

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **STRIX Chomutov, a.s.**, se sídlem Polní 4795, Chomutov, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2023, č. j. 26697/23/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2024, č. j. 15 Af 18/2023 - 178,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2024, č. j. 15 Af 18/2023 - 178, **se ruší** a věc **se vrací** tomu soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „*krajský soud*“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí - dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 1. 6. 2022, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za období září až prosinec 2018 a únor a duben 2019 v celkové výši 3 759 600 Kč a bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně za tato období.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Uvedl, že předmětem sporu v nyní projednávané věci je jednak zákonnost závěru žalovaného o odepření odpočtu DPH žalobkyni u zdanitelných plnění spočívajících v poskytnutí reklamy jejím dodavatelem (společností BIMAT) z důvodu účasti na daňovém podvodu, dále otázka prokázání faktické realizace plnění (reklamy na mantinelu při zápasech české hokejové reprezentace) daným dodavatelem a vzniku s tím souvisejícího nároku na odpočet DPH.

[3] Krajský soud definoval východiska ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, z nichž při posouzení případu vyšel. Předně upozornil na to, že s ohledem na obsáhlost podání žalobkyně se omezil na vypořádání pouze obsahu a smyslu žalobních tvrzení a nereagoval na každý dílčí argument. Krajský soud rovněž připomněl závěry kasačního soudu stran rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a odkázal na definici daňového podvodu obsaženou v rozsudcích Soudního dvora EU.

[4] Dále se krajský soud zabýval popisem skutkových okolností podstatných pro rozhodnutí ve věci vyplývajících ze správního spisu. Předně popsal podobu podvodných řetězců, do nichž byla žalobkyně zapojena. Konstatoval, že ve stejném časovém období vykazoval dodavatel žalobkyně přijatá plnění v hodnotě 25 mil. Kč od společností S.P.MARKET a Bohemia Welcome. Krajský soud upozornil na vzájemné personální propojení těchto společností, existenci virtuálních sídel, absenci provozoven a internetových stránek. Krajský soud se rovněž věnoval popisu poměrů dodavatele žalobkyně a následně konstatoval, že „*společnost BIMAT doměřenou daňovou povinnost v souhrnné výši 6 627 460 Kč neuhradila, čímž narušila daňovou neutralitu DPH*." Krajský soud poté přistoupil k hodnocení podkladů získaných z trestního řízení osob podílejících se na zkoumaných transakcích, přičemž dospěl k závěru o jejich použitelnosti v rámci daňového řízení. V napadeném rozsudku následně poukázal na nelogičnost chování žalobkyně, která přestala odebírat reklamu přímo od jejího poskytovatele (hokejového klubu), a namísto toho začala spolupracovat s dodavatelem, přičemž za reklamní plnění zaplatila násobně vyšší částku. Krajský soud se dále zabýval popisem jednotlivých okolností souvisejících realizací předmětných reklamních plnění (výběry peněz v hotovosti na úhradu faktur, absence průzkumu trhu, nedodržování smluvních ujednání apod.) a poté uzavřel, že jednotlivé jím popsané okolnosti samy o sobě nezakládají vědomost o zapojení do daňového podvodu, nicméně z jejich vzájemného kontextu vyplývá, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se podvodu účastní.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku týkající se zpochybnění závěrů žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní stran prokázání realizace reklamního plnění v reklamě na mantinelu při zápasech českého hokejového národního týmu. Neztotožnil se s žalobkyní, podle níž to byl naopak žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno, jestliže relevantním způsobem nezpochybnil realizaci daného reklamního plnění. V této souvislosti upozornil, že sama žalobkyně před vydáním výzvy k prokázání skutečností uvedla, že disponuje obrazovými záznamy prokazující uskutečnění reklamního plnění, v předložené dokumentaci se však žádný takový záznam nenacházel. V daňovém řízení pak žalobkyně uvedla, že žádnými důkazními prostředky v tomto směru nedisponuje. Krajský soud rovněž poukázal na úřední záznam obsažený ve správním spise, s nímž byla žalobkyně seznámena a z něhož vyplývá, že žalovaný neúspěšně prověřoval existenci sporné reklamy na videozáznamech na serveru youtube.com. Uzavřel, že žalovaný svému

důkaznímu břemenu ohledně prokázání pochybností o daňových tvrzeních stěžovatelky dostál.

[6] Krajský soud konečně neshledal důvodnou polemiku žalobkyně ohledně nedostatečného rozsahu důkazního řízení (neprovedení výslechu znalce a svědeckých výpovědí).

II. Kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) **kasační stížnost** z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, zejména proto, že soud nevypořádal podstatu žalobních námitek, nereagoval na klíčové argumenty a omezil se převážně na rekapitulaci průběhu daňového řízení a závěrů správních orgánů. Podle stěžovatelky tak rozsudek postrádá vlastní hodnocení ze strany krajského soudu. Žaloba byla vystavěna na tříkrokovém testu vycházejícím z judikatury Soudního dvora EU (existence podvodu, vědomostní test, přijatá opatření). Krajský soud však své odůvodnění tímto způsobem nestrukturoval, čímž podle stěžovatelky vytvořil nepřehledný a obtížně sledovatelný text, z něhož není patrné, jaké právní závěry vlastně učinil a proč.

[9] Stěžovatelka především zdůrazňuje, že krajský soud zcela pominul základní otázku, zda byl v jejím případě vůbec prokázán podvod na DPH. Ačkoli byla této problematice věnována rozsáhlá část žaloby, soud se k ní nijak nevyjádřil. Neurčil, v čem měl podvod spočívat, jak mělo být narušeno fungování systému DPH ani jaké skutkové okolnosti by měly takové jednání potvrzovat. Podle stěžovatelky soud rovněž ignoroval námitku, že samotné doměření daně společnosti BIMAT nepředstavuje důkaz o existenci podvodu v řetězci. Další okruh námitek se týkal postavení společností Bohemia Welcome a S.P.MARKET, u nichž daňové orgány samy připustily, že nebyly součástí řetězce týkajícího se sporného plnění. Ani tyto argumenty soud podle stěžovatelky nijak nehodnotil. Podstatnou část žaloby tvořily námitky směřující proti závěrům o narušení neutrality DPH, proti tvrzené nekontaktnosti společnosti BIMAT a proti souboru tzv. „nestandardních okolností“. Stěžovatelka jednotlivé okolnosti podrobně vysvětlovala, rozporovala a zpochybňovala jejich vypovídací hodnotu ve vztahu k tvrzenému podvodu. Krajský soud se však podle ní s těmito námitkami nevypořádal a pouze obecně přisvědčil správci daně. Stěžovatelka též poukazuje na to, že soud nevysvětlil, jak posoudil objektivní okolnosti ve vzájemných souvislostech a proč z nich dovodil, že „měla a mohla vědět“ o svém zapojení do podvodného jednání. V napadeném rozsudku zcela chybí úvahy o přijatých opatřeních, o dobré víře a o důvodech, pro které považoval krajský soud argumenty stěžovatelky za irelevantní či mylné.

[10] Dále stěžovatelka namítá nezákonnost závěru krajského soudu o unesení důkazního břemene správcem daně ve věci reklamy na mantinelu. Tvrdí, že splnila své primární důkazní břemeno předložením řádného účetnictví a formálně bezvadných daňových dokladů. Teprve pokud by správce daně prokázal konkrétní a věcně podložené pochybnosti o uskutečnění plnění, mohla by na ni přejít povinnost předkládat další důkazy. Správce daně však žádné takové pochybnosti neprokázal – pouze konstatoval absenci dalších podkladů

nad rámec účetnictví, což nemůže samo o sobě aktivovat důkazní povinnost daňového subjektu. Dále stěžovatelka tvrdí, že správce daně nemohl zakládat své pochybnosti na tom, že nebyla zjištěna smluvní či fakturační vazba mezi společnostmi v předcházející části obchodního řetězce, protože daňový subjekt nemá povinnost znát dodavatele svého dodavatele. Krajský soud proto nesprávně přejal argumentaci správce daně. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s použitím videozáznamů z internetu, neboť tyto důkazní prostředky nebyly uvedeny ve výzvě k prokázání skutečností a v odvolacím řízení jí nebylo umožněno být přítomna jejich provedení.

[11] Stěžovatelka polemizuje i s úvahami krajského soudu týkajícími se použitelnosti důkazů z trestního řízení. Ve shodě s žalobní argumentací rovněž zpochybňovala jednotlivé okolnosti, které vedly žalovaného (krajský soud) k závěru o nestandardnosti obchodních transakcí, do nichž byla zapojena. Konečně poukázala též na vady dokazování týkající se provedení výslechu znalce a svědků.

[12] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti odkázal na závěry rozsudku krajského soudu, s nimiž se plně ztotožnil, stejně jako na obsah napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k námitce nepřezkoumatelnosti zdůraznil značný rozsah žaloby a uvedl, že krajský soud se vypořádal se všemi základními námitkami. Upozornil rovněž na skutečnost, že stěžovatelka v žalobě v zásadě zopakovala svou odvolací argumentaci, která byla žalovaným řádně vypořádána. Ve vztahu k neprokázání realizace reklamy na mantinelu žalovaný uvedl, že neprovedení této formy propagace vyplývá z videí dohledatelných na internetu, s čímž byla stěžovatelka seznámena před vydáním napadeného rozhodnutí. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[13] Stěžovatelka v **replice** shrnula svou dosavadní argumentaci. K reklamě na mantinelu zdůraznila, že popis videí z hokejových zápasů a skutečností z nich vyplývajících byl do daňového spisu založen až po vydání napadeného rozhodnutí, stěžovatelka s ním tudíž nebyla vůbec seznámena.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná.

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu ohledně úvah týkajících se účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Důvodnost této námitky totiž zpravidla úplně vylučuje možnost přezkumu věcných závěrů napadeného rozsudku. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud na svou ustálenou judikaturu k této otázce; srov. např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003- 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245.

[17] Úvodem kasační soud předesílá, že s krajským soudem lze jednoznačně souhlasit v tom směru, že vskutku není povinností správního soudu v odůvodnění svého rozhodnutí

podrobně vypořádávat každý dílčí argument účastníka řízení. Úkolem soudu je naopak vystihnout jádro posuzovaného případu a reagovat na podstatu (žalobních) tvrzení. Nejvyšší správní soud nepopírá, že v nyní projednávané věci byla tato úloha pro krajský soud extrémně náročná, a to s ohledem na podobu žaloby. Stěžovatelka předestřela excesivně obsáhlou žalobní argumentaci, navíc formulovanou nepřehledným způsobem, který učinil podrobné seznámení s ní velmi obtížným. I přes právě uvedené objektivní těžkosti je však nutné trvat na tom, aby rozhodující senát, jakožto těleso nadané vysokou úrovní právních i analytických schopností, této své roli dostál a uvedl jasné důvody, které jej vedly k posouzení věci určitým způsobem. Není přitom pochyb o tom, že tak může učinit i stručně, při překryvu odvolacích i žalobních tvrzení dokonce i prostým odkazem na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí, považuje-li zde vyslovené závěry za přiléhavé a vyčerpávající. V nyní posuzovaném případě však k alespoň základnímu vypořádání uplatněné argumentace naznačeným způsobem nedošlo.

[18] Podle Nejvyššího správní soudu je napadený rozsudek především velmi nepřehledně strukturován. Ač z něho vyplývá (viz odst. 36), že krajský soud při posouzení účasti žalobkyně na daňovém podvodu mínil vyjít ze správními soudy standardně používaného algoritmu (testu) vymezeného v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006 ve věci C-439/04, *Axel Kittel* proti Belgickému státu (dále jen „*Axel Kittel*“), ve struktuře odůvodnění - nemají jednotlivé kroky daného algoritmu svůj odraz, resp. lze je od sebe jen velmi obtížně odlišit. Napadený rozsudek rovněž trpí tím, že ačkoliv obsahuje rozsáhlé pasáže, v nichž jsou rekapitulována jednotlivá skutková zjištění, mnohdy chybí zhodnocení jejich právní relevance ve smyslu požadavků *Axel Kittel* testu. Přehlednosti odůvodnění rozsudku nepřispívá ani postup krajského soudu, spočívající v tom, že nesourodě mísí úvahy procesního charakteru, týkající se například použitelnosti listinných důkazů opatřených v trestním řízení (viz odst. 52 až 62 rozsudku), s popisem okolností, z nichž je dovozována účast žalobkyně na daňovém podvodu.

[19] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatelka v žalobě rozsáhle zpochybňovala splnění prvního kroku *Axel Kittel* testu, tedy prokázání narušení daňové neutrality. Zejména poukazovala na to, že žalovaný nezdůvodnil, zda bylo neuhrazení daně ze strany jejího dodavatele (společnosti BIMAT) učiněno s cílem získat neoprávněné daňové zvýhodnění a také na skutečnost, že skutková zjištění týkající se poměrů ve společnostech Bohemia Welcome a S.P.MARKET nejsou z hlediska narušení daňové neutrality relevantní. Dané společnosti se totiž podle stěžovatelky nijak nepodílely na poskytování reklamních služeb v údajném podvodném řetězci a ač s dodavatelem obchodovaly, dané transakce se stěžovatelkou (ani vzdáleně) nesouvisely. Krajský soud se rolí těchto společností v daňovém podvodu zabýval pouze v odst. 43 svého rozsudku, v němž dovodil, že „*ve stejném období vykazovala společnost BIMAT přijatá zdanitelná plnění v hodnotě 25 mil. Kč od společností Bohemia Welcome a S.P.MARKET, čímž fakticky snižovala svůj daňový základ*.“ Nejvyšší správní soud má za to, že tento skutkový závěr nijak neodpovídá na otázku vznesenou stěžovatelkou. V prvé řadě kasačnímu soudu není zřejmé, jak úvaha o „*faktickém snížení daňového základu*“ dodavatelem stěžovatelky v důsledku přijetí plnění od těchto společností vypořádává žalobní polemiku, podle níž jejich vzájemné poměry nejsou pro posouzení věci vůbec významné. Rovněž z rozsudku krajského soudu nevyplývá, jakým způsobem se s danou argumentací, v obdobných rysech uplatněnou již v rámci daňového řízení, vypořádal žalovaný, a zda se krajský soud s jeho závěry stran této problematiky ztotožňuje či nikoliv. Při absenci zodpovězení základní žalobní námitky

týkající se samotné povahy podvodného řetězce a významu jednotlivých, v rozsudku zmiňovaných, aktérů v něm, není patrné, jaký má popis poměrů ve společnostech Bohemia Welcome a S.P.MARKET obsažený v odstavcích 43 a násl. rozsudku význam z hlediska naplnění prvního kroku *Axel Kittel* testu.

[20] Ohledně druhého kroku testu se krajský soud v odstavcích 62 až 70 rozsudku zaobíral okolnostmi, které podle něj svědčily o skutečnosti, že stěžovatelka věděla, nebo alespoň mohla vědět o zasažení obchodní spolupráce s dodavatelem podvodem na DPH. I pokud kasační soud pomine, že mezi danými okolnostmi opět figurují zjištění vztahující se ke společnostem Bohemia Welcome a S.P.MARKET, jejichž role v podvodném řetězci doposud není zjevná, ani zbylé poznatky ve své současné podobě nemohou obstát. Krajský soud totiž primárně zůstal pouze u vyjmenování jednotlivých okolností, které podle něj svědčily o naplnění tohoto kroku testu. K těmto okolnostem přitom primárně dospěl již žalovaný, přičemž krajský soud si je osvojil, aniž by je nějak hodnotil nebo s jejich pomocí vyvracel dílčí námitky stěžovatelky. Jedná se tak spíše o rekapitulaci závěrů žalovaného než o vlastní odůvodnění krajského soudu.

[21] Příkladem budiž neprovedení „*ověření reklamních služeb a průzkumu trhu*“ (viz odst. 63 rozsudku), k němuž žalobkyně v žalobě uvedla rozsáhlou argumentaci (viz odst. 126 až 140 a 162 až 168 žaloby), na níž krajský soud nijak, ani ve stručnosti, nereagoval.

[22] Hlubší úvahy bylo nezbytné provést i u okolností, jimž se krajský soud věnoval ve vyšší míře konkrétnosti. Z odůvodnění napadeného rozsudku se jeví, že jako jednu z klíčových skutečností, z nichž krajský soud dovozoval vědomost o zapojení do podvodného jednání, bylo výrazné navýšení ceny za reklamní služby v na sebe navazujících zdaňovacích období. Stěžovatelka v tomto směru (ve stručnosti) tvrdila, že se nejedná o relevantní skutečnost, neboť nově poptávaná reklama se netýkala pouze hokeje jako v minulosti, ale celého „*balíčku*“ sportů. V odst. 63 napadeného rozsudku krajský soud toliko zmiňuje, že „*zatímco žalobkyně po zahájení daňové kontroly uváděla, že žádnou další nabídku na reklamu neshánělа a cenu reklamního plnění v dalších sportech, jako byl fotbal a golf, nezjišťovala, neboť se zajímala pouze o lední hokej, z výpovědi V. M. před správcem daně vyplynulo, že o reklamu ve více sportech, jako byl fotbal a golf, měla zájem žalobkyně, a proto byla vytvořena nabídka společnosti BIMA T.*“ Podle kasačního soudu v právě citované pasáži odůvodnění absentuje hodnocení zmíněných skutkových okolností – jaký je jejich vztah k uplatněné žalobní argumentaci, zda jí kupříkladu činí nevěrohodnou. Zároveň Nejvyšší správní soud připomíná, že i k této otázce se stěžovatelka v žalobě opakovaně vyjadřuje (viz např. odst. 168 až 177 žaloby), na její argumentaci je tudíž záhodno alespoň rámcově reagovat.

[23] Ve vztahu k třetímu kroku testu, tedy nepřijetí dostatečných opatření k zamezení účasti stěžovatelky na podvodu, a k žalobním tvrzením týkajících se této otázky (viz odst. 188 až 200 žaloby), neuvedl krajský soud žádné rozhodovací důvody a danou problematiku zcela pominul.

[24] Nejvyšší správní soud v tomto směru tedy uzavírá, že krajský soud v otázce zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, neboť Nejvyššímu správnímu soudu neumožňuje zjistit důvody, které krajský soud vedly k jeho přijetí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího

správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). V dalším řízení bude nezbytné formulovat jasné úvahy týkající se naplnění jednotlivých kroků testu a zároveň vypořádat podstatu žalobní argumentace stěžovatelky. Za této situace se kasační soud nezabýval polemikou stěžovatelky vztahující se k důkaznímu řízení (neprovedení navržených důkazů; procesní nepoužitelnost podkladů z trestního řízení), neboť předně je nezbytné se přezkoumatelně vyjádřit k samotnému naplnění jednotlivých kroků testu, a teprve až poté lze zkoumat dílčí výhrady k jednotlivým skutkovým zjištěním a jejich vlivu na zákonnost závěrů žalovaného.

[25] Přestože jsou ve vztahu k části odůvodnění napadeného rozsudku týkající se odepření odpočtu DPH stěžovatelce z důvodu účasti na daňovém podvodu dány důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud se věcně zabýval i další argumentační linií ohledně prokázání faktické realizace jiného plnění (reklamy na mantinelu při zápasech české hokejové reprezentace), neboť je od první sporné otázky plně oddělitelná. Problematika skutečného provedení dané reklamy je totiž vystavěna na jiných rozhodovacích důvodech a vychází z odlišného okruhu posuzovaných skutečností (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

[26] Nejvyšší správní soud neshledal tuto argumentaci důvodnou. Stěžovatelka se v prvé řadě mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud, resp. žalovaný, založili své pochybnosti ohledně faktické realizace reklamy na mantinelu na „*nedoložení dalších důkazů nad rámec účetnictví*“ ze strany stěžovatelky, resp. v tom, že stěžovatelka neprokázala „*přijetí zboží deklarovaným dodavatelem od v pořadí dalšího dodavatele*“. Žádný takový závěr krajský soud v napadeném rozsudku neučinil. Předmětem jeho úvah totiž nebylo unesení důkazního břemena stěžovatelkou, ale v logice věci předcházející – posouzení důvodnosti pochybností žalovaného stran uskutečnění reklamního plnění. Krajský soud aproboval postup žalovaného, který své pochybnosti vystavěl na souboru podkladů, kdy jedním z nich byl mj. skutkový rozpor ve vyjádřeních stěžovatelky, pokud v rámci daňového řízení tvrdila, že disponuje záznamy dokládajícím uskutečnění reklamy, ale následně uvedla, že žádné takové záznamy nemá (viz odst. 75 rozsudku). Zejména však platí, že krajský soud založil prokázání pochybností správce daně na existenci úředního záznamu ze dne 5. 6. 2023, z něhož vyplývá, že správce daně nedohledal předmětnou reklamu na videozáznamech ze sportovních utkání, na nichž se měla nacházet. Není pravdivé tvrzení stěžovatelky, že s danou analýzou správce daně byla seznámena až po vydání napadeného rozhodnutí. V tomto směru stěžovatelka odkazuje na úřední záznam ze dne 25. 1. 2024, který byl vskutku opatřen až po vydání napadeného rozhodnutí. Zcela však pomíjí, že krajský soud výslovně uvedl, že z tohoto záznamu není možné právě z tohoto důvodu vycházet a své úvahy založil na shora zmíněném úředním záznamu ze dne 5. 6. 2023 totožného obsahu, jehož pořízení však vydání rozhodnutí žalovaného předchází. Zároveň se stěžovatelka mýlí, pokud tvrdí, že výzva správce daně k prokázání skutečností je bez dalšího nezákonná, pokud neobsahuje odkaz na výše popsanou analýzu videozáznamů, která navíc byla provedena až dodatečně. Kasační soud totiž ve své judikatuře (viz např. rozsudek ze dne 18. 11. 2023, č. j. 3 Afs 81/2021 - 58) dovodil, že podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů nespočívá v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, ale ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.

[27] Pokud se jedná o polemiku stěžovatelky týkající se neumožnění účasti na úkonu, v jehož rámci byly videozáznamy přehrány a zhlédnuty, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato kasační námitka není ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, neboť byla poprvé uplatněna až v řízení o kasační stížnosti. Tato otázka nebyla předmětem žádného ze žalobních bodů ani navazující argumentace vznesené v řízení před krajským soudem. Podle konstantní judikatury *„ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49). Připuštění uplatnění skutkových a právních novot v řízení před Nejvyšším správním soudem by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o kasační stížnosti vystavěno (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89).

IV. Závěr a náklady řízení

[28] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž podle odstavce čtvrtého téhož ustanovení bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

[29] Krajský soud v novém rozhodnutí rovněž rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné. (§53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. března 2026

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu