



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Lenky Havlíčkové a Mgr. Vojtěcha Salamánka ve věci

žalobkyně: **Speciální stavby Most spol. s r.o.**, IČO: 41327225
sídlem Josefa Suka 261/11, 434 01 Most
zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2023, č. j. 14189/23/5300-21441-712599,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 20. 8. 2018 tři dodatečné výměry, a sice výměr č. j. 1981255/18/2510-50522-505376, jímž žalobkyni za zdaňovací období říjen 2015 doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 3 078 332 Kč a uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 615 666 Kč (dále též „DPV 10/2015“), výměr č. j. 1981265/18/2510-50522-505376, jímž žalobkyni za zdaňovací období listopad 2015 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 3 012 609 Kč a uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 602 521 Kč (dále též „DPV 11/2015“), a výměr č. j. 1981271/18/2510-50522-505376, jímž žalobkyni za zdaňovací období prosinec

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2015 doměřil daň z přidané hodnoty ve výši 2 804 716 Kč a uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 560 943 Kč (dále též „DPV 12/2015“).

2. Rozhodnutím ze dne 24. 4. 2023, č. j. 14189/23/5300-21441-712599, žalovaný k odvoláním žalobkyně výše uvedené dodatečné platební výměry změnil tak, že změněný výrok DPV 10/2015 doměřoval žalobkyni už toliko daň 617 460 Kč a penále 123 480 Kč, změněný výrok DPV 11/2015 nově doměřoval pouze daň 411 600 Kč a penále 82 320 Kč, a konečně změněný výrok DPV 12/2015 doměřoval už pouze daň 102 900 Kč a penále 20 580 Kč, přičemž ve zbývajícím rozsahu ponechal odvoláními napadené dodatečné platební výměry beze změny. Proti danému rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), podala žalobkyně nyní posuzovanou žalobu.

Žaloba

3. Žalobkyně předoslala, že jí správce daně a žalovaný v proběhnuvším daňovém řízení neuznali odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a to z důvodu údajné účasti žalobkyně na daňovém podvodu v souvislosti s reklamním plněním, jež bylo žalobkyni poskytnuto společností REFIKO, s.r.o. (dále jen „REFIKO“). Konkrétní žalobní námitky, jimiž žalobkyně oprávněnost takového neuznání nároku na odpočet DPH sporuje, směřují jak proti závěru orgánů finanční správy o existenci chybějící daně v daném obchodním řetězci, tak i vůči závěru o existenci objektivních okolností svědčících tom, že žalobkyně věděla (nebo mohla a měla vědět), že se svým jednáním účastnila podvodu na DPH.
4. Žalobkyně zrekapitulovala, že žalovaný identifikoval chybějící daň předně u společnosti REFIKO, s tím, že k úniku na dani docházelo skrytě vlivem činnosti uvedené společnosti spočívající v (správnými orgány posléze neuznáném) nároku na odpočet DPH na vstupu v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními od společností U N I M A P spol. s r. o. (dále jen „UNIMAP“) a CUCINI Trade s.r.o. (dále jen „CUCINI Trade“). Podle správních orgánů REFIKO přijala od uvedených dvou společností zdanitelná plnění, avšak neunesla důkazní břemeno ohledně jejich následného použití k uskutečnění vlastních zdanitelných plnění. Žalobkyně však v žalobě poukazuje na to, že společností REFIKO přijatá další zdanitelná plnění od UNIMAP a CUCINI Trade neměla žádnou souvislost s tím zdanitelným plněním (reklamou), které od REFIKO přijala žalobkyně. Reklamní plnění pro žalobkyni totiž REFIKO nepřijala od uvedených dvou společností (UNIMAP ani CUCINI Trade), nýbrž je přijala od společnosti FK TEPLICE a. s. (dále jen „FK TEPLICE“).
5. Předně pak žalobkyně namítá, že chybějící daň ve smyslu daňového podvodu není jakýkoliv dluh na dani, nýbrž dluh vzniklý v důsledku podvodného jednání [citujíc bod 33 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, č. j. 43 Af 46/2018-59, a bod 24 usnesení Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*]. Ve světle toho nemá dle žalobkyně tvrzení žalovaného o chybějící dani v důsledku podvodného jednání oporu ve spise a je spekulativní.
6. Žalobkyně upozornila, že žalovaný v nyní posuzované věci vyjádřil názor, že chybějící daň REFIKO nevznikla v důsledku nemajetnosti, manažerského pochybení, nebo jiné činnosti; žalovaný údajně vyšel ze zprávy o daňové kontrole prováděné u REFIKO a shledal, že REFIKO nepoužila přijatá zdanitelná plnění od jiných subjektů (UNIMAP a CUCINI Trade) k uskutečnění zdanitelných plnění, přičemž tato přijatá plnění byla činěna za účelem zakrytí daně na výstupu u REFIKO z reklamy poskytnuté žalobkyni. Navzdory takto prezentovanému závěru žalovaného však žalobkyně nahlížením do daňového spisu REFIKO

u Krajského soudu v Ústí nad Labem v dnech 8. 2. 2021 a 26. 2. 2021 u sp. zn. soudu 16 Af 21/2019 zjistila, že ve skutečnosti správce daně doměřil REFIKO daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až září 2015 z důvodu daňového podvodu (žalobkyně v této souvislosti citovala závěr str. 67 a úvod str. 68 zprávy o daňové kontrole REFIKO ze dne 19. 3. 2018, č. j. 301073//2801-60563-605588), a za zdaňovací období listopad 2015 až červenec 2016 z důvodu neprokázání přijetí plnění na řádku 40 daňového přiznání (v tomto ohledu žalobkyně citovala závěr str. 25 a úvod str. 26 zprávy o daňové kontrole REFIKO ze dne 14. 8. 2018, č. j. 1302409/18/2801-60563-605588). Žalobkyně tak v žalobě namítla, že REFIKO vznikl dluh na DPH nikoli v důsledku podvodného jednání, nýbrž z důvodů neunesení důkazního břemene v průběhu daňové kontroly a následné její platební neschopnosti. Žalobkyně je toho názoru, že byla-li REFIKO doměřena DPH z důvodu neprokázání přijetí plnění na řádku 40 daňového přiznání, nemohlo u dané společnosti současně jít o daň chybějící z důvodu podvodného jednání. Nicméně, aby se vůbec mohlo jednat o daňový podvod, musela by daň chybějící u REFIKO být důsledkem podvodného jednání, a konkrétní poskytnutí reklamy touto společností žalobkyni by muselo být spojeno právě s podvodem. Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný v nyní posuzované věci neozřejmil, zda (a případně jak) by chybějící daň u REFIKO mohla být dána do souvislosti s domnělým podvodným jednáním s žalobkyní.

7. Ve vztahu ke společnostem UNIMAP a CUCINI Trade, u nichž správce rovněž identifikoval chybějící daň, žalobkyně poznamenala, že s těmito nebyla ve spojení, protože jí nemůže jít k tíži chybějící daň u těchto subjektů. Nadto podle žalobkyně není zřejmé, jak chybějící daň u těchto dvou společností měla souviset s žalobkyní uplatněným nárokem na odpočet DPH na vstupu, případně jaká je souvislost mezi takovou chybějící daní a podvodným jednáním. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 179/2021-53, žalobkyně namítla, že i při užití argumentu souhrnné daně zůstává pro kvalifikaci podvodu rozhodné, z jakého konkrétního důvodu chybějící daň vznikla.
8. Žalobkyně dále v žalobě zrekapitulovala napadeným rozhodnutím popsané objektivní okolnosti, jež dle žalovaného ve svém souhrnu svědčily o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se pořízením reklamy od REFIKO účastní podvodu na DPH (výrazné navýšení ceny za reklamu, dřívější spolupráce s FK Teplice a společností AD Studio s.r.o., charakter smluvní dokumentace k reklamě, způsob výběru smluvního partnera, absence vyhodnocení přínosu reklamy, sídlo REFIKO na virtuální adrese, nezveřejňování účetních závěrek REFIKO ve Sbírce listin Obchodního rejstříku, absence informace o poskytování reklamních služeb na webových stránkách REFIKO). Podle žalobkyně však žalovaný pochybil, když se sice zaměřil na prokázání existence daňového podvodu a jeho mechanismu, avšak opomenul objasnit a prokázat účast žalobkyně na podvodu.
9. Podle žalobkyně je rovněž nesprávný názor žalovaného, dle něhož nebylo třeba v daňovém řízení prokázat, že obchodní vztah žalobkyně s REFIKO učinila žalobkyně za účelem získání výhody z čerpání neoprávněného odpočtu DPH (v tom žalobkyně cituje body 49 a 53 rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2018, č. j. 29 Af 28/2016-117). Žalobkyně námitku rozvinula poukazem na to, že původně s REFIKO navázala obchodní spolupráci při realizaci stavebních činností, přičemž posléze se tato jejich spolupráce rozšířila i na oblast poskytování reklamy. Šlo tedy dle žalobkyně o spolupráci dlouhodobou, a pokud byl žalovaný opačného názoru, měl dle žalobkyně prokázat, že se žalobkyně s REFIKO, UNIMAP a CUCINI Trade potkaly z důvodu (a s cílem) získání daňové výhody cestou

daňového podvodu. To však žalovaný dle žalobkyně neprokázal. Žalobkyně v tomto ohledu považuje za nesprávný názor žalovaného, dle něhož získání daňové výhody není pojmovým znakem účasti na daňovém podvodu (k čemuž žalobkyně v žalobě citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31).

10. Žalobkyně má za to, že v daňovém řízení vysvětlila dostatečně věrohodným způsobem, proč se rozhodla nakoupit reklamu právě od REFIKO i proč neprovedla výběrové řízení na nejvýhodnější nabídku. Bylo tomu tak kvůli jejich dlouhodobému obchodnímu partnerství a historické důvěře postavené na bezproblémové spolupráci. Pro žalobkyni tak REFIKO nebyla novým dodavatelem. Žalobkyni nadto není zřejmé, jak by případné provedení výběrového řízení umožnilo žalobkyni rozpoznat, že daným obchodním vztahem s REFIKO by se mohla účastnit daňového podvodu (v této souvislosti žalobkyně citovala body 40 a 42 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40).
11. Právě s ohledem na předchozí dlouhodobou spolupráci nebyly skutečnosti, že REFIKO sídlila na virtuální adrese a nezakládala účetní závěrky do Sbírky listin Obchodního rejstříku, pro žalobkyni důvodem k vyvstání obav ohledně možné účasti na daňovém podvodu. Podle žalobkyně navíc zůstalo v daňovém řízení neobjasněno, zda sídlo REFIKO bylo v době jejich obchodní spolupráce skutečně sídlem pouze virtuálním, a nikoli reálným (to, že totožná adresa sídla byla později, tedy až po skončení spolupráce, žalovaným vyhodnocena jako virtuální, dle žalobkyně neznamená, že v době trvání spolupráce na uvedené adrese REFIKO neměla např. kancelář). Samotné nezveřejňování účetních závěrek pak žalobkyně v žalobě označila za běžný jev, přičemž poznamenala, že tuto zákonnou povinnost neplní například ani obchodní společnost „Slide“, jejíž obchodní podíl ve výši 50 % vlastní (nyní již bývalý; pozn. soudu) ministr spravedlnosti, Pavel Blažek. Žalobkyně rovněž v této souvislosti (k podpoře argumentu, že nezveřejňování účetních závěrek není indicií dostatečně svědčící o účasti na daňovém podvodu) citovala body 23 a 24 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 150/2020-48.
12. Dále poznamenala, že pokud žalovaný neznal u REFIKO „příčinu“ virtuálního sídla a nezveřejňování účetních závěrek, nemohl z těchto skutečností činit úsudek, že vedly cíleně k daňovému podvodu (k tomu žalobkyně citovala bod 45 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Dle žalobkyně měl žalovaný zjistit důvody těchto „neobvyklostí“ (které jsou však dle mínění žalobkyně v podnikatelské praxi běžné); v opačném případě je dle žalobkyně závěr žalovaného o tom, že dané skutečnosti svědčí o daňovém podvodu, přinejmenším předčasný.
13. Žalobkyně také v žalobě namítla, že to, zda mohl daňový subjekt vědět o svém zapojení do podvodu, měl žalovaný posuzovat ve vztahu k okamžiku, kdy žalobkyně s REFIKO uzavřela obchodní vztah týkající se předmětné reklamy. V tom okamžiku však dle žalobkyně ještě nevznikla u REFIKO chybějící daň, a žalobkyně tedy ani nemohla o budoucí chybějící dani vědět (k tomu žalobkyně citovala bod 39 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63).
14. Krom výše uvedeného žalobkyně namítla, že s FK Teplice a AD Studio s.r.o. (dále jen „AD Studio“), spolupracovala v jiné oblasti, než poskytování reklamy. V prvním případě se jednalo o propagační akce na stadionu, zatímco v druhém případě o nákupy reklamních a propagačních předmětů. Proto žalobkyně neměla důvod nakupovat od uvedených dvou společností reklamu, když ani neznala cenu, za kterou by jí reklamu nabídly. FK Teplice

ostatně dle žalobkyně ani neposkytuje reklamu, nýbrž pouze pronajímá reklamní plochy k umístění reklamy; proto žalobkyně považuje za nemístnou poznámku žalovaného v napadeném rozhodnutí, že se žalobkyně bývala mohla obrátit s poptávkou reklamy přímo na tuto společnost. I pokud by tak totiž žalobkyně bývala učinila, musela by se dále obrátit také na skutečnou „reklamní společnost“, která by jí teprve reklamu vyrobila a umístila ji na reklamní plochy FK Teplice.

15. Nepravdivé je tudíž dle žalobkyně i tvrzení žalovaného, že šlo o pouhé „přeprodávání“ reklamy z FK Teplice do REFIKO s několikanásobným navýšením ceny. Navýšení ceny bylo dle žalobkyně opodstatněné právě přidanou hodnotou reklamní služby poskytnuté ze strany REFIKO, a to oproti pouhému poskytnutí reklamních ploch ze strany FK Teplice. Dle žalobkyně tak neobstojí ani závěr žalovaného o nadhodnocení ceny, za kterou žalobkyně reklamu od REFIKO zakoupila; tuto cenu totiž nelze poměřovat s cenou, za kterou FK Teplice (jako první článek řetězce) nabízelo pouhé reklamní prostory (bez výroby reklamy a reklamních služeb), nýbrž s cenou, za kterou by mohl obdobnou reklamní službu (jako poskytovala REFIKO žalobkyni) v daném místě a čase pořídit jiný koncový zákazník, než žalobkyně. Krom toho žalobkyně namítla, že i pokud by se cena, za kterou žalobkyně reklamu zakoupila, ukázala být tímto pohledem nadhodnocenou, neznamenalo by to ještě, že žalobkyně o takové nadhodnocení věděla (k tomu žalobkyně citovala bod 41 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40). Ostatně příslušná cena reklamy byla stálá a dle povědomí žalobkyně se nijak nevymykala cenám za poskytnuté reklamy od jiných žalobcových dodavatelů. Žalobkyně ani nemohla posoudit, zda nedošlo v předchozích člancích řetězce k nedůvodnému navýšení ceny, neboť neznala strukturu tohoto řetězce (k tomu žalobkyně citovala bod 20 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 150/2020-48).
16. Podle žalobkyně nebylo ani to, že neprovedla vyhodnocení efektivity zakoupené reklamy, objektivní okolností, z níž by mohla nabýt dojmu o své účasti na daňovém podvodu. Žalobkyni není zřejmé, jak by měla z vlastního neprovedení vyhodnocení efektivity dovodit, že její dodavatel (či případně jeho „zatajení“ subdodavatelé v řetězci) nepřiznal či neodvedl daň. Podle žalobkyně by ani případné provedení vyhodnocení efektivity bývalo nepřispělo možnosti rozpoznat, že se zakoupením reklamy od REFIKO účastní daňového podvodu (k tomu žalobkyně citovala bod 37 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80).
17. Žalobkyně rovněž sporuje, že žalovaný vyhodnotil smluvní dokumentaci k reklamě jako stručnou a vágní. Poukazuje přitom na to, že ve smlouvách uzavřených mezi žalobkyní a REFIKO je specifikována propagace žalobkyně v rozsahu např. reklama na dresech, reklama na bannerech v záběru TV kamer, reklama v rohu severní zdi tribuny, na plotě VIP parkoviště, video na velkoplošné obrazovce, video na LED bannerech, umístění loga v PressCentru, na reklamní ploše paravánu v mix zóně, umístění reklamy na vnější ploše stadionu, na sedácích na sedačkách TOP VIP tribuny, zveřejnění reklamy ve zpravodaji Žlutá Modrá ve velikosti A6, umístění loga jako generálního partnera na partnerské stránce zpravodaje Žlutá Modrá, umístění loga na partnerské stránce webových stránek FK Teplice, a to za jednu cenu, bez rozlišení ceny jednotlivých reklamních plnění. Podle žalobkyně není na takto formulované smluvní dokumentaci nic neobvyklého, tím spíše když žalovaný uznal, že za tuto cenu žalobkyně skutečně přijala reklamu v uvedeném rozsahu „na domácím stadionu FK Teplice, či venku“. Žalobkyně označuje za lichou úvahu žalovaného, že REFIKO nemohla žalobkyni zajistit reklamu při zápasech, které nebyly odehrány na

stadionu FK Teplice. Jestliže totiž žalovaný uznal, že za tuto souhrnnou cenu žalobkyně reklamu v uvedeném rozsahu přijala, pak REFIKO logicky musela zajistit realizaci reklamy v plném rozsahu i při těch zápasech, které nebyly odehrány na stadionu FK Teplice. Žalobkyni tak není jasné, z čeho žalovaný usoudil na nemožnost, aby REFIKO poskytla reklamu žalobkyni i při zápasech mimo stadion FK Teplice. Ve vztahu k žalovaným sporované kvalitě smluvní dokumentace pak žalobkyně citovala bod 22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 150/2020-48, s tím, že v něm soud podobné argumenty žalovaného ohledně kvality smluvní dokumentace neuznal.

18. Závěrem žalobkyně shrnula, že žalovaný neprokázal její účast na daňovém podvodu na DPH, a proto měl žalobkyni být ve vztahu k reklamě přijaté od REFIKO uznán uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu. Navrhla proto, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
19. V závěru žaloby proto žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

Vyjádření žalovaného k žalobě

20. Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 26. 7. 2023 s tím, že se neztotožňuje s právními názory, na nichž žalobkyně svou žalobu vystavěla.
21. Předně žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2022, č. j. 16 Af 21/2019-131 (dále jen „rozsudek č. j. 16 Af 21/2019-131“), v němž zdejší soud dle žalovaného předmět nynějšího řízení již dříve přezkoumal, přičemž v rozsahu žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH spojeného s reklamním plněním přijatým od REFIKO se v něm krajský soud ztotožnil se závěry tehdejší žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772 (toto rozhodnutí se mj. týkalo týchž zdaňovacích období, jako nynější žalobou napadené rozhodnutí žalovaného; pozn. soudu). Dle žalovaného byla důvodem, pro který zdejší soud v rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131 zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného, soudem shledaná nedostatečnost odůvodnění neprovedení svědeckých výsledků ve vztahu k žalobkyní deklarovaným přijatým plněním od P. K. v režimu přenesení daňové povinnosti. Nynější žalobou napadené rozhodnutí žalovaného tak vychází z té části rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131, jež se týkala nároku na odpočet souvisejícího s reklamním plněním od REFIKO, neboť ve vztahu k plněním přijatým od P. K. žalovaný podaným odvoláním žalobkyně (po kasaci jeho předchozího rozhodnutí) vyhověl a nynějším napadeným rozhodnutím příslušné dodatečné platební výměry změnil.
22. Žalovaný nesouhlasí s žalobní námitkou týkající se chybějící daně, neboť dle žalovaného byla chybějící daň identifikována u REFIKO, která daň za šetřená zdaňovací období z předmětných uskutečněných zdanitelných plnění neuhradila. Přitom obchodním řetězcem, v němž byla tato chybějící daň identifikována, byl shledán vztah FK Teplice → REFIKO → žalobkyně. Žalovaný rozvedl, že REFIKO si zdanitelnými plněními od jiných subjektů (v předmětném období zejména od UNIMAP a CUCINI Trade), ze kterých si nárokovala nadměrný odpočet, chtěla kompenzovat (vyrovnat) svou daňovou povinnost vzniklou z plnění poskytnutého žalobkyni. Nárok na odpočet jí však z těchto plnění nebyl přiznán, neboť nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Tato plnění nebyla společností REFIKO použita v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelných plnění, případně vůči nim nebyla přiřazena jim odpovídající zdanitelná plnění poskytnutá společností REFIKO dalším odběratelům. Mechanismus vzniku chybějící daně

dle žalovaného zcela jednoznačně souvisel právě s plněním, na jehož konci byla jako příjemce zdanitelného plnění žalobkyně (žalovaný poukázal na body 69 až 74 rozsudku zdejšího soudu č. j. 16 Af 21/2019-131, v nichž měl soud tento závěr vyjádřit). Zdanitelná plnění od jiných subjektů pro společnost REFIKO byla činěna právě za účelem zakrytí chybějící daně na výstupu u společnosti REFIKO z plnění poskytnutých žalobkyni.

23. Podle žalovaného byla v napadeném rozhodnutí jednoznačně identifikována chybějící daň i to, že obchodování v daném řetězci vykazovalo znaky typické pro daňové podvody. Žalovaný má za to, že dostal požadavku na objasnění souvislosti mezi chybějící daní a zjištěnými nestandardními okolnostmi, pročez nepovažuje za důvodnou výtku žalobkyně, dle níž nepostupoval v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 179/2021-53. Jelikož byla prokázána souvislost chybějící daně s podvodným jednáním, uzavřel žalovaný, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Žalovaný poukazuje na bod 75 rozsudku zdejšího soudu č. j. 16 Af 21/2019-131, dle něhož žalovaný dostal povinnosti ozřejmit, že k narušení daňové neutrality došlo důsledkem podvodného jednání a že konkrétní transakce byla spojena právě s tímto podvodem. Žalovaný je rovněž toho názoru, že náležitě prokázal, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.
24. S odkazem na body 59 až 75 žalobou napadeného rozhodnutí setrval žalovaný na názoru, že v daňovém řízení bylo zjištěno také množství a kvalita objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně mohla vědět, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Tyto okolnosti žalobkyně ignorovala, a proto musí nést následek představovaný odepřením nároku na odpočet DPH spojeného s příslušným (podvodem zasaženým) plněním. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že k v řetězci došlo k 7,8násobnému navýšení původní hodnoty plnění. Žalobkyně si rovněž musela být vědoma, že reklamní plnění může objednávat přímo od FK Teplice, která byla jejím obchodním partnerem, tedy bez zprostředkování společností REFIKO; stejně tak si musela být vědoma smluvních podmínek (zejména ceny), za kterých by bylo lze předmětné plnění získat. Smluvní dokumentace související s plněním v řádu milionů korun byla velice stručná a vágní a postrádala náležitosti, které lze při sjednání plnění v takovém rozsahu rozumně očekávat. Žalobkyně nebyla schopna popsat, na základě jakých kritérií se rozhodla pro spolupráci s REFIKO; navíc žalobkyně přijímala plnění realizovaná společnostmi AD Studio, případně FK Teplice, kdy místo přímé spolupráce se svým obchodním partnerem FK Teplice byly do těchto transakcí uměle „vsunuty“ další články. Žalobkyně rovněž mohla vědět, že REFIKO sídlí na virtuální adrese, že tato společnost nejen pro správce daně, ale i pro ostatní osoby byla nekontaktní a nedohledatelná, že neplnila svou povinnost zveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin Obchodního rejstříku (s výjimkou let 2006 a 2007), a že z webových stránek REFIKO v žádném případě nevyplývalo, že by se tato společnost zabývala poskytováním reklamních služeb. Dle žalovaného rovněž neodpovídalo běžným standardům chování podnikatelských subjektů, když žalobkyně neměla žádnou představu o přínosu reklamy, na kterou vynaložila prostředky v řádu jednotek milionů korun.
25. Ačkoli žalovaný připustil, že každá jednotlivá zjištěná nestandardní okolnost nemusí sama o sobě postačovat k prokázání, že žalobkyně mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, ve svém souhrnu žalovaným zjištěné skutečnosti již takovému závěru nasvědčují. Tato subjektivní stránka daňového podvodu může být prokazována spolehlivě také jen nepřímými důkazy, v čemž žalovaný odkázal na 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. Žalobkyně proto v žalobě nedůvodně vytrhává jednotlivá zjištění z celkového kontextu.

26. Žalovaný dodal, že žalobkyně nezachovala dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala taková opatření, která by byla způsobilá zamezit její účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně totiž nijak nereagovala na skutečnost, že REFIKO disponovala pouze virtuálním sídlem a nebylo možné ověřit její hospodaření v důsledku nezveřejňování jejích účetních závěrek v Obchodním rejstříku. Žalobkyně si ani nijak neověřovala, zda se REFIKO zabývá poskytováním reklamy, ačkoli předešlé kontakty žalobkyně s REFIKO se týkaly stavebních prací. S ohledem na předešlé obchodní kontakty žalobkyni mohla být známa cenová relace reklamních plnění, a přesto přijala jedinou, a značně předraženou, nabídku společnosti REFIKO, aniž učinila průzkum trhu či výběrové řízení. Dále se spokojila s nedostačující smluvní dokumentací, kdy netrvala na uzavření smluv, které by podrobně stanovily cenu za jednotlivá reklamní plnění a současně upravovaly i odpovědnost společnosti REFIKO v případě nedodržení sjednaných závazků.
27. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Jednání

28. Jednání ve věci se uskutečnilo dne 21. 10. 2025. Zástupce žalobkyně při něm přednesl žalobu shodně s jejím písemným vyhotovením.
29. Pověřený pracovník žalovaného pak odkázal na podané písemné vyjádření k žalobě, přičemž vyzdvihl, že zdejší soud již dříve obdobné žalobní námitky žalobkyně, týkající se totožných zdaňovacích období a totožných zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od REFIKO, shledal nedůvodnými ve svém rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131. Zástupce žalobkyně na to reagoval vyjádřením, že nynější žaloba se od té předchozí podstatně odlišuje.
30. K dotazu soudu, zda žalobkyně zamýšlela navrhnout v žalobě důkaz záznamem o podaném vysvětlení P. H. (č.j. KRPU-205891 233/TČ-2018-040080-SB ze dne 15.7.2020), který k žalobě přiložila a jehož část v žalobě citovala, zástupce žalobkyně odpověděl kladně. Soud touto listinou při jednání důkaz provedl (jeho hodnocení se podává níže v odůvodnění tohoto rozsudku). Žádné další důkazní návrhy účastníci při jednání nevznесли.
31. V průběhu soudního jednání oba účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích, tedy zástupce žalobkyně na shora popsaném žalobním návrhu požadujícím zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, a pověřený pracovník žalovaného na názoru o nedůvodnosti projednávané žaloby.

Posouzení věci soudem

32. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je

nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

33. Jak upozornil již žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, nynější žalobou napadené rozhodnutí je v pořadí druhým z rozhodnutí, jimiž žalovaný rozhodoval o odvoláních žalobkyně proti DPV 10/2015, DPV 11/2015 a DPV 12/2015. Pro přehlednost proto soud na tomto místě uvádí, že prvním z rozhodnutí žalovaného o těchto odvoláních bylo rozhodnutí ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300 21441-712772 (dále též „první rozhodnutí žalovaného“). Žalovaný přitom svým prvním rozhodnutím zamítnul odvolání žalobkyně a potvrdil mj. uvedené tři dodatečné platební výměry na DPH (za zdaňovací období měsíců října až prosince 2015). Toto první rozhodnutí žalovaného však bylo výše uvedeným rozsudkem zdejšího soudu č. j. 16 Af 21/2019-131 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení (výrok I. uvedeného rozsudku). Z daného rozsudku zdejšího soudu je nicméně zjevné, že soud neshledal důvodnými žalobní námitky týkající se odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH na vstupu z reklamních plnění přijatých od REFIKO; naopak, důvodem pro zrušení prvního rozhodnutí žalovaného bylo pouze shledané procesní pochybení žalovaného spočívající v neprovedení žalobkyní navržených svědeckých výslechů, které se však vztahovaly k nároku na odpočet DPH na vstupu z jiných přijatých plnění, než byla reklamní plnění od REFIKO (navrhovanými výpověďmi měla být prokázána tvrzení týkající se pouze plnění přijatých žalobkyní od Petra Kendíka). Zdejší soud tak v bodu 96 rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131 uzavřel, že *„veškeré námitky žalobce vztahující se k otázce jeho účasti na daňovém podvodu a důvodnosti nepřiznání odpočtu na dani z přidané hodnoty na plněních od společnosti Refiko jsou nedůvodné, a to ve vztahu ke všem řešeným zdaňovacím obdobím. S ohledem na tuto skutečnost soud žalobu ve vztahu k rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41796/19/5300-21441-712772, ve kterém bylo rozhodováno o zdaňovacích obdobích, ve kterých byla daň doměřena pouze z důvodu účasti žalobce na daňovém podvodu, zamítl“*.
34. Nynější žalobou napadeným rozhodnutím vyhověl žalovaný podaným odvoláním zčásti, a to právě v rozsahu správcem daně neuznaného nároku na odpočet DPH z plnění přijatých od Petra Kendíka. To se projevilo tak, že žalobou napadené rozhodnutí změnilo dotčené DPV (10/2015 až 12/2015) způsobem popsáním výše v odst. 2 odůvodnění tohoto rozsudku. Výsledná doměřená DPH (ve znění změny provedené žalobou napadeným rozhodnutím) tak sestává už pouze z neuznaného nároku na odpočet DPH na vstupu z reklamních plnění přijatých žalobkyní od REFIKO.
35. Pro úplnost soud poznamenává, že výrok II. rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131 (jímž zdejší soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům na DPH za zdaňovací období ledna až prosince 2016, doměřujícím neuznaný nárok na odpočet DPH na vstupu uplatněný rovněž z reklamních plnění přijatých žalobkyní od REFIKO) napadla žalobkyně kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 Afs 59/2023-56, zamítl.
36. V posledně uvedeném rozsudku přitom Nejvyšší správní soud podrobil přezkumu správnost právního posouzení a na něm vystavěných závěrů zdejšího soudu o nedůvodnosti žalobních námitkách týkajících se jak otázky existence a identifikace chybějící daně, tak otázky prokázání objektivních okolností, na jejichž základě žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se přijetím reklamního plnění od REFIKO účastní daňového podvodu. Kasační stížností napadený výrok II. rozsudku zdejšího soudu č. j. 16 Af 21/2019-131, stejně jako právní názor zdejšího

soudu, shledal přitom Nejvyšší správní soud optikou uplatněných kasačních námitek správným.

37. Jakkoli výše popsané procesní souvislosti nezakládají nepřípustnost nyní podané žaloby ani nezakládají překážku věci rozsouzené, je jimi v podstatě předurčeno rozřešení otázky důvodnosti žalobních bodů, jež žalobkyně nyní uplatnila. Je tomu tak především proto, že tyto žalobní body jsou v zásadě srovnatelné s těmi, jež žalobkyně uplatnila v řízení u zdejšího soudu pod sp. zn. 16 Af 21/2019, a které soud již v rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131 shledal nedůvodnými (přičemž jeho závěry aproboval v rozsudku ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 Afs 59/2023-56, Nejvyšší správní soud). V případě nyní dotčených zdaňovacích období měsíců říjen 2015 až prosinec 2015 ostatně šlo o dílčí zdanitelná plnění (reklamu), která byla uskutečňována průběžně v rámci téhož obchodního vztahu, jako tomu bylo u zdanitelných plnění (reklama) přijatých žalobkyní od REFIKO v následujících měsíčních zdaňovacích obdobích roku 2016. Soud proto v nyní posuzované věci neměl důvod odchytil se od vlastních závěrů dle rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131.
38. Jak soud rekapituloval výše, žalobkyně se domnívá, že jí byl neoprávněně upřen nárok na odpočet DPH na vstupu, a v důsledku toho nezákonně doměřena DPH oproti jejímu daňovému tvrzení.
39. Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon 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 vyplývajících z § 73 odst. 1 téhož zákona. 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“), 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).
40. 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 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“.*

41. Prokázání povědomí daňového subjektu o podvodném jednání na DPH poté představuje další 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 uskutečněno 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 nepřípustně 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 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).
42. 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).

43. 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).
44. 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 přiznání nároku na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely 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 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).
45. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně deklarovala přijetí reklamních služeb od REFIKO, na jejichž základě si uplatnila nárok na odpočet DPH. Správce daně žalobkyni neuznal z těchto zdanitelných plnění nárok na odpočet DPH, a to s poukazem na vědomé zapojení žalobkyně do podvodného jednání. Správce daně nezpochybnil splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, avšak dospěl k závěru, že existují objektivní skutečnosti svědčící o zapojení žalobkyně v řetězci plátců účastnících se podvodu na dani z přidané hodnoty. Správce daně zejména akcentoval skutečnost, že vlivem postupného uzavírání smluv v řetězci byla navýšena cena reklamního plnění v období červenec až prosinec 2015 z částky 1 000 000 Kč, za kterou reklamní plnění poskytl FK Teplice společnosti REFIKO, na částku 7 840 000 Kč, za kterou žalobkyně od společnosti REFIKO reklamní plnění zakoupila. Došlo tedy k 7,8násobnému navýšení ceny plnění pro žalobkyni. Společnost REFIKO pak svou daňovou povinnost, která jí na základě

uvedeného plnění vznikla na výstupu, kompenzovala ostatními přijatými zdanitelnými plněními v období červenec až prosinec 2015 (v tomto období zejména od společností UNIMAP a CUCINI Trade) v celkové výši 5 994 992 Kč, vůči kterým priznala uskutečněná plnění ve výši 37 190 Kč. K úniku na dani tak dle správce daně docházelo skrytě vlivem další činnosti společnosti REFIKO.

46. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že společnosti REFIKO skutečně byla za výše uvedená zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty.
47. Primárně se soud zabýval zásadní otázkou, zda v předmětném obchodním řetězci FK Teplice → REFIKO → žalobkyně je možné identifikovat chybějící daň. Již z výše uvedeného vyplývá, že v důsledku navýšení ceny přeprodávaného reklamního plnění by na straně společnosti REFIKO vznikla poměrně vysoká daňová povinnost na výstupu. Šetřením daňových orgánů bylo zjištěno, že společnost REFIKO ve stejných zdaňovacích obdobích přijímala další zdanitelná plnění v podobě reklamních plnění (nikoli pro reklamu společnosti REFIKO ani pro žalobkyni), ovšem vůči těmto dalším plněním společnost REFIKO nevykázala téměř žádná (respektive vůbec žádná) poskytnutá zdanitelná plnění. Z těchto dalších plnění tedy měl společnosti REFIKO vzniknout nárok na nadměrný odpočet, kterým měla být vyrovnána její daňová povinnost vzniklá z plnění poskytnutého žalobkyni. V rámci daňového řízení však daňové orgány shledaly, že tato další plnění u společnosti REFIKO nebyla použita v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelných plnění, případně vůči nim nebyla přiřazena jim odpovídající zdanitelná plnění poskytnutá společností REFIKO dalším odběratelům. Daňové orgány tedy shledaly, že u společnosti REFIKO tak nemohly být uznány částky odpovídající dani na vstupu jako nadměrný odpočet, a proto je nutné daň odpovídající dani z přidané hodnoty na výstupu související s plněním pro žalobkyni považovat za chybějící daň, kdy k úniku daně došlo skrytě vlivem další činnosti společnosti REFIKO. Společnost REFIKO v předmětném řetězci plnila funkci tzv. „missing tradera“, jehož úkolem bylo navýšit cenu a zastříť daňový únik svou ostatní činností.
48. Jak soud konstatoval již v bodu 73 svého rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131, ze zpráv o daňové kontrole u společnosti REFIKO (zejména z daňové kontroly zdaňovacích období říjen 2015 až červenec 2016) dále jednoznačně vyplývá, že daňové orgány odděleně posuzovaly okolnosti týkající se zdanitelných plnění přijatých od FK Teplice a okolnosti týkající se ostatních zdanitelných plnění. Výše nastíněný mechanismus vzniku chybějící daně pak dle soudu zcela jednoznačně úzce souvisel právě s plněním, na jehož konci byla jako příjemce zdanitelného plnění žalobkyně. Nejednalo se tedy o chybějící daň, která by bez souvislosti se zdanitelným plněním pro žalobce vznikla v důsledku nemajetnosti společnosti REFIKO či v důsledku manažerského pochybení nebo v souvislosti s jinou činností společnosti REFIKO. Chybějící daň byla daňovými orgány identifikována jednoznačně ve vztahu ke všem rozhodným zdaňovacím obdobím právě v obchodním řetězci, na jehož konci se nacházela jako konečný příjemce plnění žalobkyně, neboť z obsahu zprávy o daňové kontrole společnosti REFIKO vyplývá, že zdanitelná plnění od jiných subjektů, která nebyla využita v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění zdanitelných plnění, případně vůči nim nebyla přiřazena jim odpovídající zdanitelná plnění poskytnutá společností REFIKO dalším odběratelům, byla číněna právě za účelem zakrytí chybějící daně na výstupu u společnosti REFIKO z plnění poskytnutých žalobkyni.
49. Soud dodává, že transakce mezi společnostmi REFIKO a společnostmi UNIMAP a CUCINI Trade byly daňovými orgány zmiňovány za účelem toho, aby osvětlily podstatu daňového

podvodu a jeho průběh. Skutečnost, že žalobkyně sama s uvedenými společnostmi nejednala a nezná je, je tedy pro danou záležitost zcela irrelevantní v situaci, kdy byly výše ve vztahu k žalobkyni shledány všechny relevantní znaky její účasti na daňovém podvodu. S tímto závěrem, jež zdejší soud vyslovil již v rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131, se ostatně rovněž ztotožnil Nejvyšší správní soud v bodu 18 rozsudku č. j. 9 Afs 59/2023-56: „*Souvislostí mezi stěžovatelkou a těmito společnostmi je společnost Refiko. Ta se pokusila snížit svou daň na výstupu související s plněním poskytnutým stěžovatelce o uplatněnou daň na vstupu související s (fiktivními) plněními, která společnosti UNIMAP a CUCINI poskytli Refiko. Jakkoli tedy stěžovatelka nebyla v obchodním vztahu přímo se společností UNIMAP ani se společností CUCINI, její přímá dodavatelka (Refiko) se prostřednictvím obchodních vztahů s nimi pokoušela „výrazně modifikovat“ svou daňovou povinnost.*“

50. K poukazu žalobkyně, že ve zprávě o daňové kontrole u společnosti REFIKO za zdaňovací období říjen až prosinec 2015 a leden až červenec 2016 je v závěru na straně 25 uvedeno, že daň byla doměřena v důsledku neunesení důkazního břemene, a proto byla změněna částka nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na řádku 40 podaných daňových přiznání, soud konstatuje, že tento závěr se týká právě jen zdanitelných plnění odlišných od plnění přijatých od FK Teplice. Ve vztahu k plněním poskytnutým společnosti REFIKO společností FK Teplice učinil správce daně v předmětné zprávě o daňové kontrole závěr na straně 11, kde uvedl, že má postaveno na jisto, „že došlo k daňovému podvodu vlivem řetězových transakcí, které nebyly motivovány ekonomickými důvody, ale ztížením odhalení podvodného získání částek ve výši odpočtu na dani z přidané hodnoty plynoucí z daňových dokladů odkazujících se na smlouvu uzavřenou mezi daňovým subjektem (společností REFIKO – pozn. soudu) a společností Speciální stavby Most. Daňový subjekt byl přímo účasten tomuto daňovému podvodu, k úniku na dani došlo vlivem jeho další simulované činnosti, čímž zastřel daňový podvod.“
51. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že bylo daňovými orgány dostatečným způsobem prokázáno, že v předmětném řetězci existuje dlužná daň a že tato dlužná daň přímo souvisí s plněním, z něhož si žalobkyně nárokovala odpočet daně na vstupu. Dle soudu byl dostatečným způsobem popsán a rozklíčován princip, na kterém bylo podvodné jednání založeno. Daňovými orgány tedy bylo prokázáno, že předmětný řetězec plnění byl zatížen podvodem na DPH.
52. Pro možnost odmítnutí nároku na odpočet daně na vstupu u daňového subjektu v důsledku jeho účasti na podvodném jednání je nutné, aby daňové orgány daňovému subjektu prokázaly, že s ohledem na konkrétní okolnosti případu o své účasti na podvodném jednání vědět měl a mohl. V tomto směru tížilo důkazní břemeno správce daně. Ten byl povinen prokázat existenci objektivních okolností, které ve svém souhrnu svědčily o tom, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se porízením či přijetím toho kterého plnění účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Objektivní okolnosti musí být takovými indiciemi, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Daňové orgány nemusely prokázat, že žalobkyně jednoznačně přímo věděla, že se společnost REFIKO dopouštěla podvodného jednání, ale postačovalo prokázání objektivních okolností, na základě kterých žalobkyně mohla nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku.
53. V daném případě objektivní skutečnosti daňové orgány spatřovaly ve výrazném navýšení ceny zdanitelného plnění, existenci dřívější spolupráce žalobkyně s FK Teplice, charakteru smluvní dokumentace k předmětným zdanitelným plněním, způsobu výběru smluvního

partnera, sídle REFIKO na virtuální adrese, nezveřejňování účetních závěrek společností REFIKO ve Sbírce listin Obchodního rejstříku, v absenci vyhodnocení přínosu reklamy a z toho, že z internetových stránek REFIKO nevyplývalo, že by se zabývala reklamní činností. Ve vztahu k hodnocení těchto skutečností soud předesílá, že se plně ztotožňuje s tím, jak je hodnotily daňové orgány.

54. Zdejší soud již v rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131 k týmž zdanitelným plněním v totožných zdaňovacích obdobích konstatoval, že *„samotná REFIKO dle soudu vzbuzuje určité pochybnosti o řádném obchodním partnerovi, neboť měla pouze virtuální sídlo, tudíž neexistovalo konkrétní místo, kde by mohla být tato společnost kontaktována správními orgány či obchodními partnery. Pochybnosti rovněž vzbuzuje skutečnost, že společnost REFIKO s výjimkou let 2006 a 2007 nezveřejňovala v obchodním rejstříku účetní závěrky. Účetní závěrky jsou jedním z důležitých ukazatelů o důvěryhodnosti obchodního partnera. Z účetních závěrek a jejich příloh je možné zhodnotit hospodářskou a ekonomickou kondici dané právnické osoby a dovodit závěr o její schopnosti dostát řádně svým závazkům. Právnickou osobu bez reálného sídla, která nezveřejňuje své účetní závěrky je nutné považovat za krajně rizikového obchodního partnera a nelze vyloučit, že se jedná o osobu podílející se v pozici plátce daně z přidané hodnoty na daňovém podvodu. Uvedené indicie tedy byly okolnostmi, na které měla žalobkyně při obchodním styku s REFIKO reagovat“* (bod 78 uvedeného rozsudku). V bodu 79 téhož rozsudku dodal, že *„pochybnosti o řádné obchodní aktivitě REFIKO v oblasti reklamy nemohla odstranit ani její prezentace na webových stránkách. Jak uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole, prezentace na webových stránkách www.refiko.com neobsahovala v letech 2014 a 2015 žádnou informaci o zajišťování reklamních služeb. Na uvedené stránce bylo inzerováno pouze provádění stavebních a demoličních prací. Internetová stránka www.refiko.cz vznikla dne 19. 4. 2015. (...) Z výše uvedeného současně vyplývá, že daňové orgány při hodnocení důvěryhodnosti společnosti REFIKO nevycházely pouze z aktuálního stavu obsahu prezentovaného na internetu.“* Na těchto závěrech setrvává v i nyní posuzované věci, a to při zachování totožnosti relevantního skutkového a právního stavu.
55. Žalobkyně v nynější v žalobě namítla, že otázku, zda mohla vědět o svém zapojení do podvodu, měl žalovaný posuzovat jen ve vztahu k okamžiku, kdy žalobkyně s REFIKO uzavřela obchodní vztah týkající se předmětné reklamy. V tom okamžiku však dle žalobkyně ještě nevznikla u REFIKO chybějící daň, a žalobkyně tedy ani nemohla o budoucí chybějící dani vědět. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. Soud připomíná, že prostřednictvím vědomostního testu (tj. posuzování, zda daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH věděl nebo mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu) nejsou zkoumány skutečnosti dokládající, že subjekt v době kontraktace či přijetí zdanitelného plnění věděl (či mohl vědět) o tom, že již existuje chybějící daň. Jeho prostřednictvím jsou naopak zkoumány skutečnosti, které v době přijetí zdanitelného plnění příslušným daňovým subjektem byly (či alespoň mohly být) tomuto daňovému subjektu známy, a které by ve svém souhrnu byly objektivně způsobilé vyvolat v náležitě obezřetném daňovém subjektu podezření o zamýšleném (tedy z hlediska faktické realizace třebaš teprve budoucím) daňovém podvodu. Soud si nemohl nepovšimnout, že žalobkyně předmětnou žalobní námitku založila na tautologické konstrukci, dle které daňový subjekt nemůže v daném okamžiku vědět o tom, že již nastala určitá skutečnost (tj. vznikla chybějící daň), jestliže taková skutečnost prokazatelně v daném okamžiku dosud nenastala; pravdivostní hodnocení takovéto implikace bude vždy kladné. Žalobkyně se však zmýlila ohledně předmětu poznání daňového subjektu. Tím není existence chybějící daně, ale existence okolností, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že chystaná transakce je součástí podvodu na

dani z přidané hodnoty (lhostejno přitom, zda chybějící daň již vznikla, anebo k úniku dojde až v budoucnu).

56. Soud rovněž setrvává na názoru, který již dříve ve vztahu k předmětným reklamním plněním vyjádřil v bodu 80 rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131. Žalobkyně ani k výzvě daňových orgánů nebyla schopna nijak objasnit, proč a na základě jakých kritérií se rozhodla při nákupu reklamních činností spolupracovat právě se společností REFIKO. Neproběhlo žádné výběrové řízení ani nebyly vyžádány žádné jiné nabídky. S ohledem na finanční objem plnění je tato skutečnost rovněž alarmující a lze ji považovat za indicii nasvědčující tomu, že žalobkyně vědět měla a mohla, že se účastní podvodného jednání. Tuto skutečnost nemůže vyvrátit ani tvrzení žalobkyně, že REFIKO pro ni nebyla neznámým obchodním partnerem, ale že s ní již v minulosti obchodovala, neboť předchozí spolupráce se společností REFIKO se týkala stavebních činností. V oblasti reklamní byla společnost REFIKO pro žalobkyni na začátku spolupráce týkající se prezentace žalobkyně zcela novým obchodním partnerem. Proto považuje soud odkaz žalobkyně na její předchozí obchodní styk s REFIKO za irelevantní.
57. Soud dále poznamenává, že není jeho úkolem (ani nebylo úkolem orgánů daňové správy v předcházejícím řízení) hypotetizovat nad žalobkyní nastolenou otázkou, jak by případné provedení výběrového řízení umožnilo žalobkyni rozpoznat, že by se daným obchodním vztahem s REFIKO mohla účastnit daňového podvodu. Jednou z indicií, které vstupovaly do konečného závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu (tedy o tom, že žalobkyně věděla, nebo alespoň měla a mohla vědět, že přijetím plnění se bude účastnit na transakci zasažené podvodem na DPH), totiž bylo neprovedení výběrového řízení, a nikoli to, co by se žalobkyně bývala mohla z výsledků takového výběrového řízení dozvědět. Právě to, že žalobkyně výběrové řízení neprovedla, staví další úvahy nad reálnými důsledky toho počínání do ryze spekulativní roviny, avšak zcela jistě to vypovídá o tom, že pro žalobkyni nebylo patrně důležité postavit si před zakoupením reklamy od REFIKO najisto, zda by jí případně jiný subjekt nenabídl reklamní služby s výhodnější cenou nebo obsahem.
58. Žalobkyně v žalobě rovněž namítala, že FK Teplice neposkytuje reklamu, nýbrž pouze pronajímá reklamní plochy k umístění reklamy; proto žalobkyně považuje za nesprávnou výtkou žalovaného v napadeném rozhodnutí, že se žalobkyně bývala mohla obrátit s poptávkou reklamy přímo na tuto společnost. I pokud by tak totiž žalobkyně bývala učinila, musela by se dále obrátit také na skutečnou „reklamní společnost“, která by jí teprve reklamu vyrobila a umístila ji na reklamní plochy FK Teplic. Žalobkyně rovněž označila za nepravdivé tvrzení žalovaného, že reklama byla z FK Teplice společností REFIKO pouze přeprodána s několikanásobným navýšením ceny.
59. Zdejší soud již v rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131 konstatoval, že „společnost REFIKO reklamní plnění pouze přeprodávala bez jakékoliv přidané hodnoty“ (srov. bod 81 rozsudku). Na tomto závěru soud setrvává i ve světle předmětné žalobní námitky, neboť skutkové tvrzení žalobkyně, jež stojí v jejím základu, a podle kterého se FK Teplice nezabýval poskytováním reklamy, je v přímém rozporu se zjištěním správních orgánů, že dle veřejně dostupných informací (zejména pak z webových stránek uvedené společnosti) bylo možné reklamu poptat přímo u FK Teplice bez nutnosti dalšího zprostředkování (jak uvedl žalovaný v bodu 79 žalobou napadeného rozhodnutí). Rovněž v bodě 52 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný prezentoval zjištění, že „předmětné reklamní plnění bylo zhotoveno a zrealizováno prostřednictvím společnosti FK Teplice“, a že „toto plnění bylo společností REFIKO následně v nezměněné podobě fakturováno odvolateli za několikanásobně

vyšší cenu (...), aniž by toto navýšení bylo zdůvodnitelné jakoukoliv přidanou hodnotou. K tomuto „přeprodeji“ reklamních služeb docházelo i přesto, že tyto služby společnost FK Teplice poskytovala bez nutnosti zastoupení společností REFIKO.“ Zdejší soud proto nemá žádný důvod revidovat výše popsany závěr, který vyjádřil již ve svém předchozím rozsudku ve věci (č. j. 16 Af 21/2019-131). Pokud přitom ob stojí závěr žalovaného o absenci reálné „přidané hodnoty“ na mezičlanku představovaném společností REFIKO u předmětných reklamních plnění, pak zcela logicky zůstává nezpochybněno, že několikanásobné navýšení ceny plnění (aniž REFIKO přidala vlastní hodnotu k přeprodávánému plnění) bylo jednoznačně indicií o tom, že se žalobkyně zapojila do podvodné transakce. Že žalobkyně o takovém nadhodnocení reklamní služby mohla vědět, přitom dle soudu žalovaný přesvědčivě odůvodnil mj. bodu 79 žalobou napadeného rozhodnutí, když podotkl, že žalobkyni s ohledem na její dřívější spolupráci přímo s FK Teplice nic nebránilo v tom, aby reklamní služby poptala přímo u ní (například formou elektronické pošty). Jinými slovy, žalobkyně se nemůže s úspěchem dovolávat své případné nevědomosti ohledně nadhodnocení jí přijatého reklamního plnění, pokud se (navzdory všeobecně očekávatelnému zájmu o minimalizaci nákladů na pořízení reklamy) o cenové alternativy vůbec nezajímala. Pokud žalobkyně z citovaného záznamu o podaném vysvětlení P. H. (č.j. KRPÚ-205891 233/TČ-2018-040080-SB ze dne 15. 7. 2020) dovozovala, že FK Teplice sám poskytoval pouze reklamní prostory, nikoli reklamní služby, činila tak rovněž nedůvodně. I pokud by totiž takové tvrzení bylo obsahem uvedené listiny prokázáno, neznamenalo by to, že se žalobkyně o možnost přímého pořízení reklamy od FK Teplice v rozhodné době vůbec zajímala, tedy že se o ně pokusila, a že v důsledku nezdaru tedy o takovém důvodu nemožnosti přímého (nezprostředkovaného) nasmlouvání reklamních plnění věděla, a že se tedy chovala ekonomicky racionálně a opodstatněně, nakoupila-li reklamu od zprostředkovatele (přestože dříve přímo s FK Teplice kontrahovala). Z uvedeného záznamu o podání vysvětlení, jímž byl při jednání soudu proveden důkaz, nadto soud zjistil, že předmětné tvrzení žalobkyně (o nemožnosti pořídit reklamu přímo od FK Teplice) naopak vyvrací. P. H., obchodní ředitel FK Teplice v období od jara 2015, totiž dle obsahu uvedené listiny k otázce policie: „Kdo zařizoval fyzickou výrobu této reklamy a kdo jí umisťoval?“ odpověděl: „V podstatě je to tak, že buď si to ten partner dodá sám, nechá si to vyrobit. Nebo to zařizujeme my a my na to máme spřízněné společnosti, které nám to vyrobí a my to umístíme na ta dohodnutá místa“. K následné otázce policie na upřesnění zmíněných spřízněných společností P. H. uvedl, že „konkrétně spolupracujeme v Teplicích s AD Studiem s.r.o.“ To je v přímém rozporu s tvrzením (či spíše spekulací) žalobkyně, že by bývala nemohla poptat přímo reklamní služby od FK Teplice.

60. I nyní proto soud opakuje, co konstatoval již v bodu 81 rozsudku č. j 16 Af 21/2019-131: „Pouhým přeprodáním reklamního plnění společností REFIKO došlo k 7,8násobnému navýšení ceny. Na tomto místě soud podotýká, že považuje za nepřiléhavou argumentaci žalobce s poukazy na judikaturu správních soudů, že měla být porovnávána cena reklamního plnění, kterou platil žalobce společnosti REFIKO s běžnou cenou obdobných reklamních plnění. V daném případě je totiž zásadní skutečností, která případ odlišuje od kauz, na které odkazoval žalobce, že z veřejných zdrojů (internetové stránky) FK Teplice bylo známo, že obdobná reklamní plnění poskytovala tato společnost přímo, nebo prostřednictvím svého obchodního partnera společnosti AD Studio, s. r. o. Tato skutečnost musela být žalobci známa, neboť již v minulosti v oblasti reklamního plnění napřímo spolupracoval se společností FK Teplice. Za této situace tedy ztrácelo ekonomické opodstatnění plnění poskytované prostřednictvím společnosti REFIKO a žalobce si této skutečnosti musel s ohledem na výše uvedené být vědom. Žalobce nepochybně mohl tedy poptávat

reklamní plnění přímo od společnosti FK Teplice, případně si mohl vyžádat do svého dřívějšího obchodního partnera FK Teplice sdělení, za jakých finančních podmínek reklamní plnění poskytuje. Výše uvedené skutečnosti dle soudu dokládají, že žalobce jednal z hlediska ekonomického iracionálně, a lze je považovat za zásadní indicii k tomu, že žalobce měl či mohl vědět, že se podílí na daňovém podvodu.“

61. Důvodnou neshledal soud ani žalobní námitku, dle které nevyhodnocení efektivity (přínosu) reklamy, kterou žalobkyně od REFIKO nakoupila a přijala, nemůže představovat objektivní okolnost, z níž by žalobkyně mohla nabýt dojmu o své účasti na podvodu. Že tato skutečnost zapadá do širšího rámce ostatních objektivních okolností svědčících o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, konstatoval zdejší soud v bodech 84 a 85 rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131, a tento závěr výslovně potvrdil i Nejvyšší správní soud v bodu 21 rozsudku č. j. 9 Afs 59/2023-56: „Lze sice přisvědčit, že jednotlivé objektivní okolnosti popsané v napadeném rozsudku (a předtím v rozhodnutích žalovaného) by samy o sobě, vnímány izolovaně, nemusely stačit k prokázání, že stěžovatelka mohla a měla vědět o přítomnosti daňového podvodu. Ve svém celku však tvoří souvislý komplex okolností, z něž je takový závěr zřejmý. Není povinností daňových orgánů ani správních soudů prokázat nad rámec tohoto standardu všechny detaily daňového podvodu. Krajský soud proto nepochybil, když se nezabýval konkrétními důvody nezakládání účetních závěrek do Sbírky listin a využívání virtuálního sídla ze strany společnosti REFIKO. Neprovedení vyhodnocení efektivity reklamních plnění a stručná a vágní smluvní dokumentace k nim pak svědčí zejména o lhostejnosti stěžovatelky vůči kvalitě plnění jí poskytnutých společností REFIKO a jsou dalšími indiciemi ve vztahu ke stěžovatelčinu zavinění.“ V důsledku toho lze označit za zjevně nedůvodnou i žalobní námitku, dle které měl žalovaný zjistit skutečnou příčinu virtuálního sídla REFIKO a nezveřejnění jejich účetních závěrek; nad rámec potřebného odůvodnění k tomu soud pouze poznamenává, že v první řadě to měla být naopak žalobkyně, kdo si daných skutečností před uzavřením předmětného obchodního vztahu s REFIKO měl být vědom, a kdo mohl a měl prověřit jejich příčiny a učinit si obezřetný úsudek o opodstatněnosti těchto příčin (namísto toho, aby toto žalobkyně bez dalšího jen předpokládala). K poukazu žalobkyně, že absence účetních závěrek REFIKO ve Sbírce listin Obchodního rejstříku sama o sobě nesvědčí o účasti žalobkyně na daňovém podvodu, pak soud může už jen zopakovat výše uvedené, tedy že veškeré indicie svědčící o účasti na daňovém je nutné hodnotit nikoli izolovaně, ale v jejich souhrnu a vzájemných souvislostech. V posuzované věci totiž nebyl závěr žalovaného založen pouze na jediné indicii, nýbrž na jejich souhrnu. Polemika o tom, zda by samotné nezveřejňování účetních závěrek bylo dostatečné pro konstatování vědomosti o podvodu, je tudíž zcela nemístná.
62. Žalobkyně taktéž v žalobě sporovala závěr žalovaného o vágnosti a přespřílišné stručnosti smluvní dokumentace týkající se reklamního plnění, jež žalobkyně od REFIKO nakoupila. Obdobu této žalobní námitky shledal zdejší soud nedůvodnou, a to na základě úvah podaných zejména v bodu 82 rozsudku č. j. 16 Af 21/2019-131, v němž uvedl: „Smlouvy obsahují ustanovení týkající se prodlení s úhradou plnění ze strany žalobce, ovšem zcela absentuje jakékoliv smluvní ujednání, které by ošetřilo situace související s vadami plnění ze strany společnosti REFIKO. Současně je ve smlouvách uvedena celá řada způsobů propagace žalobce (např. reklama na dresech, reklama na bannerech v záběru TV kamer, reklama v rohu severní zdi tribuny, na plotě VIP parkoviště, video na velkoplošné obrazovce, video na led bannerech, umístění loga v PressCentru, na reklamní ploše paravánu v mix zóně, umístění reklamy na vnější ploše stadionu, na sedácích na sedačkách TOP VIP tribuny, zveřejnění reklamy ve zpravodaji Žlutá Modrá ve velikosti A6, umístění loga jako generálního partnera na partnerské stránce

zpravodaje *Žlutá Modrá*, umístění loga na partnerské stránce webových stránek FK Teplice), ovšem cena je sjednána vždy jako jediná částka za všechna reklamní plnění v jednom odehraném zápase. Nebyla tedy rozlišena cena jednotlivých reklamních plnění. Dále byla cena stanovena za odehraný zápas bez rozlišení, zda se zápas odehraje na domácím stadionu FK Teplice, či „venku“. Ze samotné charakteristiky jednotlivých plnění pak vyplývá, že bylo nemožné zajistit jejich realizaci v plném rozsahu na zápasech, které nebyly odehrány na stadionu FK Teplice.“ K tomu pak zdejší soud v bodu 83 téhož rozsudku uzavřel, že „s ohledem na výše uvedené lze dle soudu z uvedených nedostatků smluvní dokumentace usuzovat, že se nejednalo o smlouvy regulující běžný obchodní vztah mezi regulérními obchodními partnery, a lze tyto nedostatky považovat za další z indicií svědčících o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že se účastní podvodu na dani.“ S ohledem na absenci změny skutkového i právního stavu věci soud nemá důvod ani v nynějším řízení o žalobě nesetrvat na citovaných závěrech. Žalobkyně nyní navíc v žalobě namítla, že žalovaný uznal, že za tuto „jednotnou“ cenu žalobkyně skutečně přijala reklamu ve výše citovaném rozsahu, a proto považuje za lichou jeho úvahu, dle které REFIKO nemohla fakticky žalobkyni reklamu zajistit také při zápasech, jež se odehrávaly mimo stadion FK Teplice. Soud naopak považuje za lichou právě předmětnou žalobní námitku, neboť z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalobkyni nebyl nárok na odpočet DPH na vstupu z reklamních plnění odepřen na základě neprokázání fakticity (resp. rozsahu) přijatých plnění od REFIKO. Podstata výtky žalovaného, s níž se ostatně ztotožnil nejen zdejší soud, ale i Nejvyšší správní soud v bodu 21 rozsudku č. j. 9 Afs 59/2023-56, spočívala v tom, že žalobkyně zjevně bez uzardění akceptovala natolik vágní a neurčitá smluvní ujednání na plnění ve sjednané ceně milionů korun, což nelze považovat za prozíravé, obezřetné ani ekonomicky racionální počínání.

63. K argumentaci žalobkyně, že nebylo prokázáno, že daný obchodní vztah byl učiněn za účelem získání výhody z čerpání neoprávněného odpočtu daně z přidané hodnoty a nebylo žalobci prokázáno získání žádné výhody, soud zdůrazňuje, že získání daňové výhody právě posledním článkem řetězce není pojmovým znakem účasti tohoto článku (daňového subjektu) na daňovém podvodu. V tomto směru odkazuje soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2017, č. j. 4 Afs 208/2017-30, kde je uvedeno: „*Ve věci totiž není podstatné, zda stěžovatel z podvodného jednání společnosti Chodovia Plus a.s. měl nějaký prospěch, nebo naopak ztrátu. Podstatné je, že daňové subjekty jsou povinny obchodovat tak, aby vlastní neopatrností neumožňovaly obchodním partnerům daňové podvody. Ostatně, Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech zn. C-439/04 a C-440/04, konstatoval, že „[...] osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, 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 nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.*“ Ostatně žalovaný v napadeném rozhodnutí (konkrétně v bodu 103) přiléhavě citoval bod 33 téhož rozsudku Nejvyššího správního soudu, s tím, že „*věci totiž není podstatné, zda stěžovatel z podvodného jednání společnosti Chodovia Plus a.s. měl nějaký prospěch, nebo naopak ztrátu. Podstatné je, že daňové subjekty jsou povinny obchodovat tak, aby vlastní neopatrností neumožňovaly obchodním partnerům daňové podvody.*“ Žalobkyně ostatně právní názor žalovaného poněkud dezinterpretovala. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí v žádném případě nepopíral, že pro kladný závěr o existenci daňového podvodu musí být prokázáno, že účelem podvodného jednání bylo získání daňové výhody. Pouze zcela v souladu s výše citovanou judikaturou konstatoval, že daňová výhoda nemusí svědčit právě poslednímu článku řetězce (v nynějším případě

žalobkyni), pročez ani získání daňové výhody (žalobkyní) není pojmovým znakem (nezbytným předpokladem) pro závěr, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění bude účastnit daňového podvodu. Pro žalobkyní zastávaný názor, tj. že pro závěr o její účasti na daňovém podvodu by musely daňové orgány prokázat čerpání daňového zvýhodnění právě žalobkyní, nelze dle soudu nalézt oporu ani v bodu 35 žalobkyní citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ani v jiné části jeho odůvodnění.

64. Soud tak uzavírá, že neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou. Výrokem I. tohoto rozsudku tedy žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. pro nedůvodnost zamítl.
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, pročez nemá právo na náhradu nákladů. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a proto soud výrokem II. tohoto rozsudku nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližší 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 21. října 2025

Mgr. Václav Trajer v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.