ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **Bohemian Marketing & Promotion a. s. v likvidaci**, se sídlem Na Poříčí 1046/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 8. 2024, č. j. 5 Af 10/2022-79,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 11. 2020, č. j. 8198766/20/2001-52523-106373, a č. j. 8198953/20/2001-52523-106373, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období duben a září 2017 v celkové výši 2 940 000 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 588 000 Kč. Platebními výměry ze dne 6. 11. 2020, č. j. 8199316/20/2001-52523-106373, č. j. 8199429/20/2001-52523-106373, č. j. 8199515/20/2001-52523-106373, a č. j. 8199607/20/2001-52523-106373, pak správce daně vyměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen až srpen 2017 v celkové výši 11 346 984 Kč. Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 2. 3. 2022, č. j. 8258/22/5300-21444-712211, tak, že odvolání žalobkyně zamítl a platební výměry potvrdil.

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, které Městský soud v Praze (dále též „městský soud“), vyhověl a rozsudkem ze dne 29. 8. 2024, č. j. 5 Af 10/2022-79, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle městského soudu žalovaný nedostál povinnosti zakotvené v § 92 odst. 2 zákona č. 208/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Žalobkyně navrhla k prokázání svých tvrzení výslechy svědků, jejichž nutnost provedení řádně zdůvodnila, žalovaný však žalobkyní navržené výslechy svědků neprovedl, a tento svůj postup ani dostatečně neodůvodnil. Navržené výslechy přitom směřovaly mj. i k podpoření argumentace mající prokázat, že žalobkyně přijala veškerá opatření, jež od ní bylo možné rozumně vyžadovat k zajištění, že její plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Dále městský soud žalovanému vytkl závěr, podle něhož byla cena plnění, kterou byla žalobkyně ochotná vynaložit za reklamu v prostředí bojových sportů, neúměrně vysoká oproti ceně, kterou vydávala za propagaci související s hokejem. Takový závěr shledal městský soud částečně nepřezkoumatelným, a to mj. z důvodu, že žalovaný nevysvětlil, proč lze srovnávat tyto dva (odlišné) sporty. Absenci náležitého odůvodnění spatřoval i stran dalších skutečností. Podle městského soudu žalovaný řádně nepřihlédl ke všem skutečnostem tvrzeným žalobkyní, která žalovanému poskytla pádná vysvětlení stran řady vytýkaných (nestandardních) okolností. Rozsudek městského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz, přičemž Nejvyšší správní soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Z hlediska věcného identifikoval Nejvyšší správní soud následující okruhy námitek, které pro přehlednost uspořádal následovně. V prvním okruhu námitek stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Té se městský soud dopustil zejména tím, že dostatečně neobjasnil, z jakého důvodu nelze považovat stěžovatelovy závěry stran neprovedení výslechů žalobkyní navržených svědků za zákonné. Městský soud dostatečně nepřihlédl k objasnění uvedeného postupu, jak jej stěžovatel formuloval v napadeném rozhodnutí. Jeho závěry v daném ohledu jsou proto nepřezkoumatelné. Stěžovatel je i nadále názoru, že pokud nevyslechl všechny žalobkyní navržené svědky, nedopustil se vady vyvolávající nezákonnost rozhodnutí. Uvedený postup přitom žalovaný dostatečně objasnil v napadeném rozhodnutí. V dalším okruhu námitek stěžovatel namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku naplnění objektivních okolností, tj. otázku toho, zda žalobkyně věděla, resp. mohla vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Dané nestandardnosti nehodnotil ve všech souvislostech, resp. objektivně. Stěžovatel setrvává na závěru, že stěžovatelka věděla, či mohla vědět, že je zapojena do daňového podvodu. V dalším okruhu námitek stěžovatel dovozoval, že městský soud v napadeném rozsudku nevyjádřil dostatečně srozumitelně závazný právní názor. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalobkyně podala písemné vyjádření ke kasační stížnosti, ve kterém se ztotožnila s posouzením věci městským soudem. Žalobkyně není názoru, že by napadený rozsudek trpěl vadou nepřezkoumatelnosti. Rozsudek městského soudu reaguje adekvátně jak na uplatněnou žalobní argumentaci, tak na závěry uvedené v přezkoumávaném správním rozhodnutí. Napadený rozsudek odpovídá konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu stran nároků kladených na přezkoumatelnost soudních rozhodnutí. Žalobkyně se dále v rámci vyjádření ke kasační stížnosti podrobně vyjádřila ke všem objektivním skutečnostem daného případu, tj. k nestandardnostem, které podle stěžovatele měly v žalobkyni vyvolat podezření stran (ne)zákonnosti postupu jejích obchodních partnerů. Tyto nestandardnosti ani ve svém souhrnu nepostačují k dovození závěru, že věděla, resp. mohla vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. S městským soudem lze naopak plně souhlasit v tom, že žalobkyně stěžovateli poskytla dostatečně průkazná vysvětlení, proč jí nelze klást předmětné skutečnosti k tíži. Žalobkyně plně souhlasí se závěrem městského soudu stran nezákonnosti neprovedení výslechů navržených svědeckých výpovědí. Stěžovatel v tomto ohledu své rozhodnutí odůvodnil nedostatečně. Není pravdou, že by žalobkyní navržení svědci měli prokázat toliko nesporné skutečnosti, či skutečnosti, jež by na závěrech stěžovatele nemohly nic změnit. Ostatně pokud stěžovatel tvrdí, že žalobkyně dostatečně neověřovala své obchodní partnery, nemůže současně tvrdit, že výslech navržených svědků, jež měl osvědčit mj. právě to, že žalobkyně učinila stran ověření svých obchodních partnerů maximum možného, je nadbytečný. Navrhla proto zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Zdejší soud se předně zabýval okruhem námitek poukazujících na naplnění stížních důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí městského soudu nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[8] V tomto ohledu odkazuje soud na ustálenou judikaturu Ústavního soudu (viz nálezy ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), dle niž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (viz čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu. Např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, Ústavní soud uvedl, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při*

posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.“ Zdejší soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, vyslovil, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost se Nejvyšší správní soud zabýval mj. např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, dle kterého lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody.*“ (dále srov. též např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, ze dne 19. 12. 2013, č. j. 9 Azs 16/2013-26, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, atp.).

[9] Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek městského soudu byl nepřezkoumatelný. Z rozsudku městského soudu vyplývá, z jakého skutkového stavu vycházel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu, resp. judikaturu. Soud se dostatečně vypořádal jak s argumentaci žalobkyně vznesenou v rámci podané žaloby, tak i s argumentaci stěžovatele formulovanou v napadeném rozhodnutí, resp. vyjádření k žalobě. Jeho odůvodnění je srozumitelné a dostatečně určité. Nepřezkoumatelnost přitom nelze podle názoru kasačního soudu spatřovat ani ve způsobu, jakým městský soud přistoupil k posouzení neprovedení svědeckých výpovědí daňovými orgány. Městský soud zcela jednoznačně uvedl, v čem správní orgány pochybily, resp. čím se dopustily porušení § 92 odst. 2 daňového řádu (srov. zejména body 39 a 40 napadeného rozsudku). Jeho posouzení považuje soud za zcela přezkoumatelné a srozumitelné. Jde-li o námitku poukazující na neurčitě formulovaný závazný právní názor, ani v tomto ohledu nemůže kasační soud stěžovateli přisvědčit. Městský soud závazný právní názor formuloval v bodě 42.: „*Na základě všech skutečností shora uvedených městský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku. Žalovaný v dalším řízení znovu posoudí nutnost provedení žalobkyní navržených svědeckých výpovědí, a to i v kontextu vyhodnocení zjištěných objektivních okolností, přičemž se bude současně zabývat tím, zda skutečnosti zjištěné z případně provedených svědeckých výpovědí nemohou mít vliv na posouzení nestandardnosti objektivních okolností.*“ Závazný právní názor formulovaný v citovaném bodě napadeného rozsudku není podle názoru Nejvyššího správního soudu nijak nejasný, neurčitý či jakkoliv jinak vadný. Plně odpovídá požadavkům právní úpravy a judikatury (§ 78 odst. 5 s. ř. s. a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2015,

č. j. 9 As 87/2015-33, ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 54/2020-75, atp.; podpůrně viz i Kühn, Kocourek aj.: *Soudní řád správní. Komentář.* § 78 odst. 5; Wolters Kluwer (ČR), Praha, 2019]. Podle názoru Nejvyššího správního soudu se městský soud nedopustil ani žádné jiné vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[10] Podle názoru Nejvyššího správního soudu není v dané věci naplněn ani stížní důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[11] Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil dne 20. 3. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH, a to za zdaňovací období duben a září 2017 v neomezeném rozsahu a za zdaňovací období květen až srpen 2017 v rozsahu prověření oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet DPH z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti YANGAMES PROMOTION a. s., a KAMO AGENCY s. r. o. Na základě provedeného šetření dospěl Finanční úřad pro Pardubický kraj k závěru, že v případě zdanitelných plnění přijatých od těchto společností uplatnila žalobkyně nárok na odpočet DPH v rozporu se smyslem a účelem směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, když byly tyto obchodní transakce zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět měla a mohla, a zároveň nepřijala taková preventivní opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Z uvedeného důvodu správce daně nárok na odpočet DPH u těchto přijatých zdanitelných plnění neuznal a vydal platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil DPH a penále z doměřené daně. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které stěžovatel výše označeným rozhodnutím zamítl. Městský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil shora rekapitulovaným rozsudkem.

[12] Stěžovatel primárně namítá nesprávnost právního závěru městského soudu stran nutnosti výslechu žalobkyní navržených svědků. Podle Nejvyššího správního soudu se však městský soud žádné nezákonnosti v tomto ohledu nedopustil. Jeho postup byl veden zcela v mezích právní úpravy a navazující judikatury.

[13] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*

[14] Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k otázce, zda jsou daňové orgány povinny provést výslech účastníkem řízení označených svědků, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, podle něhož „*správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci.* […] *Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela a k čemu má být konkrétně slyšena.*“ Obdobně lze odkázat na rozsudek ze dne 7. 11. 2023, č. j. 10 Afs 195/2021-149, v rámci něhož soud akcentoval, že „*potřebu vyslechnout navrženou osobu mohou finanční orgány zjistit právě z návrhu daňového subjektu. Finanční orgány si přitom musí zodpovědět určité otázky, a to zejména: o čem má navržená osoba vypovídat, resp. čeho byla svědkem, na jakém jednání se podílela, jakou konkrétní skutečnost může*

potvrdit nebo vyvrátit atd. (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011-80). Tyto otázky je zapotřebí si vždy pokládat v souvislosti s již zjištěnými skutečnostmi (rozsudek NSS ze dne 1. 6. 2020, čj. 10 Afs 421/2019-63). Je také nezbytné podtrhnout, že svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku, který slouží k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, v němž daňový subjekt (nyní stěžovatelka) neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů)." V rozsudku ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, pak zdejší soud mj. uvedl, že „*správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat.* (...) *Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014-32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006-145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80). Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů* (výše) *popsaných shora, nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.*"

[15] Daňové orgány nejsou povinny provést všechny účastníkem řízení navržené důkazní prostředky (vč. výslechů svědků), avšak toliko za situace, kdy je zjevné, že navržené důkazní prostředky nejsou s ohledem na skutkový stav věci stěžení, tj. (1) nejsou pro projednávání věci rozhodné, (2) nejsou právně významné, (3) jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány, příp. (4) se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení; takové rozhodnutí jsou daňové orgány povinny podrobně odůvodnit. Jinými slovy, pokud účastník řízení navrhne jako důkaz svědeckou výpověď, její přínos důkladně odůvodní s ohledem na konkrétní okolnosti, jež mají být předmětnou výpovědí prokázány, přičemž její provedení nelze shledat jako zjevně bezvýznamné (s ohledem na výše uvedené závěry citované judikatury), pak jsou daňové orgány povinny takému návrhu vyhovět a označené svědky v intencích účastníkem uvedených skutečností vyslechnout (podpůrně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu

ze dne 18. 12. 2019, č. j. 1 Afs 196/2019-55, ze dne 1. 6. 2020, č. j. 10 Afs 421/2019-63, ze dne 27. 11. 2020, č. j. 2 Afs 335/2019-32, ze dne 28. 12. 2023, č. j. 3 Afs 233/2021-135 nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004 sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004 sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004 sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005 sp. zn. II. ÚS 418/03, ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09, atp.).

[16] Městský soud založil napadený rozsudek na východiscích výše shrnuté judikatury, přičemž Nejvyšší správní soud neshledal důvod k přehodnocení jeho závěrů. Souhlasí s tím, že daňové orgány nedostály své povinnosti dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Městský soud správně zdůraznil, že žalobkyně u každého ze svědků provedla jeho náležitou specifikaci (uvedla jeho identifikační znaky: jméno, příjmení, povolání, jakož i další kontaktní údaje), uvedla vztah k věci, resp. konkretizovala, proč jej chce vyslechnout. Jako případný neshledal názor stěžovatele, že nevyslechnutí svědci se měli vyjádřit toliko k bonitě a fungování společnosti YANGAMES PROMOTION a. s.; žalobkyní navržení svědci se měli vyjádřit i k dalším relevantním otázkám (např. k: určování cen; průběhu plateb; přebírání dokumentace k jednotlivým akcím; prověřování společnosti YANGAMES PROMOTION a. s., tj. zda je tato společnost spolehlivým plátcem atp.; objasnění postavení osob Adriana Smrčky a Moniky Soukalové), resp. k prokázání toho, že žalobkyně učinila všechny kroky, které lze po ní spravedlivě považovat, aby minimalizovala riziko účasti na daňovém podvodu (viz dále). Jak tedy správně dovodil městský soud, navrhla-li „*žalobkyně k prokázání svých tvrzení ohledně přijetí veškerých opatření výslechy svědků, jejichž výpověď by mohla být způsobilá potvrdit jednání žalobkyně před navázáním obchodní spolupráce, kdy navíc žalobkyně podepřela nutnost provedení těchto výpovědí relevantním odůvodněním, je s ohledem na shora uvedené ustanovení povinností správních orgánů vyvinout maximální snahu, aby mohl být tento důkaz proveden. Tomu však správní orgány v nyní posuzované věci nedostály, kdy odůvodnění, proč další svědecké výpovědi neprovedly, se míjí s důvody, pro které žalobkyně svědky navrhovala. Žalobkyně navrženými svědeckými výpověďmi hodlala prokazovat i další relevantní skutečnosti v návaznosti na správními orgány tvrzené objektivní okolnosti, které jí jsou kladeny k tíži, a nikoliv pouze bonitu a fungování společnosti YANGAMES PROMOTION a. s.*“

[17] S uvedeným hodnocením Nejvyšší správní soud plně souhlasí. Nemohl proto přisvědčit ani souvisejícím stížním námitkám. I podle jeho názoru tedy nelze souhlasit s tím, že by z výslechů svědků navržených žalobkyní nemohly vyplynout informace rozhodné pro posouzení věci, resp. že by výslech těchto svědků směřoval toliko k objasnění otázek, o nichž mezi stranami nebylo sporu, příp. které již byly daňovými orgány spolehlivě objasněny. Žalobkyně se navrženými výslechy svědků snažila jak vyvrátit stěžovatelem dovozený závěr, že o předmětném podvodu na DPH věděla, resp. mohla vědět, tak i doložit skutečnost, že učinila veškerá myslitelná opatření, aby se účastí na daňovém podvodu vyvarovala. Taková obrana je zcela případná. Byť odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, tj. včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si plátce nepočínal zjednodušeně řečeno přiměřeně obezřetně, nese správce daně, plátce je „*oprávněn předkládat argumenty a důkazní prostředky za účelem prokázání, že jednal profesionálně, obezřetně, přijal veškerá opatření, která po něm bylo v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možné spravedlivě požadovat, a tyto důsledně dodržoval.*“ (viz např. rozsudek ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7Afs 114/2019-33 a podpůrně i rozsudky ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ze dne

24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, atp.). Právě v duchu uvedeného byla vedena obrana žalobkyně. Postupem daňových orgánů však byla tato obrana značně ztížena. I podle kasačního soudu nelze vyloučit, že by daňovými orgány k tíži žalobkyně kladené skutečnosti, mohly být vyvráceny právě prostřednictvím navrhovaných svědeckých výpovědí. Svědci měli mj. vyvrátit správními orgány dovozenou liknavost, laxnost, nedůslednost až lehkomyslnost při ověřování spolehlivosti a důvěryhodnosti obchodních partnerů (vč. ujednávání výsledného znění smluv), jakož i další nestandardnosti, které podle žalobkyně měly původ v povaze daných plnění (plnění v oblasti nově se rozvíjejícího prostředí bojových sportů, resp. specifik reklamních plnění v této oblasti). Není pravdou ani to, že by se jednalo o obecné odkazy na možné svědky. Žalobkyně daňovým orgánům předložila přehlednou tabulku, v níž podrobně označila svědky, jejich kontaktní údaje, a obsáhle vysvětlila, jaké skutečnosti hodlá navrženými výslechy prokázat. Ze svědeckých výslechů mělo vyplynout i to, že si žalobkyně před uzavřením daných smluv zjišťovala informace o jednatelích těchto společností, resp. o lidech, s nimiž v rámci předmětného obchodního vztahu přicházela do styku. Tyto informace (jakož i další – viz bod 39 rozsudku městského soudu; v rámci tohoto bodu městský soud některé svědky výslovně označuje) mělo potvrdit, resp. objasnit celkem 27 žalobkyní navržených svědků. Není současně pravdou, že by žalobkyni navržení svědci měli potvrdit pouze to, že se žalobkyně zajímala o bonitu, příp. fungování svých obchodních partnerů. Nejvyšší správní soud má ve shodě s městským soudem za to, že jejich provedením by mohly být vyvráceny, příp. objasněny některé „nestandardnosti“, jež daňové orgány kladly žalobkyni k tíži, příp. prokázány kroky, které žalobkyně činila, aby se předmětného podvodu na DPH vyvarovala (v podrobnostech viz body 39 a 40 napadeného rozsudku). Lze dodat, že městský soud stěžovateli kategoricky neuložil povinnost provést výslech všech svědků. S ohledem na jím dovozené závěry lze souhlasit s tím, že je třeba provést výslech zejména těch svědků, kteří by mohli mít relevanci k závěru o tom, zda žalobkyně věděla (mohla vědět), že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH, jakož i těch svědků, jimiž se žalobkyně snažila prokázat, že učinila maximum možného, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. V případě, že daňové orgány neshledají nutnost provedení výslechu některých svědků, je třeba, aby to náležitě odůvodnily. Tento deficit přitom nelze dohánět až v řízení před soudy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 6 Azs 6/2014-27, ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Azs 193/2014-20, ze dne 3. 3. 2016, č. j. 7 Azs 322/2015-43 ze dne 27. 2. 2023, č. j. 7 Afs 45/2021-57, atp.).

[18] Nejvyšší správní soud tedy činí dílčí závěr, dle něhož městský soud správně identifikoval, že daňové orgány nepostupovaly tak, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně zjištěny co nejúplněji. Toto pochybení přitom samo o sobě postačovalo ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

[19] Ke zbývajícím stížním námitkám soud konstatuje, že městský soud součástí napadeného rozsudku neučinil komplexní posouzení toho, zda jsou v daném případě přítomny takové „nestandardnosti“, že nelze o naplnění podmínky 2. kroku Axel Kittel testu pochybovat. Tyto nestandardnosti zmínil při vypořádávání námitek směřujících do pochybení daňových orgánů v procesu dokazování (viz výše). Tímto postupem stěžovateli poskytl vodítko pro nové posouzení naplnění podmínky 2. kroku daného testu, v rámci něhož stěžovatel přihlédne i ke skutečnostem zjištěným na základě příp. nově provedených svědeckých výpovědí. Takový postup Nejvyšší správní soud, po přihlédnutí k hlavnímu

důvodu, pro nějž bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno (viz výše), neshledává nezákonným. V daném případě je podstatné, že městský soud v bodech 39 a násl. napadeného rozsudku důkladně vysvětlil, proč daňové orgány pochybily, pokud neprovedly výslechy žalobkyní navržených svědků, resp. proč bylo za této situace nutné přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (s cílem dozjistit skutkový stav věci a návazně znovu posoudit, zda v daném případě jsou přítomny takové nestandardnosti, že nelze pochybovat o tom, že žalobkyně o předmětném daňovém podvodu věděla, resp. přinejmenším mohla vědět). Tomu odpovídá i závazný právní názor, podle kterého má stěžovatel v dalším řízení znovu posoudit nutnost provedení žalobkyní navržených svědeckých výpovědí, a to i v kontextu vyhodnocení zjištěných objektivních okolností, přičemž se bude současně zabývat tím, zda skutečnosti zjištěné z případně provedených svědeckých výpovědí nemohou mít vliv na posouzení nestandardnosti objektivních okolností. Úvahy městského soudu týkající se daných skutečností je přitom třeba vnímat právě v souvislosti s posledně uvedeným, tj. v souvislosti s nutností zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pro vadu řízení spočívající v nezákonném odmítnutí provedení žalobkyní navržených výslechů označených svědků. S ohledem na uvedené není možné se vyjadřovat ani k tomu, zda byly či nebyly splněny kroky předmětného testu. Postup městského soudu nelze považovat ani za tendenční či jinak nepřípustný. Městský soud dané skutečnosti hodnotil objektivně s přihlédnutím k obsahu spisu, resp. k obsahu rozhodnutí daňových orgánů a stran argumentace žalobkyně. Zdejší soud na hodnocení jednotlivých skutečností, pro které městský soud shledal nutnost dalšího dokazování (viz např. bod 38 rozsudku), nic nezákonného neshledává. Městský soud náležitě odůvodnil, proč stěžovateli posouzení některých objektivních skutečnosti vytkl, resp. proč jej nepovažuje za správné, náležitě podložené a dostatečně vyargumentované. Městský soud náležitě odůvodnil i závěr, proč má za to, že se žalobkyni podařilo řadu jí k tíži kladených okolností vysvětlit, resp. zpochybnit oprávněnost závěrů správních orgánů. V tomto ohledu lze akcentovat např. to, že ze spisového materiálu vyplývá, že se žalobkyně (prostřednictvím svého jednatele) snažila získat informace stran předmětných plnění, a to např. tím, že navštěvovala akce, na kterých probíhaly bojové sporty, kde se setkávala i se členy společností, jež měly o spolupráci s ní zájem. Na těchto akcích přitom byly i další osoby, vč. některých osob žalobkyní navržených k výslechu. Městský soud současně logicky vypořádal argumentaci, proč se nejeví jako vyloučené, aby dojednání spolupráce probíhalo přímo při zápasech, resp. proč se nejevilo jako podstatné, zda dodavatelé mají (aktualizované) webové stránky. Městský soud dále správně vyzdvihl, že z provedených svědeckých výpovědi vyplynulo, že YANGAMES PROMOTION a. s. neměla stran pořádání akcí bojových sportů v České republice konkurenci. Její jednatelé (Adrian Smrčka a Monika Soukalová) byli považováni za odborníky v daném oboru, přičemž spolupráce s nimi byla žalobkyni doporučována z různých stran (rovněž i k tomu přitom žalobkyně navrhla výslechy svědků). Pokud jde o námitku poukazující na nesprávnost závěru městského soudu stran částečné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele ve vztahu k otázce porovnávání nákladů na reklamu v prostředí bojových sportů a hokeje, pak ani v tomto ohledu zdejší soud stěžovateli nepřisvědčil. S městským soudem lze souhlasit v tom, že stěžovatel v rámci napadeného rozhodnutí řádně neuvedl, proč je dle jeho názoru možné tyto dva sporty srovnávat. Mechanické srovnání obou sportů se ani soudu nejeví jako případné. Liší se zcela jistě v řadě faktorů, které mohou mít nepochybně vliv na zacílení reklamy, její obsah, formu, cenu atp. Nestačí proto odkázat toliko na oblíbenost, resp. popularitu daného sportu, *nota bene* je-li taková úvaha založena čistě na subjektivním pocitu správního orgánu. I další argumentaci

hodnotí soud jako úplnou, logickou a srozumitelnou. Jednoznačně podporuje závěry městského soudu o nutnosti zrušení rozhodnutí stěžovatele (viz výše).

[20] Ani na podkladě žádné další stížní argumentace neshledal soud důvod k přehodnocení závěrů městského soudu. S jeho hodnocením souhlasí, neboť má plnou oporu v právní úpravě, judikatuře a obsahu spisu. Z tohoto důvodu nemohl shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jeho argumentací. Lze dodat, že Nejvyšší správní soud výše provedeným posouzením věci nijak nepředjímá výsledek dalšího řízení (to nečiní ani městský soud). V dalším řízení bude na stěžovateli, aby postupoval v mezích závazného právního názoru, který jak již soud uvedl výše, zcela dostatečně konkretizuje, jak má postupovat tak, aby jeho rozhodnutí obstálo při (dalším) případném soudním přezkumu.

[21] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[22] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně o náhradu nákladu řízení nepožádala, přičemž ani ze spisu nevyplývá nutnost jejich přiznání (obdobně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 4 Afs 224/2016-34).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2025

Tomáš Foltas
předseda senátu