný provozovatel závodního vozidla, když pro tento závěr žalovaný využil toliko jednu větu žalobkyně, byť komplikovaně formulovanou, avšak zjevně vytrženou z celkového kontextu jejího vyjádření ve věci, která v rámci její argumentace stran ceny obvyklé seznatelně ústila v upozornění na povinnost daňových orgánů prokázat, že předmětná reklama nebyla nabyta v dobré víře.
36. K tomu je možné též znovu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, z něhož se podává, že „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předešlé své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že „je zarážející“, „nelogické“, „je nutno se pozastavit“, „není obvyklé“ či „je s podivem“. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně. Právě touto optikou zdejší soud nahlédl na odůvodnění údajné nestandardnosti smluv o poskytování předmětných reklamních služeb, uzavřených mezi žalobkyní a DG Advantage s. r. o., jakož i na samotný vztah mezi těmito subjekty, přičemž konstatuje, že v daném případě nejsou tvrzení žalobkyně ve věci nikterak nemyslitelná, absurdní, či mimo realitu, aby si žalovaný mohl učinit pouze na základě svých domněnek závěr, vedoucí k (nepochybné) vědomosti žalobkyně o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, přičemž ani žalovaný nestandardnost žalobkyní tvrzené běžné obchodní praxe v průběhu správního řízení (zcela konkrétním způsobem) neprokázal. Soud proto v této části uzavírá, že žalovaným tvrzená nestandardnost obchodního vztahu mezi žalobkyní a DG Advantage s. r. o. není za dosud zjištěného stavu věci okolností, ze které by bylo možno usuzovat na povědomí žalobkyně o existenci daňového podvodu.

37. V návaznosti na výše konstatované lze pak stejně hodnotit i ve vztahu k žalovaným uvedené podezřelé okolnosti výběru dodavatele předmětné služby, resp. prověření daného obchodního partnera ze strany žalobkyně. Poskytování reklamních služeb (sub)dodavatelským způsobem totiž dle hodnocení soudu nevykazuje absolutně žádné znaky podezřelého jednání (poukázat je možno na fungování reklamních agentur), neboť se jedná o zcela běžný způsob zajištění povinnosti plnění ze smlouvy, jež může být obsaženo v podstatě v jakékoli smlouvě o poskytování služeb či zboží. Nadto je třeba uvést, že v souladu se soukromoprávní zásadou autonomie vůle bylo zcela v dispozici smluvních stran, jakým způsobem mezi sebou domluví splnění závazků, vyplývajících ze smlouvy, stejně jako bylo zcela na vůli žalobkyně, zda „starost“ s vyjednáváním podmínek pro poskytnutí reklamních služeb ponese sama v rámci svých personálních možností či zda se rozhodne veškeré záležitosti, spojené se zajištěním a umístěním své reklamy na závodní vozidlo, delegovat na jiný subjekt. Žalobkyně přitom v rámci daňového řízení myslitelným způsobem popsala svoji motivaci a způsob výběru (na základě doporučení) právě dodavatele DG Advantage s. r. o., přičemž žalovaným v této části nebyla zjištěna a konkrétně popsána žádná personální, majetková či jiná (účelová) provázanost daných subjektů. V kontextu prověření jmenovaného obchodního partnera žalobkyně lze současně poukázat na jí tvrzenou lustraci této společnosti v obchodním rejstříku, z něhož jistým způsobem vyplývala dlouhodobá stabilita tohoto subjektu.
38. K absenci kontroly plnění (reklamy) ze strany žalobkyně poté soud odkazuje zejména na skutečnost, že i z obsahu samotného správního spisu je zřejmé, že žalobkyně umístění svého loga na sjednaném závodním automobilu kontrolovala (resp. nepochybně kontrolovat mohla) právě prostřednictvím fotodokumentace a videozáznamů z Mistrovství České republiky v rallye, když se jednalo o mediálně sledovaný závodní seriál, jak ostatně žalobkyně po celou dobu daňového řízení konsekventně tvrdila. Tento závěr lze opřít také o skutečnost, že úhradu částky, sjednané za poskytnutí reklamních služeb, žalobkyně provedla vždy až po ověření toho, že předmětné reklamní služby byly skutečně provedeny (tj. po skončení každého nasmlouvaného závodu). Nadto je z předmětných smluv zřejmé, že primárním plněním DG Advantage s. r. o. mělo být právě zajištění vyobrazení loga žalobkyně na předem určeném závodním automobilu, k čemuž najisto došlo a žalobkyně si tuto skutečnost měla možnost naprosto jednoduše a řádným způsobem ověřit.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Dle krajského soudu tak ani tato okolnost nemohla být jednoznačným podkladem pro závěr o (možné) vědomosti žalobkyně o existenci daňového podvodu. Na tomto hodnocení (tj. zjevné možnosti kontroly předmětného plnění) přitom nemůže nic změnit ani poukaz žalovaného na to, že jednatel DG Advantage s. r. o. ve své výpovědi uvedl, že se s jednatelem žalobkyně setkal v rámci řešení smlouvy o reklamě a při předání podkladů osobně, když žalobkyně zmínila toliko komunikaci stran jednotlivých reklam prostřednictvím pošty a e-mailů, neboť obsahem obou vyjádření byly též zmínky o značném časovém odstupu, kdy si na konkrétní okolnosti posuzovaných případů dotčené osoby již přesně nepamatovaly. V tomto ohledu zejména nutno upozornit i na skutečnost, že vyjádření samotné žalobkyně bylo značně obecnou odpovědí na výzvu správce daně, týkající se několika jejích obchodních partnerů, nikoliv tedy pouze DG Advantage s. r. o. V rámci soukromoprávních vztahů pak není povinností, aby obchodní partneři při své činnosti (zde toliko předávání podkladů), vyhotovovali a dále uchovávali předávací dokumentaci či jiné záznamy, popř. též vedli jakoukoliv formalizovanou evidenci, dokladující každý jejich jednotlivý úkon ve věci.

39. Pokud se dále jedná o hodnocení žalovaného, že smlouvy o poskytování reklamních služeb, uzavřené mezi žalobkyní a DG Advantage s. r. o., nebyly dostatečně konkrétní, soud i v tomto ohledu uzavírá, že se nejedná o okolnost, která by svou neobvyklostí měla dosahovat takové intenzity, že by ji bylo možno samu o sobě považovat za skutečnost svědčící o tom, že by žalobkyně věděla či alespoň mohla vědět o existenci daňového podvodu. V jednotlivých smlouvách, uzavřených mezi žalobkyní a DG Advantage s. r. o. byla vždy uvedena jednoznačná identifikace smluvních stran, dále identifikace poskytovaných služeb, tedy zajištění reklamy na konkrétním vozidle v průběhu konkrétního automobilového závodu rallye a cena za poskytnutou službu, včetně dalších doplňujících ustanovení, týkajících se například způsobu fakturace za poskytnuté služby. Dle názoru zdejšího soudu tak předmětné smlouvy obsahovaly veškeré podstatné náležitosti pro daný typ smlouvy, přičemž argumentovala-li žalobkyně tím, že následný způsob přesného umístění reklamy nebylo v daném případě nezbytné sjednávat, neboť nejprve zkontrolovala splnění závazku DG Advantage s. r. o., vyplývajících z uzavřených smluv o poskytování reklamních služeb, a až následně uhradila smlouvenou cenu za poskytnuté služby, nebylo možno se při posouzení této konkrétní okolnosti spokojit s tvrzením žalovaného, že takto nekonkrétně uzavřená smlouva v obchodních vztazích u znalého subjektu byla velmi nezvyklá. Za daného stavu totiž nebylo vyloučeno, v kontextu žalobkyní setrvale uplatněných tvrzení, právě takové jednání označit za běžnou obchodní praxi.
40. Zdejší soud proto v daném případě uzavřel, že žalovaný (resp. správce daně) při odepření nároku na odpočet DPH žalobkyně nesplnil svoji povinnost (tj. neunesl důkazní břemeno) spočívající v prokázání objektivních okolností, z nichž lze učinit jednoznačný závěr, že žalobkyně věděla nebo přinejmenším mohla vědět, že je součástí podvodu, popř. že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodného jednání. K tomu je možné doplnit odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016–30, v němž bylo konstatováno, že „[p]okud tedy stěžovatel (pozn. soudu - zde žalovaný správní orgán) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují.“
41. V nadepsaném kontextu poté soud vyhodnotil i námitku žalobkyně, zpochybňující způsob, jakým se žalovaný vypořádal s jejím tvrzením, že učinila všechna opatření k tomu, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

aby zabránila své účasti na daňovém podvodu. Jak již dříve konstatoval Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, „*zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). „*Povinnost prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu, přitom leží na daňovém subjektu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). „*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.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).

42. V této souvislosti nicméně Nejvyšší správní soud též opakovaně zdůraznil, že zmiňované důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. „*Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 daňového řádu, a § 64 zákona o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout „všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“*, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46).
43. Zdejší soud tak v první řadě uvádí, že většina tvrzení žalovaného, kterými rozporoval skutečnost, že by žalobkyně prokázala, že učinila vše, co od ní bylo možno rozumně očekávat, aby eliminovala svoji účast na podvodném jednání, bylo v podstatě rekapitulací okolností, ze kterých žalovaný dovozoval, že žalobkyně věděla či mohla vědět o existenci samotného daňového podvodu. Nutno však upozornit, že tyto okolnosti - vycházející z dosud učiněných zjištění - nemohly být relevantním hlediskem pro zhodnocení toho, zda žalobkyně učinila kroky k samotné prevenci své účasti na podvodném jednání. Předmětné okolnosti totiž měly pouze prokázat, že žalobkyně o podvodném jednání věděla či vědět mohla. Nicméně, jak už bylo dříve popsáno, zdejší soud za daného stavu vyhodnotil žalovaným uvedené okolnosti, o které se opíral jeho závěr ve věci stran vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, za nedostatečné. Jediná relevantní skutečnost, kterou tedy v daném ohledu žalovaný v napadeném rozhodnutí zmínil a která by skutečně mohla ovlivnit pohled na přístup žalobkyně k prevenci účasti na podvodném jednání, bylo tvrzení o neověření existence řádných účetních závěrek DG Advantage s. r. o. v obchodním rejstříku. K tomu je však třeba konstatovat, že samotná neexistence účetních závěrek v obchodním rejstříku nesvědčí o zjevné nespolehlivosti obchodního partnera jako takového, a to zejména v situaci, kdy byl obchodní partner v postavení dodavatele, a tudíž na jeho straně neležela povinnost k úhradě sjednané ceny za poskytnuté služby. Žalobkyně přitom v daňovém řízení i před krajským soudem poukázala na skutečnost, že si ověřila

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

délku existence DG Advantage s. r. o. v obchodním rejstříku, stabilitu obsazení jejích orgánů i to, že tuto společnost prověřila v registru nespolehlivých plátců DPH, přičemž si ze zkoumaných skutečností učinila úsudek, že DG Advantage s. r. o. byla v rozhodnou dobu spolehlivým obchodním partnerem. Žalovaný zároveň provedení těchto kroků žalobkyní nijak v odvolacím řízení nerozporoval, když je pouze vyhodnotil za nedostatečné. S tímto hodnocením se ovšem zdejší soud neztotožnil, neboť bylo právě věcí daňových orgánů, aby dostatečně zjistily a právně prokázaly objektivní okolnosti, které by v souhrnu tvořily logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, umožňující uzavřít, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci a že žalobkyně neučinila všechna opatření k tomu, aby zabránila své účasti na takovém daňovém podvodu.

44. Zdejší soud pak závěrem posouzení dané věci pro úplnost uvádí, že neshledal důvodnou námitku žalobkyně týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu opomenutí jí navrženého důkazu „šetřením u Ing. V. P. za účelem zjištění ceny, za kterou reklamu poskytoval koncovým odběratelům“, neboť takovýto důkazní návrh ve věci nebyl žalobkyní řádně uplatněn, resp. žalobkyně předmětný důkazní návrh výslovně neučinila obsahem jejích podání vůči daňovým orgánům. Ty se pak v odůvodnění svých rozhodnutí zcela logicky takovým „návrhem“ nezabývaly, resp. ani zabývat nemohly. Za dané situace tak nelze z absence reakce daňových orgánů na neexistující důkazní návrh dovozovat nepřezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí. Nutno přitom v daném ohledu, s odkazem na již dříve konstatované, též připomenout, že výpověď Ing. V. P. ve věci nepochybně byla ze strany žalovaného hodnocena, k čemuž pak zdejší soud v podrobnostech odkazuje na již shora uvedené.
45. Nad rámec učiněného odůvodnění rozsudku pak zdejší soud pouze pro doplnění uvádí, že tvrzení žalobkyně, ve kterém tato upozornila na údajné zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodního řetězce, nepovažuje ve vztahu k nyní projednávané kauze za jakkoliv relevantní, ať již z hlediska zúčastněných subjektů, tak zejména z povahy věci samotné, když Generální finanční ředitelství neuplatňovalo nárok na odpočet DPH, přičemž tak daný odkaz nemohl sloužit jako „ilustrativní příklad“, jak zjevně uvažovala žalobkyně.
46. Soud tedy vzhledem k veškerým shora popsáním skutečnostem napadené rozhodnutí výrokem I. rozsudku zrušil, a to z důvodu, že skutkový stav, který vzaly daňové orgány za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V dalším řízení přitom bude žalovaný vázán právním názorem soudu dle § 78 odst. 5 s. ř. s., přičemž tak bude na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad, tj. aby prokázal, že žalobkyně měla či alespoň mohla vědět, že byla zapojena v transakci zatíženou daňovým podvodem.
47. Výrok II. rozsudku o náhradě nákladů řízení má poté oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud proto žalovanému uložil zaplatit jí do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 11 228 Kč. Tyto náklady jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu (tj. 3 000 Kč) a náklady zastoupení žalobkyně (daňovým poradcem) stanovenými dle § 9 odst. 4 písm. d), § 6 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), sestávající se z částky 6 200 Kč za dva úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu a za písemné podání nebo návrh ve věci samé (tj. žaloby) dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (tj. 2 x 3 100 Kč), včetně dvou paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupkyně žalobkyně je přitom plátcem DPH, a proto součást těchto nákladů tvoří rovněž tato daň podle § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 1 428 Kč (tj. 21 % DPH z nákladů právního zastoupení).

48. Soud naproti tomu žalobkyni nepřiznal nárok na náhradu nákladů řízení za úkony spočívající v podání repliky a tripliky podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, neboť se ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. nejednalo o důvodně vynaložené náklady řízení, a to vzhledem k samotnému obsahu repliky a tripliky. Žalobkyně zde totiž toliko opakovala již dříve uplatněná žalobní tvrzení, přičemž se zde též zabývala případem údajného zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodního řetězce, který však nikterak nesouvisel s nyní projednávanou věcí.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 19. května 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)