



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Miluše Doškové,
soudkyně Mgr. Lenky Bahýřové a soudce JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně:
LCN GROUP s. r. o., IČO: 28472560, sídlem Stodolní 794/21, Ostrava, zast. advokátem
Mgr. Janem Tomsem, sídlem Emila Filly 296/13, Mariánské Hory, proti žalovanému:
Odvolací finanční ředitelství, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí
žalovaného ze dne 31. 7. 2019, č. j. 28916/19/5300-21441-712772, o kasační stížnosti
žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 4. 2020, č. j. 25 Af
59/2019 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 4. 2020, č. j. 25 Af 59/2019 - 45, **se ruší**
a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty ze dne 24. 8. 2018 doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj žalobkyni daňovou povinnost a uložil povinnost uhradit penále, a to za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 80 000 Kč (penále ve výši 16 000 Kč), za zdaňovací období duben 2013 ve výši 88 200 Kč (penále ve výši 17 640 Kč), za zdaňovací období červen 2013 ve výši 58 800 Kč (penále ve výši 11 760 Kč) a za zdaňovací období září 2013 ve výši 105 000 Kč (penále ve výši 21 000 Kč). Správce daně totiž na podkladě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně se přijetím plnění, jejichž předmětem bylo poskytnutí služby reklamy a propagace a která ve zdaňovacím období listopad 2012 přijala od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“) a ve zdaňovacích obdobích duben, červen a září 2013 od společnosti

TARDEM Media s. r. o. (dále jen „TARDEM“), stala součástí řetězce stíženého podvodem na dani, a že o své účasti na podvodu minimálně vědět měla a mohla.

[2] Rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 7. 2019, č. j. 28916/19/5300-21441-712772 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo odvolání žalobkyně ve vztahu k dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období červen 2013 a září 2013 zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny. Dále byl rozhodnutím žalovaného změněn dodatečný platební výměr za zdaňovací období listopad 2012 tak, že žalobkyni byla doměřena daň ve výši 80 016 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 16 003 Kč, a dodatečný platební výměr za zdaňovací období duben 2013 byl změněn tak, že žalobkyni byla doměřena daň ve výši 88 224 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 17 644 Kč.

[3] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 7. 4. 2020, č. j. 25 Af 59/2019 - 45, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že v daňovém řízení došlo k opomenutí důkazů obsažených na DVD nadepsaném „LCN GROUP S. R. O.“, jimiž chtěla žalobkyně mj. prokázat, že prováděla výběr reklamy. Správce daně, resp. žalovaný, však ve svých úvahách vycházel z toho, že žalobkyně výběr neprováděla, resp. že výběr neprokázala. V tomto ohledu shledal krajský soud rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Krajský soud žalovanému rovněž vytkl, že jako důkaz nebyly provedeny žalobkyní předložené bakalářské práce (L. H. – *Organizace golfového turnaje pro komerční účely* a V. K. – *Případová studie dopadu golfového hřiště v Kravařích na rozvoj regionu*), jimiž chtěla dokázat nákladnost organizace golfového turnaje a nepřímo neobvyklost cen mezi společnostmi Papilio-advertising, spol. s r. o. (dále jen „PAPILIO“) a PRESSTEX, resp. TARDEM, vůči kterým žalovaný shledal navýšení.

[4] Krajský soud rovněž k námitce žalobkyně dospěl k závěru, že skutkový stav, z něhož správce daně, resp. žalovaný, učinil závěr, že daňovým podvodem byly zasaženy právě obchody s žalobkyní, nebyl dostatečně zjištěn. V případě, kdy byla společnostmi Presstex a Tardem podána daňová přiznání a uhrazena daň a teprve následně byla daň správcem daně doměřena, je nutno chybějící daň propojit s plněními v řetězci (PAPILIO – PRESSTEX – žalobkyně, resp. PAPILIO – TARDEM – žalobkyně).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (dále též jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel se nejprve vyjádřil k požadavku krajského soudu na zásadní doplnění skutkového stavu ve vztahu k existenci podvodu na DPH. Podle stěžovatele závěr krajského soudu, že nebyla dostatečně identifikována chybějící daň, spočívá v nesprávném posouzení právní otázky.

[7] S odkazem na judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) stěžovatel uvedl, že pojem chybějící daň není chápán jako konkrétně matematicky vyčíslená částka neodvedené daně některým z článků v řetězci. Takové vyčíslení totiž obvyklé nebude možné, neboť podvodné řetězce jsou zpravidla jeho organizátory konstruovány právě tak, aby znemožnily podrobné rozkrytí mechanismu transakcí, na základě kterého dochází k

pokračování

vylákání daňového odpočtu od státu. Podvodem na dani je již takové jednání, které vede k ohrožení správného výběru daně a ohrožení řádného fungování společného systému DPH (srov. bod 56. rozsudku SDEU ze dne 28. 7. 2016, ve věci C 332/15, *Astone*, či body 48 a 49 rozsudku SDEU ze dne 7. 12. 2010, R., C 285/09). Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je tedy nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je dle stěžovatele nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Přesnou identifikaci toho, který subjekt v řetězci neodvedl jakou částku DPH a kterých konkrétních plnění se neodvedené částky týkají, nelze po správci daně požadovat.

[8] Samotná nekontaktnost subjektu, u kterého nelze ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, představuje narušení neutrality daně, tzn. chybějící daň, aniž by bylo dále nutné vyčíslit konkrétní částku daně neuhrazenou některým z článků v podvodném řetězci (resp. vyčíslit výši daňového úniku v podvodném řetězci) a tuto „propojovat“ s konkrétním plněním, které bylo předmětem transakcí v řetězci (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017 – 41). Stěžovatel zároveň uvedl, že pokud pro účely konstatování existence chybějící daně postačí nekontaktnost některého článku v řetězci, nejedná se o cestu k případné extenzivní aplikaci odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu. Současně totiž musí být prokázáno, že toto narušení neutrality daně není důsledkem pouhého podnikatelského selhání některého z článků v řetězci, nýbrž důsledkem podvodného jednání. Za tím účelem správce daně zkoumá, zda byly transakce v řetězci doprovázeny takovými nestandardními okolnostmi, na základě kterých lze dospět k závěru, že k narušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání. Pro účely odepření nároku na odpočet daňovým subjektům zapojeným v řetězci z důvodu účasti na podvodu musí nadto být naplněny podmínky tzv. vědomostního testu. Stěžovatelka má za to, že pokud by byla přijata východiska krajského soudu, podvody na DPH by se staly v daňové rovině ve většině případů zcela nepostižitelnými.

[9] V posuzovaném případě správce daně zjistil, že chybějící daň byla identifikována u přímých dodavatelů žalobkyně (společnosti PRESSTEX a TARDEM). Společnosti PRESSTEX byla doměřena daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 7 100 287 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2015, č. j. 6189199/15/2001-52524-103305, z jehož odůvodnění je zřejmé, že společnost PRESSTEX neumožnila svému místně příslušnému správci daně zahájení daňové kontroly, přičemž daným rozhodnutím byla společnosti PRESSTEX doměřena daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 v důsledku toho, že společnost PRESSTEX neprokázala oprávněnost nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Pokud nebyl společnosti PRESSTEX uznán nárok na odpočet ze všech přijatých zdanitelných plnění za dané zdaňovací období, logicky to zahrnuje i zdanitelné plnění, které společnost PRESSTEX přijala od společnosti PAPILIO a následně dodala žalobkyni. Nepochybně je tak dána souvislost mezi doměřenou daní a plněním, které bylo obchodováno v předmětném

podvodném řetězci. Stěžovatel má zároveň za to, že i při aplikaci nesprávných východisek krajského soudu by rozhodnutí žalovaného obstálo, neboť v něm došlo k „propojení“ doměřené daně s plněním v řetězci.

[10] Obdobně i společnosti TARDEM byla doměřena daň za zdaňovací období duben 2013 ve výši 358 074 Kč, červen 2013 ve výši 471 119 Kč a září 2013 ve výši 396 333 Kč, a to dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 4. 2016, č. j. 1688341/16/3201-51521-800765, č. j. 1687782/16/3201-51521-800765, č. j. 1687636/16/3201-51521-800765 a č. j. 1688909/16/3201-51521-800765, v nichž je uvedeno, že společnost TARDEM neumožnila zahájení daňové kontroly, pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní a žádným způsobem nespolupracovala, přičemž jí byla doměřena daň za daná zdaňovací období v důsledku toho, že neprokázala oprávněnost nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. I zde tedy platí, že pokud nebyl společnosti TARDEM uznán nárok na odpočet ze všech přijatých zdanitelných plnění za daná zdaňovací období, logicky to zahrnuje i zdanitelná plnění, která společnost TARDEM přijala od společnosti PAPILIO a následně dodala žalobkyni. Je tak bezpochyby dána souvislost mezi doměřenou daní a plněními, která byla obchodována v předmětném podvodném řetězci. Narušení neutrality daně, resp. chybějící daň jakožto základní znak podvodu na dani, tak bylo v obou případech řádně prokázáno.

[11] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil právní otázku rovněž v případě výtky opomenutých důkazů. DVD specifikované krajským soudem bylo žalobkyní předloženo v daňovém řízení v rámci podání ze dne 18. 1. 2017 za účelem prokázání toho, že reklamní služby, které žalobkyně přijala od svých dodavatelů PRESSTEX a TARDEM, představovaly účinnou reklamu, přičemž žalobkyně účinnost daných reklamních služeb vyhodnocovala a prováděla výběr z reklamních nabídek i od jiných společností z hlediska kritéria dosažení nejlepších výsledků. Správce daně se k danému důkaznímu prostředku a skutečnostem, které daným důkazním prostředkem měly být prokázány, vyjádřil na str. 9 až 12 a na str. 28 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018, č. j. 3084488/18/3201-61562-804561, kde podrobně odůvodnil, že je zřejmé, že poskytnuté reklamní služby neměly pozitivní vliv na výnosy účastníka řízení, nýbrž pouze vedly ke snížení hospodářského výsledku za roky 2012 a 2013.

[12] V odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně nevznesla žádnou argumentaci, kterou by brojila proti způsobu vypořádání předmětného důkazního prostředku co do rozsahu skutečností, které jím měly být prokázány, nýbrž pouze argumentovala, že správce daně předmětný důkazní prostředek hodnotil nesprávně z hlediska posouzení účinnosti a pozitivního dopadu předmětných reklamních služeb na hospodářské výsledky účastníka řízení. Stěžovatel se proto logicky tím, zda odůvodnění správce daně ve vztahu k předmětnému důkaznímu prostředku bylo dostatečné z hlediska rozsahu skutečností, které daným důkazním prostředkem měly být prokázány, v rozhodnutí o odvolání nezabýval.

[13] Stěžovatel zdůraznil, že z § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu je zřejmé, že odvolací řízení v daňových věcech se řídí kombinací zásady dispoziční a principu revizního, kdy projevem zásady dispoziční je skutečnost, že odvolací orgán je povinen přezkoumat napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání, a projevem principu

pokračování

revizního je skutečnost, že odvolací orgán je povinen prověřit i odvolatelem neuplatněné nezákonnosti či nesprávnosti rozhodnutí, které vyjdou najevo při přezkoumávání rozhodnutí a které mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. I pokud by stěžovatel hypoteticky připustil, že správce daně se řádně nevypořádal s předmětným DVD předloženým žalobkyní v rámci řízení před správcem daně, nejednalo by se v posuzovaném případě o vadu, kterou by byl stěžovatel povinen odstranit v odvolacím řízení. Žalobkyně totiž existenci dané vady v odvolání ani v jiných podáních učiněných v rámci odvolacího řízení konkrétním způsobem nenamítala. Současně by se nejednalo ani o vadu, která by při přezkoumávání dodatečných platebních výměrů vyšla najevo a která by mohla mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

[14] Stěžovatel uvedl, že i kdyby bylo daným důkazním prostředkem prokázáno, že žalobkyně prováděla výběr reklamy z více nabídek, nemohla by tato skutečnost změnit ničeho na závěrech stěžovatele o účasti žalobkyně na podvodu na dani, o které věděla či vědět měla a mohla, a o tom, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu. Pokud jde totiž o dílčí závěr stěžovatele, že žalobkyně nezjišťovala adekvátní informace o cenách plnění, žalobkyni bylo v tomto ohledu vytýkáno především to, že neověřovala cenu reklamních plnění u společnosti PAPILIO, ačkoliv si byla vědoma toho, že právě dané společnosti patřily reklamní plochy, na kterých byla prezentována reklama žalobkyně, a ačkoliv se žalobkyně s jednateli společnosti PAPILIO v rozhodné době znala. Podle stěžovatele je tak závěr krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného trpí vadou nepřezkoumatelnosti v důsledku neprovedeného a nevypořádaného důkazu, nesprávný.

[15] Co se týká bakalářských prací, které žalobkyně navrhovala k důkazu, správce daně se tímto návrhem přezkoumatelným a logicky uceleným způsobem vypořádal na str. 33 a 34 zprávy o daňové kontrole, kde uvedl, že bakalářské práce se nezabývají reklamou a propagací firem na golfových turnajích, neobsahují ceníky za pronájem reklamních ploch, a nelze jimi osvědčit výši ceny plnění za reklamní a propagační činnost přijatých žalobkyní ani jejich pozitivní dopad na jeho hospodářský výsledek. Správce daně tedy odmítl provedení daných důkazních prostředků pro jejich irelevanci ve vztahu k předmětu dokazování. Předložené bakalářské práce a skutečnost, kterou se jimi žalobkyně snažila prokázat (tj. že za částky utržené společnostmi PAPILIO nelze uspořádat golfový turnaj), žádným způsobem nesouvisí ani s jednou z podmínek pro odeprání nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu, jejichž naplnění správce daně posuzoval.

[16] Pokud krajský soud uvedl, že žalobkyně se danými důkazními prostředky snažila nepřímou prokázat neobvyklost cen sjednaných mezi společnostmi PAPILIO a PRESSTEX, podle stěžovatele není jakkoli relevantní skutečnost, zda bylo možné za částky utržené společnostmi PAPILIO uspořádat golfový turnaj, či nikoliv. Z ničeho nevyplývá, že v případě pořádání golfového turnaje musí být dáno rovnítko mezi výší nákladů na jeho uspořádání a výší výnosů z reklamních služeb poskytnutých na daném turnaji. Ostatně i v bakalářské práci autorky L. H. s názvem „*Organizace golfového turnaje pro komerční účely*“ je v příkladu konkrétního golfového turnaje uvedeno, že náklady na jeho pořádání byly pokryty výnosy z reklamy pouze v rozsahu cca 1/7 (viz kapitola 4.3, str. 39). I pokud by tedy hypoteticky byla prokázána skutečnost, že za výnosy společnosti PAPILIO z reklamy by nebylo možné golfový turnaj uspořádat, nemohla by taková skutečnost sama o sobě mít

žádný vliv na otázku přiměřenosti cen sjednaných mezi společností PAPILIO a jejími zákazníky za reklamní služby.

[17] Stěžovatel současně zdůraznil, že v posuzovaném případě neprokazoval výši ceny obvyklé týkající se daných reklamních služeb, nýbrž pouze konstatoval nepřiměřenost cen sjednaných mezi žalobkyní a jejími dodavateli s ohledem na skutečnost, že v řetězcích docházelo až k 56násobnému navýšení ceny za reklamní plnění při absenci přidané hodnoty, která by mohla dané navýšení ceny opodstatnit.

[18] Žalobkyně v žalobě brojila proti neprovedení konkrétních důkazních prostředků (např. opětovný výslech jednatele společnosti PAPILIO – bod 3. žaloby), avšak pokud jde o neprovedení bakalářských prací a odůvodnění správce daně ve vztahu k jejich odmítnutí, žádná konkrétní argumentace v žalobě obsažena není. Krajský soud proto rovněž porušil § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť při přezkumu vykročil z mezí žalobních bodů, jimiž žalobkyně konkretizovala svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78). Z obsahu podané žaloby dle stěžovatele nevyplývá, že by žalobkyně předestřela argumentaci, která by byla předobrazem závěrů uvedených v bodech 24 a 25 napadeného rozsudku. Napadený rozsudek proto trpí i jinou vadou řízení, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.

[19] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázala na své vyjádření ke kasační stížnosti v řízení vedeném pod sp. zn. 2 Afs 148/2020, s nímž tato věc úzce souvisí. S argumenty stěžovatele nesouhlasí. Podstata problému tkví podle žalobkyně v tom, že podle správce daně a žalovaného byly sjednané ceny nepřiměřené a že žalobkyně nebyla schopna objasnit důvod rozdílu mezi sjednanými cenami a cenami obvyklými. Žalobkyně od počátku tvrdila, že nikdy neměla daňový problém, že se nikdy neúčastnila žádného podvodu a že sjednané ceny byly obvyklé vzhledem k podmínkám, za jakých byly obchodní transakce sjednávány. Důkazní břemeno ve vztahu ke zjištění cen obvyklých tíží správce daně. Správce daně přitom nebyl schopen ani ochoten prokazovat obvyklou cenu ve vztahu k podmínkám, za kterých byly obchodní transakce sjednány. Žalobkyně tvrdila, že to s odstupem mnoha let již prokázat nemůže. A tak došlo k tomu, že si správce daně a potažmo žalovaný stanovil „obvyklé ceny“ z nesrovnatelných obchodních transakcí a žalobkyni dal k tíži nepřiměřenost cen. Žalobkyně totiž sjednávala reklamní plnění v době, kdy již byla kapacita poskytovatelů reklamních plnění naplněna, a proto byla cena vyšší. To potvrdili i jednatele dodavatelů žalobkyně, správce daně a žalovaný jejich výpovědi zcela překroutili. Podle žalobkyně správce daně a potažmo žalovaný neunesli důkazní břemeno ve vztahu k nepřiměřenosti cen.

[20] Žalobkyně nesouhlasí s argumentací stěžovatele v kasační stížnosti, že nemusí existovat ani chybějící daň, že postačuje narušení neutrality daně spočívající v nemožnosti ověření správné daňové povinnosti, resp. že vždy a za každé situace postačí ke kvalifikaci podvodu na dani porušení neutrality daně spočívající v nemožnosti provést u kontrolované osoby kontrolu správné daně. V případě žalobkyně měl správce daně i žalovaný kontrolní hlášení jejích dodavatelů, ze kterých byla jednotlivá plnění jasná a srozumitelná. Je tedy nájisto postaveno, jaké daňové povinnosti dodavatelé přiznali a uhradili. Správce daně a žalovaný měli nespočet dalších důkazů svědčících o tom, že se obchodní transakce odehrály

pokračování

dle toho, jak bylo ze strany žalobkyně deklarováno. Potvrdili to všichni svědci, existují výpisy z účtů, existují materiály k prokázání uskutečnění reklamy atd. Pokud tedy žalovaný poukazuje na judikaturu, podle které již samotná nemožnost provést kontrolu znamená narušení principu neutrality daně, pak je tato judikatura na nyní projednávanou věc naprosto nepoužitelná.

[21] Krajský soud zcela správně vyhodnotil, že žalovaný opominul důkazy, které podporují tvrzení žalobkyně (a vyvracejí tvrzení žalovaného). Rovněž správně vyhodnotil, že v daném případě je možné propojit chybějící daň v řetězci, což však žalovaný neprovedl, ač tak provést mohl a měl. Je-li správci daně dána možnost „spárovat“ daň u dodavatelů odběratelů, má tak správce daně učinit a nemůže se „schovávat“ za existenci nějakého domnělého podvodu na dani, který není podvodem. Jiná situace by byla, kdyby k přijatým plněním neexistovaly důkazy, o což však v tomto případě vůbec nešlo. Správce daně a žalovaný podle žalobkyně neprokázali existenci podvodu na dani.

[22] Pokud žalovaný tvrdil, že dodavatelům žalobkyně byla doměřena daň z přidané hodnoty v rádech milionů a statisíců korun, vůbec to neodpovídá objemům obchodních transakcí realizovaných s žalobkyní. Jinému daňovému subjektu tedy byla doměřena daň za neidentifikovatelné obchody (žalobkyně podotýká, že správce daně má mít k dispozici kontrolní hlášení) a tuto samotnou skutečnost dává k tíži žalobkyni coby účastníkovi na daňovém podvodu. To je podle žalobkyně neakceptovatelné. Je-li v možnostech finanční správy „spárovat“ daňové povinnosti jednotlivých účastníků řetězce, má tak správce daně učinit.

[23] Pokud jde o opomenuté důkazy, ty krajský soud označil stejně jako žalobkyně. Argumentuje-li žalovaný tím, že pořádání golfového turnaje nemusí být ziskové, nechápe princip podnikání. I golfový turnaj je formou podnikání a je zcela logické, že žádný pořadatel nebude pořádat golfový turnaj se ztrátou. Bakalářská práce měla prokázat, jaké jsou náklady na uspořádání golfového turnaje a jaké jsou běžné příjmy pořadatele, případně jaké faktory ovlivňují jednotlivé ceny. K tomu žalobkyně předkládala další důkaz a tím bylo odborné vyjádření, ze kterého už zcela jednoznačně vyplývá, jaké faktory mají vliv na cenu „obvyklou“ reklamy. Tyto dva důkazy tedy dohromady tvoří důkazní materiál, ze kterého je patrné, jaké okolnosti mají vliv na výši ceny reklamy na golfovém turnaji. Ostatně, pokud by žalovaný provedl řádně i další navržené důkazy, musel by dojít k závěru, že jím stanovené obvyklé ceny nejsou správné, neboť např. cena jednoho billboardu na golfovém hřišti je až astronomická. Pokud jde o předložené DVD s nabídkami dalších možností reklam, ani tento důkaz finanční správa vůbec nehodnotila. Přesto došla k závěru, že žalobkyně neprokázala hodnocení a vyhodnocování jednotlivých reklam.

[24] Žalobkyně nesouhlasí ani s námitkou, že by krajský soud překročil rámec žalobních námitek. Žalobkyně od počátku tvrdí, že finanční správa nestanovuje ceny obvyklé v souladu s individuálními podmínkami, nesrovnává srovnatelné plnění, neprovádí důkazy, které žalobkyně navrhovala. Ve vztahu k bakalářské práci se krajský soud vypořádal s námitkou žalobkyně o nesprávném stanovení cen obvyklých, nešlo tedy o překročení žalobních námitek.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a že stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastupuje zaměstnanec, který má požadované vysokoškolské právnické vzdělání. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[26] Důvodem pro doměření daně žalobkyni, resp. odnětí uplatněného nároku na odpočet daně, bylo její tvrzené zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty. Krajský soud své rozhodnutí postavil jednak na nedostatku skutkových zjištění ve vztahu k přijatému závěru, že právě obchody s žalobkyní byly zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, a dále na vadě spočívající v opomenutém důkazu; těmito důvody je k námitkám stěžovatele vymezen rámec kasačního přezkumu napadeného rozsudku.

[27] Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné s odkazem na vlastní judikaturu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55), reflektující judikaturu SDEU, připomenout, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo a jaké byly podstatné prvky podvodné struktury. Pokud k podvodu na dani došlo, je třeba zjistit, zda součástí podvodné struktury byl i konkrétní daňový subjekt. Pokud byl, je 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. V případě, že daňový subjekt nevěděl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je v rámci zkoumání, zda to vědět mohl a měl, nutno podle okolností zvážit, zda a případně jaká opatření po něm mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit.

[28] V posuzované věci krajský soud zpochybnil naplnění již samotné existence podvodu na DPH. Krajský soud k tomu (v bodě 21 napadeného rozsudku) konkrétně uvedl, že v posuzované věci, kdy byla společnostmi PRESSTEX a TARDEM podána daňová přiznání a uhrazena daň a až následně, na základě činnosti správce daně, byla daň doměřena, musí být zřejmé, ze kterých plnění je daň doměřována. Krajský soud tedy vznesl požadavek na to, aby žalovaný doměřenou daň propojil s plněním v řetězci PAPILO – PRESSTEX – žalobkyně, resp. PAPILO – TARDEM – žalobkyně, neboť jedině tak lze podle jeho názoru naplnit znak daňového podvodu na dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda krajský soud oprávněně vytkl žalovanému nedostatečné zjištění skutkového stavu ve vztahu k závěru, že právě obchody s žalobkyní byly zasaženy podvodem na dani.

[29] Nejvyšší správní soud předesílá, že podmínka existence daňového podvodu bude naplněna, budou-li dostatečně zjištěny jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že daň chybí v důsledku podvodu, resp. okolnosti svědčící o podvodném charakteru posuzovaných obchodních transakcí. Z odůvodnění krajského soudu vyplývá, že zpochybnil již nedostatečnou identifikaci chybějící daně, tj. narušení daňové neutrality v řetězci obchodních transakcí, jichž se účastnila žalobkyně, a již se dále

pokračování

nezabýval posouzením skutkových okolností, v nichž orgány finanční správy spatřovaly podvodné jednání.

[30] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2012 byl určen řetězec společností PAPILO – PRESSTEX – žalobkyně. V tomto zdaňovacím období žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti PRESSTEX, k čemuž doložila daňový doklad č. 121050. Z tohoto daňového dokladu a doložené smlouvy o reklamě plyne, že předmětem plnění přijatých od společnosti PRESSTEX bylo provedení propagace daňového subjektu na sportovní akci Světový pohár v gymnastice, který se konal ve dnech 23. – 24. 11. 2012 v ČEZ Aréně Ostrava. Předmětné reklamní plnění bylo zhotoveno a zrealizováno prostřednictvím společnosti PAPILO a následně společností PRESSTEX fakturováno žalobkyni za mnohonásobně vyšší cenu (23krát navýšenou), aniž by toto navýšení bylo zdůvodnitelné odpovídající přidanou hodnotou. Chybějící daň byla v uvedeném řetězci identifikována tak, že společnost PRESSTEX, která reklamní plnění žalobkyni poskytla, neuhradila svou daňovou povinnost vztahující se k 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 7 100 287 Kč. Pokud tedy žalobkyně zároveň uplatnila ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2012 nárok na odpočet daně z plnění přijatých od této společnosti, bylo v tom spatřováno narušení principu neutrality DPH.

[31] Z rozhodnutí žalovaného dále vyplývá, že ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2013, červen 2013 a září 2013 byl určen řetězec společností PAPILO – TARDEM – žalobkyně. V těchto zdaňovacích obdobích žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z reklamních a propagačních služeb přijatých od společnosti TARDEM, k čemuž doložila daňové doklady č. 135008, č. 135020, č. 135023, č. 135029. Z těchto daňových dokladů a doložených smluv o reklamě plyne, že předmětem plnění přijatých od společnosti TARDEM bylo provedení propagace daňového subjektu na sportovních akcích 3. turnaj golfové série SMART GOLF TOUR 2013, tenisový turnaj PROSPERITA OPEN 2013, 4. turnaj golfové série SMART GOLF TOUR 2013, finálový turnaj golfové série SMART GOLF TOUR a Mistrovství Moravskoslezského kraje v golfu 2013. Předmětná reklamní plnění byla zhotovena a zrealizována prostřednictvím společnosti PAPILO a následně společností TARDEM fakturována žalobkyni za mnohonásobně vyšší cenu (např. 38krát či 56krát navýšenou). Chybějící daň byla v uvedeném řetězci identifikována tak, že společnost TARDEM, která reklamní plnění žalobkyni poskytla, neuhradila svou daňovou povinnost vztahující se ke zdanitelnému období duben 2013 (ve výši 358 074 Kč), červen 2013 (ve výši 471 119 Kč) a září 2013 (ve výši 396 333 Kč). Pokud tedy žalobkyně zároveň uplatnila ve vztahu ke stejným zdaňovacím obdobím nárok na odpočet daně z plnění přijatých od této společnosti, bylo v tom spatřováno narušení principu neutrality DPH.

[32] Chybějící daň tedy byla ze strany správce daně (žalovaného) identifikována u bezprostředních dodavatelů žalobkyně (PRESSTEX, TARDEM), kteří neuhradili za uvedená zdaňovací období správcem daně dodatečně doměřenou DPH. Žalovaný označil dodavatele žalobkyně jako tzv. missing traders (subjekty, které neodvedly daň do státního rozpočtu), žalobkyně pak plnila roli tzv. brokera, který si jako následný členek řetězce nárokoval odpočet daně na vstupu. Žalovaný následně popsal okolnosti, z nichž usuzoval na neobvyklost posuzovaných obchodních transakcí. Ty spatřoval vedle násobného navýšení ceny reklamních plnění přeprodávaných žalobkyni v tom, že dodavatelé měli

virtuální sídla, jednalo se o nově vzniklé společnosti bez zkušenosti v oblasti propagace, po realizaci šetřených plnění se stali pro správce daně nekontaktní, dodavatelé byli personálně propojeni (osobou jednatele, proti němuž mělo být vedeno trestní stíhání pro zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby), společnosti PRESSTEX byla dne 19. 11. 2015 zrušena registrace k DPH z důvodu neplnění zákonem stanovených povinností, společnost TARDEM byla dne 1. 9. 2016 označena za nespolehlivého plátce a dne 12. 6. 2017 jí byla zrušena registrace k DPH.

[33] Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Jak vyplývá z ustálené judikatury SDEU, nárok na odpočet daně nemůže být přiznán, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový podvod spáchá osoba povinná k dani, ale i tehdy, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, spáchaném v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným obchodním subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci).

[34] Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH), považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz zejména rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*). Stejný postup (tj. odepření nároku na odpočet DPH) však nelze uplatňovat ve vztahu k těm daňovým subjektům, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu. Bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít daňové subjekty možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).

[35] Jak upozornil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, k podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce, a to mnoha různými způsoby, jak na vstupu, tak na výstupu. „*Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelskoodběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.*“ Podvodné jednání na vstupu může spočívat v tom, že jeden článek řetězce při mnohonásobném navýšení ceny jinému článku v řetězci zahrne za účelem snížení výsledné daně na výstupu do svého přiznání pořízení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění. „*Při výkladu krajského soudu by takové podvodné jednání nemělo nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, a to bez ohledu na to, zda o*

pokračování

tomto jednání plátce, který nárokuje odpočet z mnohonásobně navýšené ceny plnění, věděl nebo mohl vědět. Podvodné jednání by se totiž týkalo jiných (fiktivních či nadhodnocených) plnění, nikoli přímo plnění, které bylo „přeprodáváno“ v daném řetězci (...)“.

[36] Z uvedeného vyplývá, že chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Požadavek krajského soudu na konkrétní propojení plnění spojeného s daňovým únikem s plněním, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“), je tak v rozporu s pravidly vytyčenými shora odkazovanou judikaturou SDEU. V posuzované věci tedy podvodem na DPH nemusí být zasažena přímo transakce mezi PRESSTEX, resp. TARDEM a žalobkyní, přestože těmto dodavatelům byla chybějící daň doměřena (viz obdobné hodnocení v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 – 49). Jak vyplývá ze spisového materiálu, společností PRESSTEX a TARDEM byla daň doměřena za uvedená daňová období v důsledku toho, že ze strany těchto subjektů nebylo umožněno provedení daňové kontroly, resp. že se tyto subjekty staly pro správce daně nekontaktními. Pokud žalobkyně od svých dodavatelů obdržela v uvedených zdaňovacích obdobích plnění, tj. reklamní a propagační služby spojené s konkrétními sportovními akcemi, které bylo předtím zhotoveno a zrealizováno dodavatelem těchto dodavatelů (společností PAPILIO), je nutno přisvědčit stěžovateli, že identifikace chybějící daně v rámci vymezených obchodních řetězců byla jako předpoklad pro další úvahy týkající se podvodného jednání, resp. účasti žalobkyně na tomto jednání, naplněna. V tomto směru tedy nebyly úvahy a závěry krajského soudu správné a námitka stěžovatele je důvodná. V reakci na argumentaci žalobkyně, že správce daně musel mít k dispozici kontrolní hlášení, pak Nejvyšší správní soud připomíná, že povinnost podávat tato hlášení byla plátcům DPH stanovena teprve s účinností od 1. 1. 2016.

[37] Nutno doplnit, že přestože chybějící daň v řetězci subjektů (tj. neodvedení daně jedním subjektem a odečtení daně jiným subjektem) představuje narušení daňové neutrality, tato okolnost sama o sobě existenci daňového podvodu nespovídá, neboť neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění ještě nemusí být vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). „*Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicít řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. (...)*“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63). V řízení před krajským soudem nicméně dosud nebyly podrobeny přezkumu okolnosti, v nichž orgány finanční správy podvodné jednání spatřovaly.

[38] Nejvyšší správní soud se dále zabýval vadou spočívající v neprovedení a nevyporádání důkazních prostředků (soubory obsažené na DVD, které obsahují i soubory nabídek reklamního plnění off-line povahy), jimiž chtěla žalobkyně prokázat, že prováděla výběr reklamy.

[39] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně v daňovém řízení předložila krajským soudem specifikované DVD jako důkaz prokazující její tvrzení, že účinnost reklamních služeb vyhodnocovala a prováděla výběr z reklamních nabídek i od jiných společností z hlediska kritéria dosažení nejlepších výsledků. Pokud stěžovatel odkazoval na hodnocení těchto důkazů ve zprávě o daňové kontrole, na s. 9 – 12 a na s. 28 této zprávy se správce daně zabýval otázkou účinnosti poskytnutých reklamních služeb na výnosy žalobkyně. Na s. 22 – 23 zprávy o daňové kontrole pak správce daně poukázal na to, že žalobkyně neověřovala adekvátnost ceny reklamních služeb (tím, že by se dotázala na cenu za reklamu přímo u majitele reklamních ploch), k čemuž odkázal na sdělení jednatele žalobkyně v rámci ústních jednání. Následně pak správce daně na s. 23 zprávy o daňové kontrole uzavřel, že jednatel žalobkyně žádným způsobem nedoložil, že si nechal předložit nabídky od jiných firem zabývajících se reklamou. Krajskému soudu tak lze přisvědčit v tom ohledu, že důkazy obsažené na předloženém DVD nebyly ze strany správce daně hodnoceny z hlediska toho, zda žalobkyně prováděla výběr reklamy, resp. zjišťovala ceny reklamy u jiných subjektů zabývajících se reklamou. Pokud tedy správce daně žalobkyni vytýkal, že neprováděla výběr reklamy, přestože jí předložené DVD obsahovalo (dle přiloženého seznamu) nabídky různých poskytovatelů na různé druhy reklamy, tato výtku správce daně je s ohledem na předložený důkaz nepodložená.

[40] Na druhou stranu však bylo nutno si zodpovědět otázku, zda zjištění, že žalobkyně prováděla výběr mezi různými reklamními nabídkami, včetně on-line reklamy (jak lze vyvozovat ze seznamu souborů obsažených na předloženém DVD), bylo podstatné pro posouzení otázky, zda žalobkyně v intencích tzv. vědomostního testu přijala opatření, jež po ní mohla být rozumně požadována, k tomu, aby se nestala součástí podvodu na DPH v rámci identifikovaných řetězců. Takovou úvahu krajský soud neprovedl, přestože tak učinit měl, tj. měl ověřit, zda prosté zjištění, že žalobkyně prováděla výběr z více nabídek, mohlo ovlivnit závěr správce daně, že žalobkyně dostatečná opatření v intencích tzv. vědomostního testu nepřijala. Vedle jiných okolností (jimiž se však krajský soud nezabýval) jí totiž bylo žalovaným vytýkáno, že neověřovala cenu reklamních plnění u společnosti PAPILO (jakožto přímého poskytovatele reklamních služeb v rámci jednotlivých sportovních akcí). Tato okolnost vyplynula z výsledku jednatele žalobkyně a žalobkyně ji nevyvracela (a předloženým DVD ani vyvrátit nezamýšlela). Nejvyšší správní soud má tedy ve shodě se stěžovatelem za to, že toto pochybení správce daně nemělo vliv na přezkoumatelnost jednoho dílčího závěru, resp. závěru o existenci jedné z okolností, k níž bylo přihlédnuto při hodnocení možného povědomí žalobkyně o daňovém úniku. Z uvedeného důvodu tedy nelze přisvědčit závěru krajského soudu, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné právě z důvodu, že žalovaný nekorigoval dílčí argumentaci správce daně ve zprávě o daňové kontrole, a že by tedy pro tuto domnělou vadu bylo nutné rozhodnutí žalovaného rušit.

[41] Nejvyšší správní soud ze správního spisu rovněž ověřil, že žalobkyně v odvolání proti dodatečným platebním výměrům svoji argumentaci ve vztahu k jí předloženým důkazům směřovala proti hodnocení účinnosti dopadu přijatých reklamních služeb na její hospodářské výsledky, resp. proti stanovení ceny obvyklé za reklamní služby ze strany správce daně. Žalobkyně v odvolání mj. opakovaně (s odkazy na svědecké výpovědi) zdůraznila, že nemohla pořídit reklamu u společnosti PAPILO; pokud danou reklamu chtěla, musela si ji pořídit přes společnosti PRESSTEX a TARDEM. Těžiště obrany

pokračování

žalobkyně (vedle námitek směřujících proti výtkám správce daně, že si žalobkyně dostatečně neprověřila své dodavatele) směřovalo především do závěrů správce daně, že jí uhrazená cena za reklamní plnění společností PRESSTEX a TARDEM byla nepřiměřená. Tuto obranu však žalobkyně nestavěla na tom, že by zjišťovala ceny u jiných dodavatelů reklamního plnění v rámci jednotlivých sportovních akcí a tyto ceny porovnávala s reklamním plněním poskytnutým společnostmi PRESSTEX a TARDEM; na předložené DVD, resp. důkazy na něm obsažené, v tomto směru neodkazovala. Ani ve svých vyjádřeních ze dne 15. 5. 2019, 1. 7. 2019 či ze dne 1. 7. 2019, zaslanych správci daně v rámci odvolacího řízení, v němž bylo doplňováno dokazování, žalobkyně nenamítala řádné nevypořádání důkazů obsažených na DVD, navrhla pouze opětovný výslech svědků a zopakovala, že výše úplaty odpovídala obvyklým cenám v daném místě a čase, a to i s přihlédnutím k aktuálním okolnostem (nedostatek reklamních ploch).

[42] Podle § 114 odst. 2 daňového řádu *odvolací orgán přezkoumává napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.* Odvolací daňové řízení je založeno na kombinaci zásady dispoziční a částečně na principu revizním. V souladu s dispoziční zásadou je odvolací orgán povinen zabývat se všemi odvolacími důvody a řádně je ve svém rozhodnutí vypořádat. Minimální rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí je tedy vymezen odvoláním. Rozsahem odvolacích důvodů však není odvolací orgán omezen (revizní princip) a proto se může od požadavků odvolatele odchýlit; není však povinen přezkoumat zákonnost rozhodnutí v celém rozsahu (viz komentář M. Žižkové k § 114 daňového řádu In Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha : Wolters Kluwer, 2011). Přestože by nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí správce daně ve vztahu k závěrům, na nichž byly dodatečné platební výměry založeny, bylo obecně nutno považovat za vadu, k níž by musel odvolací orgán přihlédnout i bez námitek, o takovou vadu se v posuzované věci nejednalo. Případná náprava shledané nesprávnosti odůvodnění správce daně by totiž neovlivnila závěr o existenci okolnosti, kterou vzal správce daně v úvahu při posouzení otázky, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že se nebude podvodu na dani účastnit.

[43] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud rovněž výtku krajského soudu, že v daňovém řízení nebyly řádně vypořádány další žalobkyní předložené důkazy – bakalářské práce L. H. a V. K. Stěžovateli lze předně přisvědčit v tom, že žalobkyně na žádném místě žaloby v této věci nebrojila proti tomu, že by se správce daně, resp. žalovaný, s těmito důkazy nevypořádali. Pochybení, které krajský soud žalovanému vytýká, tedy nebylo ze strany žalobkyně učiněno předmětem soudního přezkumu. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává soud napadené rozhodnutí pouze v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů. Nejednalo-li se o některou z výjimek (viz níže), soud nemůže zrušit napadené rozhodnutí z důvodu, který žalobce neuplatnil.

[44] Jednou z výjimek, kdy je soud oprávněn (resp. povinen) vykročit z mezí žaloby ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., je nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí. Nelze-li z hlediska žalobní argumentace napadené rozhodnutí přezkoumat pro jeho nesrozumitelnost, vnitřní rozpornost nebo pro jiné podstatné nedostatky odůvodnění či skutkových zjištění, zrušení takového rozhodnutí je na místě i bez návrhu. Takovou vadou

však napadené rozhodnutí správce daně v důsledku vytýkaného nezohlednění důkazů bakalářskými pracemi L. H. a V. K. netrpělo, neboť tyto důkazy nebyly důkazy opomenutými.

[45] Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu ověřil, že bakalářskými pracemi jakožto důkazy předloženými žalobkyní se správce daně zabýval na s. 33 - 34 zprávy o daňové kontrole, a to ve vztahu k vyjádření žalobkyně, která těmito důkazy chtěla prokázat, že za ceny reklam uhrazených společnostmi PRESSTEX a TARDEM společnosti PAPILO, resp. za ceny určené správcem daně jako ceny obvyklé, by se nedal uspořádat žádný golfový turnaj. Správce daně k tomu mj. uvedl, že žádná z bakalářských prací neobsahuje ceníky za pronájem reklamních ploch, resp. že se tyto práce nezabývají reklamou a propagací firem na golfových turnajích či jiných sportovních akcích. Správce daně tedy neshledal tento důkaz relevantním ve vztahu k předmětu dokazování, tj. zda žalobkyně byla součástí řetězce společností stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, zda o své účasti na podvodu věděla či vědět měla a mohla, a zda případně přijala adekvátní opatření k zamezení své účasti na podvodu, přičemž takové vypořádání důkazu lze s ohledem na obsah vyjádření žalobkyně považovat za dostatečný. Nejvyšší správní soud zároveň dává za pravdu stěžovateli, že případné zjištění, zda bylo možné za částky získané společnostmi PAPILO uspořádat golfový turnaj, nesouvisí s tím, co bylo zjišťováno v posuzované věci.

[46] Nejvyšší správní soud dále ověřil, že žalobkyně námitku řádného nevypořádání těchto důkazů ze strany správce daně nevznesla v odvolání, neargumentovala jí ani později v rámci odvolacího řízení. Žalovanému za této situace proto skutečně nelze vyčítat, že se případnými nedostatky ve vypořádání těchto důkazů ze strany prvostupňového správce daně nezabýval. Krajský soud proto pochybil, pokud tak nad rámec žalobních námitek učinil a za žalobkyni domýšlel žalobní argumentaci v tom ohledu, že měla v úmyslu nepřímo prokázat neobvyklost cen mezi společnostmi PAPILO a PRESSTEX, resp. TARDEM, vůči kterým žalovaný shledal navýšení. Takový úmysl však z argumentace žalobkyně nevyplývá, neboť ta byla opírána zejména o tvrzení, že cena byla zprostředkovatelem reklamního plnění navýšena z důvodu nedostatku reklamních kapacit (takové tvrzení, bude-li prokázáno, přitom jistě může jisté přiměřené navýšení ceny za zprostředkované reklamní plnění odůvodňovat, v tomto ohledu však je zároveň nutno zohlednit, zda cena zaplacená za reklamní plnění ve výši přesahující desetinásobky původní ceny mohla být pro žalobkyni racionální a efektivní a zda by případně právě v tom, že by bez zvláštního důvodu nakoupila reklamu za ceny zjevně vybočující z mezí rozumně ekonomicky zdůvodnitelných, nemohla spočívat její – vědomá – účast na podvodu).

IV. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[48] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. července 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně
senátu