



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 GOLÁŇ**, 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. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

- II. Žádný z účastníků **nemá** v řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 5. 2021, č. j. 15 Af 42/2017-54, právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím své zástupkyně 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. Následně žalobkyně plně odkázala na obsah jejích odvolání proti dodatečným platebním výměrům správce daně, přičemž uvedla, že cenu za poskytnutou reklamu akceptovala z důvodu, že tato byla viditelně umístěna na vozidle nejlepšího jezdce rallye v České republice V. P. 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 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 ti jí nebyli schopni Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zajistit reklamu u jezdce V. P. Mount Futapu s. r. o. pak dle žalobkyně nikdo neznal a kontakt na Ing. V. P. neměla. Zjištění žalovaného tedy 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 je 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 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 absenteje 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 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

Doplnění vyjádření žalovaného

13. Žalovaný v doplnění vyjádření k žalobě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 114/2020-83, ve kterém byla dle jeho názoru posuzována prakticky totožná právní otázka a téměř totožný skutkový stav věci (tj. pořízení reklamních a propagačních služeb od DG Advantage s.r.o.). Dále žalovaný zmínil recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63, v němž byla také posuzována odpovídající právní otázka a skutkový stav věci (tj. pořízení reklamních a propagačních služeb od DG Advantage s. r. o.). Žalovaný k tomu doplnil, že v posledně uvedeném rozsudku mj. vystupoval i obdobný řetězec obchodních společností jako v nyní řešeném případě (tj. Mount Futapu s. r. o. a DG Advantage s. r. o.), přičemž Nejvyšší správní soud plně podpořil závěry přijaté orgány finanční správy týkající se prokázání existence objektivních okolností, které se částečně kryjí s objektivními okolnostmi identifikovanými v této věci. Za stěžejní objektivní okolnost přitom Nejvyšší správní soud v nadepsaném rozsudku označil extrémní rozdíl sjednaných cen plnění oproti cenám obvyklým.

Posouzení věci soudem

14. 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.
15. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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.

16. Soud po přezkoumání skutkového i právního stavu věci a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. 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).
18. 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 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 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.
19. 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 poté 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 žalobkyni přijata veškerá opatření, která po ní mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistila svoji neúčast na daňovém podvodu.
20. Ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce žalovaný (na základě podrobného popisu dodavatelsko-odběratelského řetězce ve vztahu k žalobkyni 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 reklamu. Mount Futapu s. r. o. pak zajistila pro

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 Stanislav Čech, který tak měl uzavřít se společností DG Advantage s. r. o. smlouvy o pronájmu reklamní plochy. Ing. Roman Linhart, který byl v tutéž dobu jednatelem DG Advantage s. r. o., však sdělil, že za Mount Futapu s. r. o. jednal Vítězslav Štefan, jenž byl přítomen při podpisu předmětných smluv. Stanislav Čech 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 Vítězslav Štefan (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 Vítězslavem Štefanem. Mount Futapu s. r. o. přitom podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2011, ale vykázané daňové povinnosti neuhradila. Pro místně příslušného správce daně se zároveň tato společnost stala nekontaktní, stejně jako její zástupce na základě plné moci Vítězslav Štefan. 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.

21. 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 měla 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 byla 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 také ujednání pro

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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 i tuto okolnost shledal jako nestandardní. Závěrem žalovaný zmínil, že podle žalobkyně docházelo k předávání podepsaných smluv či podkladů z jednotlivých závodů poštou, což však bylo v rozporu s tvrzením jednatele DG Advantage s. r. o. Ing. Robertem Linhartem, který sdělil, že při podpisu smlouvy s žalobkyní byli přítomni oba jednatele.

22. 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.
23. Žalovaný tedy s ohledem na skutečnost, že ze shromážděných důkazních prostředků dle jeho hodnocení jednoznačně vyplynulo, že žalobkyně své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostála, konstatoval, 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.
24. Na tomto místě je poté třeba též zrekapitulovat, že zdejší soud ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 19. 5. 2021, č. j. 15 Af 42/2017-54, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vadu řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného byl však rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79, nadepsaný rozsudek zdejšího soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. V této souvislosti tak soud konstatuje, že byl v dalším řízení podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve výše odkazovaném zrušujícím rozsudku, jak bude ostatně dále vyloženo.
25. Zároveň soud s ohledem na obsah a formulaci žalobních bodů připomíná, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). Je-li žaloba kuse či obecně zdůvodněna, je tím předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. K tomu lze Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

poukázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo uvedeno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni či dohledávat důkazní prostředky svědčící v její prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebíral roli advokáta žalobkyně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).

26. Ke zcela obecnému odkazu žalobkyně na obsah odvolacích důvodů, které uplatnila v rámci daňového řízení, pak soud konstatuje, že není jeho rolí ani to, aby v žalobkyni podaných odvoláních proti prvostupňovým rozhodnutím vyhledával skutečnosti, které jsou způsobilé být součástí žaloby. Za žalobní bod tak nelze považovat toliko odkaz žalobkyně na obsah jiných podání v rámci daňového řízení (zde konkrétně odvolání proti dodatečným platebním výměrům). Opačný postup by porušoval již dříve zmíněnou dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2006, č. j. 8 As 15/2005-70, ze dne 24. 7. 2007, č. j. 2 Afs 194/2006-52, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 9 Afs 103/2007-45, ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 As 53/2008-93, ze dne 25. 6. 2010, č. j. 5 Afs 91/2009-123, ze dne 20. 7. 2010, č. j. 8 As 65/2009-111, ze dne 30. 11. 2011, č. j. 5 As 5/2011-68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 46/2013-26, ze dne 29. 4. 2014, č. j. 6 As 128/2013-37, nebo ze dne 27. 8. 2014, č. j. 3 As 121/2013-40).
27. 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 plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících 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).
28. 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 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

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“.* (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). V rozsudku ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 114/2020-83, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[a]by mohl být daňovému subjektu nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu odepřen, musí správce daně nejdříve prokázat existenci daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61). Poté je nutné, aby na základě objektivních skutkových okolností posoudil, jestli plátce věděl nebo měl vědět, že se daňového podvodu účastní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).“ Dále je třeba zmínit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79, v němž bylo v rámci nyní řešeného případu konstatováno, že „[p]ovinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i SDEU stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen a další, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-42/11, Mahagében a Dávid, a rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, č. j. 4 Afs 10/2020-58, HYDROENERGIE). V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná rozumná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. (...) Dále lze podotknout, že zpochybňuje-li daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/2021-57, bod 16).“ Možno doplnit také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63, ve kterém bylo vysloveno, že „Nejvyšší správní soud již mnohokrát judikoval, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně (viz například rozsudky ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, nebo ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014-47). Judikatura jasně vychází z toho, že při posuzování, zda zjištěné okolnosti nasvědčují závěru, že daňový subjekt

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

alespoň mohl a měl vědět o své účasti na podvodných plněních, je třeba zjištěné okolnosti hodnotit v jejich vzájemném souhrnu.“

29. V návaznosti na shora popsané judikaturní závěry tak zdejší soud přistoupil k hodnocení žalobní argumentace uplatněné v nyní projednávaném případě. Jak přitom už bylo 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 předmětném řetězci, a jednak že v tomto 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.
30. V této souvislosti je třeba zmínit, že poskytování služeb v řetězci, v němž dojde v rámci jednoho článku ke zvýšení ceny za poskytnutí služby z řádu několika tisíc či deseti tisíc na řád několika statisíc či milionů korun, dle názoru soudu nelze považovat za zcela standardní a zejména realizovatelné při dodržení běžných obchodních podmínek. Pokud jde o samotnou 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. Povinnosti daňových orgánů specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, tedy žalovaný ve věci dostál, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí jasným způsobem 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50, ze dne 18. 10. 2018 č. j. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).
31. 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 tak 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 podvodném jednání vědět, přičemž nepřijala vhodná opatření k eliminaci rizika své účasti na tomto 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.
32. V tomto ohledu je pak příležitým znovu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63, ve kterém bylo vysloveno, že *„[k]onečně, ani prokázání existence daňového podvodu ještě neopravňuje správce daně nepřiznat uplatněný nárok na odpočet daně, pokud o svém zapojení v podvodném řetězci daňový subjekt nevěděl nebo nemohl vědět. Zásady neutrality a právní jistoty se však nemůže dovolávat osoba, která se, byť i jen ve formě nevědomé nedbalosti podílela na daňovém úniku. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří se i přes veškerou svoji obezřetnost mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz například rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C – 624/15, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.*

Litdana UAB, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43). (...) při provádění tzv. vědomostního testu je třeba postupovat výhradně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu a je třeba posuzovat pouze ty skutečnosti a okolnosti, které daňový subjekt mohl či měl vědět nebo mohl učinit pro to, aby se podvodu vyhnul. Vědomostní test chrání právě ty subjekty, které se v řetězci nacházejí či ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly či vůbec mohly vědět (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31). Zcela případným je zároveň poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79, v němž bylo uvedeno, že „[k]onstantní judikatura SDEU i NSS opakovaně dospívá k závěru, že účasti na daňovém podvodu se dopustí osoba povinná k dani v situaci, pokud věděla nebo měla vědět, že se sporným plněním účastní podvodu. K odeprání nároku na odpočet tak daňovým orgánům postačí prokázat nevědomou nedbalost žalobkyně.“ Prokázání povědomí daňového subjektu o podvodném jednání na DPH ve smyslu nadepsané judikatury tudíž představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odeprání nároku daňového subjektu na odpočet DPH.

33. Nutno tedy konstatovat, že z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je 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 (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 poté 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).
34. 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 tak 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). Jednotlivé objektivní okolnosti přitom nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, nebo ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79). 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, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastníci 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 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).
35. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně bylo v řešené věci to, zda věděla nebo mohla a měla vědět, že se předmětnou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žalobkyně bylo třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo dříve popsáno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil celkem šest objektivních okolností, přičemž soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde znovu podrobně rekapitulovat (viz odst. 31 až 37 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Prizmatem závěrů plynoucích z judikatury Nejvyššího správního soudu pak zdejší 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. Jinými slovy, 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.

36. Pokud se jedná o žalobní námitku týkající se první z objektivních skutečností shledaných ve věci daňovými orgány - tj. zásadního nadhodnocení daných reklamních služeb, soud k tomu plně odkazuje na právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v řešeném případě v rozsudku ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79: „*Nejvyšší správní soud konstatuje, že více jak čtyřicetinasobné zvýšení původní ceny, při srovnání ceny mezi prvním a posledním článkem řetězce, je skutečně přehnané a s ohledem na okolnosti případu neodůvodněné (obdobně hodnotil několikanásobná zvýšení cen NSS v rozsudcích ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35, ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, a ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38). I bez znalosti původní ceny za pronájem musí být i laikovi zřejmé, že taková cena je přemrštěná. Je totiž nutné zohlednit skutečnost, že se jedná o vcelku malé logo umístěné na vozidle účastníceho se závodu regionálního významu. Tento závěr je také v souladu s rozsudkem ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, ve kterém dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jakou cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětleno.“ Nic na tom nemění ani tvrzení žalobkyně, že reklamu na vozidle Ing. P. (pozn. soudu – Ing. V. P.) lze považovat za exkluzivní službu. Nejvyšší správní soud k tomu podotýká, že exkluzivita reklamní plochy byla nepochybně zahrnuta již v původní ceně Ing. P. (pozn. soudu – Ing. V. P.). I v případě, že by exkluzivita reklamní plochy náhle vzrostla (např. neočekávanými umístěními závodníka v průběhu sezóny), stále by cena akceptovaná žalobkyní byla ve značném nepoměru k povaze plnění.“ (srov. též v obdobném případě rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 114/2020-83). Nejvyšší správní soud se tak v této části posuzované věci jednoznačně ztotožnil s argumentací daňových orgánů o významné nadhodnocenosti reklamních služeb poskytnutých žalobkyni v posledním článku řetězce obchodů. Ve smyslu shora citovaných judikатурních závěrů tudíž zdejší soud shledal ochotu žalobkyně přistoupit k již rekapitulovaným vysokým cenám 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 reklamu, přičemž DG Advantage s. r. o. následně poskytl žalobkyni pronájem reklamní plochy a umístění loga na vozidle rallye za cenu 850 000 Kč bez DPH za jeden závod, za krajně podezřelou. Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-70, ve věci obdobného obchodního řetězce (reklama na závodních vozidlech) konstatoval, že „[z]a stěžejní okolnosti, svědčící o minimálně nedbalostní účasti stěžovatelky na předmětných řetězcích, je třeba označit extrémní rozdíl sjednaných cen plnění oproti cenám obvyklým (490 000 Kč, respektive v jednom případě 1 000 000 Kč oproti cca 40 000 Kč běžné ceny u prvního článku v prvním okruhu řetězců; v druhém okruhu řetězců byly rozdíly ještě mnohem markantnější), které stěžovatelka akceptovala přesto, že měla mít obecnou představu o trhu s reklamou. Ochota stěžovatelky přistoupit k takto*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

vysokým cenám, aniž by zjišťovala nabídky od jiných společností nebo si alespoň zajistila reálně vymahatelnou smluvní dokumentaci, je uskutku krajně podezřelá.“

37. Vzhledem k uvedenému pak soud nepřisvědčil ani značně obecné žalobní argumentaci týkající se výběru dodavatele předmětného plnění. Žalobkyně v tomto ohledu toliko zmínila, že jejím prvotním cílem bylo umístění reklamy na vozidle jezdce absolutní špičky rallye, přičemž DG Advantage s. r. o. jí byla doporučena jejími předešlymi dodavateli reklamy, neboť tito jí nebyli schopni zajistit reklamu u jezdce V. P. Mount Futapu s. r. o. zároveň dle žalobkyně nikdo neznal a kontakt na Ing. V. P. neměla. V této souvislosti je též třeba zrekapitulovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil objektivní okolnost stran výběru dodavatele tak, že žalobkyni kladl k tíži, že během roku 2010 využila reklamních služeb, které spočívaly v prezentaci podstatně většího loga za nižší cenu než v nyní posuzovaném roce 2011. Z tohoto důvodu daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně neprovedla průzkum trhu. K dalšímu tvrzení žalobkyně o provedení průzkumu trhu spočívajícím v tom, že pouze DG Advantage s. r. o. jí byla schopna nabídnout reklamu na automobilu V. P., žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se nezakládá na pravdě, neboť podle něj mohla danou reklamu zajistit i Mount Futapu s. r. o.
38. Soud poté v nadepsaném kontextu uvádí, že je dle judikatury Nejvyššího správního soudu věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svoji 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. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 14/2016-68). Na tento judikaturní závěr Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 11. 8. 2022, č. j. 8 Afs 342/2019-57, ve kterém vyslovil, že *„[o]statně v případě stěžovatelky bylo provedení průzkumu trhu zřejmě nezbytným opatřením, neboť by jako jediné bylo způsobilé zabránit její účasti na transakci zasažené podvodem na DPH. Pokud by totiž stěžovatelka průzkum trhu provedla, zjistila by minimálně to, že cena nabízená společností T. byla značně nadhodnocená, což byl právě jeden z hlavních důvodů, na jehož základě dospěly orgány finanční správy k závěru o spáchání podvodu na DPH. Nejvyšší právní soud nevylučuje, že stěžovatelka mohla přijmout i jiná opatření, bylo by však na ní, aby obhájila, že jsou dostatečná.“*
39. Vycházejí z výše citovaného je namístě předně uvést, že uplatněné žalobní tvrzení v daném ohledu nijak (relevantně) nezpochybnilo závěr daňových orgánů, že v průběhu roku 2010 bylo prezentováno podstatně větší logo žalobkyně, které bylo umístěno na různých místech karosérie závodního automobilu s cenou za takové plnění za jeden závod v řádech statisíců Kč bez DPH nižší než u dotčených dodávek od DG Advantage s. r. o. Ing. V. P. přitom v rámci aktuálně posuzované věci mj. uvedl, že *„bylo zřejmě dojednáno, že vzhledem k nabídnuté malé ceně, reklama bude malých rozměrů a nevýrazná“*. Zdejší soud tak ve světle veškerých popsanych skutečností v této části souhlasí s hodnocením žalovaného, že tato zjištění byla v seznatelném rozporu s tvrzením žalobkyně o jí provedeném průzkumu trhu stran cen za předmětné reklamní služby.
40. Pokud v této souvislosti žalobkyně v podané žalobě namítla toliko, že jediné kritérium, které použila při výběru dodavatele, byl fakt, že pouze DG Advantage s. r. o. jí byla schopna nabídnout reklamu u Ing. V. P., pak ani této argumentaci zdejší soud nemohl přisvědčit, neboť ji žalobkyně v řešeném případě nijak nedoložila - tj. žádnými odpovídajícími důkazními prostředky. Současně je třeba v nadepsaném kontextu zdůraznit, že předmětnou reklamu fakticky zajistila Mount Futapu s. r. o. - tj. subjekt zjevně odlišný od DG Advantage s. r. o., jakož i okolnosti plynoucí z výpovědi Ing. V. P. týkající se právě zajišťování umístění Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

reklamy na závodních vozech (viz protokol o výsledku svědka ze dne 11. 12. 2014, č. j. 1894805/14/2301-62563-402979). K samotnému „navázání kontaktu“ s Mount Futapu s. r. o. přitom Ing. V. P. mj. uvedl, že *„[o]slovil nás zřejmě při nějakém testování závodního vozu cizí člověk, nejdříve jsme si mysleli, že se jedná o fanouška. (...) Při prvním kontaktu na zmíněném testování (myslíme si, že to bylo na rychlostní zkoušce Těšetiny) jsem se ústně na místě dohodl, že to bude nevýrazná plocha na obou předních částech vozidla. Potom už si přinesli nálepku před prvním závodem a sami nebo s pomocí mechaniků ji umístili na auto.“* Z citované výpovědi Ing. V. P. tak nepochybně plyne existence zcela jednoduše dostupné a značně neformální možnosti, jak si zajistit reklamu na závodním vozidle V. P. „napřímo“, když by žalobkyni zjevně postačovalo i toliko neplánované osobní setkání s Ing. V. P. v místě konání rallye závodů či testů. Nadto lze obecně konstatovat, že v tzv. digitální době, do které rok 2011 již nepochybně spadá, nelze považovat za relevantní argument, že žalobkyně neměla kontakt na Ing. V. P., neboť požadovala-li umístění reklamy právě „na vozidle absolutní špičky rallye“ V. P., najisto bylo v jejích možnostech např. prostřednictvím sítě Internet potřebné kontaktní údaje zjistit, či se se jmenovanou osobou přímo spojit. Ani tento fakt tedy ve svém důsledku nesvědčí o racionalitě chování žalobkyně (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 114/2020-83, nebo ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63).

41. Vzhledem k výše uvedenému je tedy nutno i tuto žalobní námitku odmítnout, neboť žalobkyně v rámci výběru dodavatele reklamy nepostupovala maximálně obezřetně a racionálně (resp. odůvodněně) s cílem omezit možné rizikové faktory transakce ve smyslu již dříve citované judikatury. Ze skutkových okolností zjištěných v tomto ohledu daňovými orgány je totiž patrné, že daná žalobní argumentace není založena na skutečném stavu věcí. Žalobkyně přitom závěry daňových orgánů v této části nijak relevantně nezpochybnila.
42. K námitce žalobkyně stran absence kontroly plnění (reklamy) ze strany žalobkyně poté soud odkazuje zejména na skutečnost, že je z obsahu samotného správního spisu zřejmé, že žalobkyně umístění jejího loga na sjednaném závodním automobilu nepochybně kontrolovat mohla, a to 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 seznatelně došlo a žalobkyně si tuto skutečnost měla možnost jednoduše a řádným způsobem ověřit. Dle krajského soudu tak 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 nemohl 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

43. Zásadním je pak v této části odkázat na hodnocení Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79, ve kterém bylo vysloveno, že „[v] nyní posuzované věci ovšem žalobkyně zcela konkrétně tvrdila, že plnění kontrolovala na fotografiích a videích, které poskytla daňovým orgánům. Nejedná se tak o situaci, jak tvrdí stěžovatel (pozn. soudu – žalovaný), že by pouze neshledávala na zjištěných okolnostech nic nestandardního. (...) s ohledem na povahu plnění, pak NSS shledává okolnosti ohledně dokumentace (pozn. soudu – tj. nedoložení kde a jakým způsobem došlo k předání kompletní dokumentace závodů) za zcela nerozhodné, jelikož daňové orgány nepochybně samotné uskutečnění reklamy, resp. deklarovaného dodavatele plnění. Daňové orgány navíc samy nikterak nevysvětlily, z jakého důvodu by měly tyto okolnosti být přičteny k tíži žalobkyně. Z hlediska kontroly reklamy lze obecně konstatovat, že běžný podnikatel by si nepochybně, v případě vynaložení takto vysokých částek na reklamu, provedl aspoň základní marketingovou analýzu s kalkulací předpokládaných dopadů (rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019-86). V bodě [34] žalobou napadeného rozhodnutí ovšem stěžovatel (pozn. soudu – žalovaný) žalobkyni vytýkal neprovádění vyhodnocení kvality uskutečněných reklamních služeb. Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že objektivní okolnost, která měla založit podezření o chystaném podvodu na DPH, musí nastat a být zjistitelná ještě před uskutečněním zdanitelného plnění (rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2022, č. j. 2 Afs 297/2019-40, bod 44). Vyhodnocení kvality uskutečněných reklamních služeb však může z logiky věci proběhnout až po uskutečnění plnění. Samotné nevyhodnocení dopadů již uskutečněné reklamy tak obecně nelze považovat za objektivní okolnost. V nyní posuzovaném plnění, tedy opakované reklamě na stejném závodním autě, při kterém se každý měsíc uzavírá nová smlouva (a je tak možné ve spolupráci dále nepokračovat), by i nevyhodnocování dopadů reklamy za předchozí období mohlo být objektivní okolností pro následující reklamní plnění. Stěžovatel se v žalobou napadeném rozhodnutí ovšem těmito úvahami nezabýval. Z textace rozhodnutí je naopak zřejmé, že nevyhodnocení dopadů vztahoval k již dokončeným reklamám, nezabýval se ani časovou prodlevou mezi uzavřením smluv a uskutečněním plnění apod. Za této situace se proto Nejvyšší správní soud se stěžovatelem (pozn. soudu – žalovaným) v kasační námitce neztotožňuje. Pokud se nezabýval úvahami o průběžném vyhodnocování reklamy, nemůže žalobkyni vytýkat pouze to, že kontrolu neprovedla až po ukončení plnění.“ Skutečnosti plynoucí z napadeného rozhodnutí v části týkající se kontroly uskutečnění předmětných služeb tak soud vzhledem k popsáním závěrům neshledal za objektivní okolnosti, které by měly vypovídací hodnotu o nestandardnosti dotčených transakcí.
44. 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, pak soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve shora citovaném zrušujícím rozsudku i v tomto ohledu plně odkazuje na jeho jednoznačný závěr, že „Nejvyšší správní soud se se stěžovatelem (pozn. soudu – žalovaným) shoduje v tom, že smlouvy jsou formulovány velice obecně. Ve smlouvách zcela chybí specifikace umístění reklamy a její velikost, což lze nepochybně považovat za důležité aspekty dohody stran, které obvykle ovlivňují výslednou cenu plnění. Smlouvy obsahují pouze základní ujednání pro případ nesplnění podmínek smluv v čl. VI, konkrétně pro případ neuhrazení kupní ceny žalobkyní. S krajským soudem se lze částečně ztotožnit v tom, že úhrada kupní ceny až po uskutečnění reklamy poskytuje alespoň základní ochranu žalobkyně v tom, že jí plnění bude skutečně poskytnuto. Daňový subjekt, který postupuje s péčí řádného hospodáře, by ovšem měl trvat na dostatečné specifikaci plnění, obzvláště jedná-li se o plnění v řádu statisíců. Průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl z takto obecně vymezeného plnění pojmout pochyby o smyslu prováděné transakce a o jeho možném zatížení daňovým podvodem. Nejvyšší správní soud tudíž konstatuje, že takto obecně Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

formulované smlouvy bez jednoznačně specifikovaného plnění lze v kontextu nyní posuzované věci považovat za důvodnou objektivní okolnost v rámci vědomostního testu.“ (srov. v obdobném případě též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63).

45. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 3. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79, dále ve věci uvedl, že „[p]odle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik navazujících podmínek. Předně je třeba především zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Podstatné v této souvislosti především je, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39). Výše uvedené je třeba zdůraznit právě z toho hlediska, že zmiňované objektivní okolnosti nemají relevanci pouze ve vztahu k naplnění podmínky výše označené pod č. 2 (vědomost o podvodu), ale mohou být rozhodující právě i z hlediska naplnění podmínky označené výše pod č. 3, tedy nepřijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se stěžovatelem (pozn. soudu – žalovaným) v tom, že závěr o nepřijetí dostatečných opatření může mít oporu i ve zjištěných objektivních okolnostech. Zároveň však dodává, že vždy je třeba zkoumat, zda jsou tyto okolnosti zároveň relevantní také v rámci přijatých opatření k zabránění účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud rovněž konstatuje, že se s krajským soudem neztotožnil v hodnocení (některých) objektivních okolností a naopak konstatoval, že jsou důvodné. Závěr krajského soudu o tom, že z objektivních okolností předestřených stěžovatelem nelze vycházet, proto neobstojí.“
46. V návaznosti na výše popsané tak soud v posuzovaném případě konstatuje, že objektivní okolnosti zjištěné daňovými orgány (vyjma toliko části týkající se kontroly plnění, jak už bylo dříve vyloženo) ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že se přijetím plnění od dodavatele DG Advantage s. r. o. účastní podvodu na DPH. Nadto soud připomíná, že žalobkyně v podané žalobě ani nebrojila proti veškerým daňovými orgány shledaným objektivním okolnostem (např. stran střídání jejích dodavatelů). Stěžejní objektivní okolností přitom v tomto ohledu bylo výrazné nadhodnocení ceny plnění nemající žádné (ekonomické) racionální opodstatnění. Další zjištěné okolnosti, jak už byly shora uvedeny a hodnoceny, kdy se jednalo o zjevné nestandardnosti stran výběru dodavatele předmětného plnění a nekonkrétnost smluv o poskytování reklamních služeb, poté soud jen utvrdily v tom, že žalobkyně nedodržela potřebnou podnikatelskou obezřetnost a neprojevila odpovídající snahu se ujistit, že se přijetím plnění nebude podílet na daňovém úniku (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2023, č. j. 3 Afs 14/2021-63). Jinak řečeno, uvedené pro věc relevantní skutečnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících (nepřímých) důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Právě ve svém celku totiž zjištěné objektivní skutečnosti představují takový soubor neobvyklých okolností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost standardním (tj. ekonomicky racionálním) způsobem, měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

realizovaných transakcí. V takových situacích je namísto minimálně vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu, což však ve věci zjevně nenastalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017-60). K tomu ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí nad rámec již dříve uvedeného zmínil též neověření existence řádných účetních závěrek DG Advantage s. r. o. v obchodním rejstříku ze strany žalobkyně, neboť jmenovaná společnost tyto závěrky zveřejnila až dne 2. 12. 2015.

47. Konstatované objektivní okolnosti tak u žalobkyně nepochybně měly vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu (srov. rozsudek Soudního dvora EU ve věci Mahagében a Dávid). Za dané situace tedy bylo možné po žalobkyni rozumně požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se přijetím předmětného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Rozumným opatřením přitom v této souvislosti nebylo lze shledat tvrzení žalobkyně, že nenesla riziko nezaplacení služby, jakož ani její odkaz na stálost a kontinuitu DG Advantage s. r. o., která vznikla již v roce 1992. Za vyvstalého stavu totiž tato „opatření“ hrubě nedostačovala pro možné vyloučení vědomosti žalobkyně o podvodném jednání, neboť ze zjištění učiněných v daňovém řízení vyplývá, že žalobkyně jednala zásadně neobezřetně, ekonomicky neracionálně a že nepřijala dostatečná opatření, aby účasti na podvodném jednání zabránila.
48. Zdejší soud poté závěrem posouzení předmětné 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 popsané.
49. Nad rámec potřebného odůvodnění pak soud k tvrzení žalobkyně, že v roce 2011 neexistovalo o podvodech na DPH veřejné povědomí, toliko doplňuje, že je ze závěrů dříve odkazované judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu k podvodům na DPH učiněným již před rokem 2011 seznatelné, že objektivní princip podvodů byl zjevně znám už v době, kdy žalobkyně předmětné transakce uskutečňovala (srov. také např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007-111, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Tento argument žalobkyně je nicméně pro hodnocení daného případu zcela irelevantní a mimoběžný. Stejně tak soud nepovažuje ve vztahu k nyní projednávané kauze za jakkoliv příléhavé tvrzení žalobkyně, ve kterém upozornila na údajné zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodního řetězce, a to ať již z hlediska zúčastněných subjektů, tak zejména z povahy věci samotné. Generální finanční ředitelství totiž neuplatňovalo nárok na odpočet DPH, a proto daný odkaz nemohl sloužit ani jako „ilustrativní příklad“, jak zjevně uvažovala žalobkyně.
50. S ohledem na veškeré výše uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavřel, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

51. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků v řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 5. 2021, č. j. 15 Af 42/2017-54, právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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.

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 16. května 2023

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