

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Competitive Edge Advisors s. r. o.**, Kaprova 42/14, Praha 1 – Staré Město, zast. advokátem JUDr. Janem Vondráčkem, Revoluční 762/13, Praha 1 – Staré Město, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, čj. 10680/21/5300-22444-704601, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2022, čj. 17 Af 10/2021-75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] V nynější věci jde o nárok na odpočet DPH z přijatých reklamních služeb v situaci, kdy daňový subjekt neprokázal, od koho plnění přijal. NSS se zde věnuje různým procesním souvislostem zahájení daňové kontroly: od práva na právní pomoc a povinnost daňových orgánů jednat se zástupcem daňového subjektu, přes povinnost obstarat si souhlas státního zástupce, je-li jednatel daňového subjektu ve vazební věznici, až po poučovací povinnost správce daně a spisový pořádek ve vedení spisu orgánem činným v trestním řízení. NSS též stručně shrne přenos břemene tvrzení a důkazního břemene v této věci.

I. Popis věci

[2] Na počátku roku 2017 vznikly daňovým orgánům pochybnosti ohledně nároku žalobkyně (v řízení před NSS *stěžovatelky*) na odpočet DPH z přijatých reklamních plnění. Protože hrozilo uplynutí lhůty pro stanovení daně, musely daňové orgány jednat rychle.

Finanční úřad pro Olomoucký kraj (vybraný správce daně) zahájil daňovou kontrolu přímo s jednatelem stěžovatelky, který byl v tu dobu v olomoucké vazební věznici. Na základě dokazování dospěl vybraný správce daně k závěru, že stěžovatelka nepřijala tvrzená zdanitelná plnění (reklamní služby) od společností jí uvedených. Neměla tedy nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[3] Na základě výsledku daňové kontroly pak Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) doměřil stěžovatelce dodatečnými platebními výměry DPH za první čtvrtletí roku 2014 téměř 5 mil. korun a za druhé čtvrtletí roku 2014 více než 5 mil. korun; současně též stanovil penále. Stěžovatelka se proti platebním výměrům odvolala, žalovaný však odvolání zamítl a potvrdil obě rozhodnutí.

[4] Proti rozhodnutí žalované se stěžovatelka bránila u Městského soudu v Praze, který žalobu zamítl. Podle městského soudu byla daňová kontrola zahájena řádně, neboť stěžovatelka si v plné moci výslovně vyhradila, že bude sama činit veškeré úkony související s daňovým řízením. Navíc stěžovatelka na přítomnosti svého zástupce netrvala. Je-li pochybnost o existenci plné moci, může se správce daně obrátit přímo na zmocnitele. Městský soud nesdílel názor, že poučovací povinnost je splněna jen tehdy, pokud její adresát plně porozumí obsahu poučení. Naopak, podstatou poučovací povinnosti je jen předat informace o právech a povinnostech. Úvahy o možné manipulaci s důkazy z trestního spisu jsou čistě spekulativní. Stěžovatelka k tomu nenabídla žádné argumenty ani důkazy. Daňovým orgánům se podařilo zpochybnit tvrzené dodavatele reklamního plnění. Bylo tedy na stěžovatelce, aby prokázala opak.

[5] Až při jednání před soudem (a v reakci na výzvu městského soudu, který reagoval na posun v judikatuře ohledně odpočtů DPH v rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C–154/20, *Kemwater ProChemie*, a dal stěžovatelce příležitost uplatnit nová tvrzení) stěžovatelka uvedla, že existují indicie o jiném než deklarovaném dodavateli. Dodavatelem mohla být společnost E-MOTION, s. r. o., což dle stěžovatelky vyplývá z trestního spisu. Dle městského soudu jsou však stěžovatelkou tvrzené indicie jen obecné a stěžovatelka se k těmto skutečnostem staví odtažitě (dokonce výslovně uvádí, že nemůže potvrdit jejich pravdivost, což je dle městského soudu pochopitelné, neboť by to pro jednatele stěžovatelky znamenalo přiznat účast na daňovém podvodu, čímž by byl navíc dán jiný důvod pro odepření odpočtu DPH). Proto městský soud ani přes toto tvrzení nemusel věc zrušit a vrátit ji žalovanému k dalšímu řízení. Navržené výslechy svědků pak byly dle městského soudu nadbytečné.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, a to z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V ní podrobně formuluje kasační námitky a namítá vícero pochybení městského soudu. Obsáhle kritizuje způsob, jakým vybraný správce daně zahájil daňovou kontrolu. Správce jednal přímo s jednatelem stěžovatelky, byť jednatel udělil plnou moc společnosti DANĚ CZ s. r. o. Správce si ani nezajistil souhlas od státního zástupce, řádně nepoučil stěžovatelku o jejích právech a povinnostech (poučení jednatel nerozuměl) a nedodržel při zahájení daňové kontroly § 87 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Souhrn těchto pochybení vede k nezákonnosti daňové kontroly jako celku.

V této souvislosti stěžovatelka tvrdí, že pokud daňová kontrola nebyla zahájena řádně, nemohla se ani přerušit prekluzivní lhůta pro stanovení (doměření) daně. Vybraný správce daně údajně zahájil daňovou kontrolu ryze formálně a účelově, jen aby tuto lhůtu přerušil. Dále stěžovatelka namítá, že listinné důkazy opatřené od orgánů činných v trestním řízení jsou nepoužitelné, neboť zapečetění spisu bylo porušeno a s listinami mohl kdokoli volně nakládat. Závěr o nepřijetí reklamních plnění nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu. A konečně stěžovatelčiny návrhy na provedení výslechů svědků nebyly nadbytečné. Měly totiž napevno postavit, zda není vyloučena možná manipulace s trestním spisem, zda jsou výpovědi svědkyň věrohodné a zda skutkový stav věci je úplný.

[7] Žalovaný se ztotožnil s rozsudkem městského soudu, na jednotlivé kasační námitky reagoval odkazem na příslušné odstavce rozsudku a zopakoval jejich podstatu. Navrhl zamítnout kasační stížnost.

III. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] NSS se v reakci na konkrétní argumentaci v kasační stížnosti bude nejprve zabývat různými procesními otázkami při zahájení daňové kontroly [část **III.A.** níže, kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Následně se vyjádří k otázce použitelnosti důkazů získaných z trestního řízení [**III.B.**, § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. Ve zbytku se vypořádá s ostatními kasačními námitkami včetně samotné otázky, zda stěžovatelka prokázala přijetí reklamních plnění od tvrzených dodavatelů [**III.C.**, § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

III. A. *K zahájení daňové kontroly a souvisejícím procesním otázkám*

[11] Tato část rozsudku pojednává o procesních otázkách, které úzce souvisí se *zahájením* daňové kontroly. NSS posoudí, jestli vybraný správce daně neporušil svým postupem právo na právní pomoc, pokud i přes udělenou plnou moc jednal přímo s jednatelem stěžovatelky. NSS věnuje pozornost rovněž poučovací povinnosti při zahájení daňové kontroly. Protože jednatel vykonával vazbu ve vazební věznici, odpoví NSS také na otázku, zda k zahájení daňové kontroly bylo třeba souhlasu státního zástupce.

III.A.1. *Vybraný správce daně mohl v dané situaci jednat přímo s jednatelem stěžovatelky a zahájit tak daňovou kontrolu*

[12] Stěžovatelka obsáhle namítá porušení práva na právní pomoc (čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Vybraný správce daně údajně nerespektoval její zastoupení společností DANĚ CZ s. r. o. (plná moc ze dne 24. 3. 2017) a zahájil daňovou kontrolu přímo s jednatelem, tedy bez přítomnosti zástupce. Podle stěžovatelky se jedná o natolik

zásadní pochybení, že společně s dalšími nedostatky nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly.

[13] Stěžovatelka má právo na právní pomoc. Má právo, aby se v řízení před orgány veřejné správy nechala zastoupit či využila odborné pomoci od osoby znalé práva (rozsudek ze dne 4. 5. 2011, čj. 1 As 27/2011-81, č. 2452/2012 Sb. NSS). Za tímto účelem může takové osobě (zmocněnci) udělit plnou moc, aby jejím jménem a na její účet jednala. To ovšem neznamená, že zastoupená osoba (zmocnitel) nemůže sama vůbec jednat (shodně Nováková, P. Komentář k § 28. in: Lichnovský, O. et al. *Daňový řád.* 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 136). Správce daně si nemůže svévolně vynucovat přímé jednání s daňovým subjektem (rozsudek ze dne 25. 2. 2010, čj. 7 Aps 2/2010-51, č. 2086/2010 Sb. NSS). Bez osobní účasti zástupce smí jednat přímo s daňovým subjektem jen v *nezbytných* případech (§ 25 odst. 2 daňového řádu). V této věci vybraný správce daně ovšem podle § 25 odst. 2 daňového řádu nepostupoval.

[14] NSS předně poukazuje na zvláštní formulaci zástupčího oprávnění ve sporné plné moci, ze které plyne, že si stěžovatelka vyhradila právo činit *veškeré úkony vlastním jménem*. Stěžovatelka se neomezila jen na úkony spojené s podáním řádného daňového tvrzení. Její výhrada byla mnohem širší; vztahovala se na vše, co mohlo souviset s daňovým řízením včetně daňové kontroly (srov. k tomu bod 33 rozhodnutí žalovaného). Bylo na stěžovatelce, jak vymezí obsah plné moci.

[15] Neobstojí ani stěžovatelčina argumentace normou v § 28 odst. 6 daňového řádu (*Pokud v téže věci jedná zmocnitel i zmocněnec, je rozhodující jednání zmocnitele*). Citované ustanovení zakotvuje zásadu přednosti jednání zmocnitele *pro případ* souběžného jednání zástupce a zastoupeného. Není tak pravda, že plná moc „jen" zopakovala § 28 odst. 6 daňového řádu: toto ustanovení totiž plná moc zopakovala jen v navazující části, kde formulovala prioritu úkonů zmocnitele oproti úkonům zmocněnce.

[16] To však samo o sobě v této situaci nestačí. Důležitá je též reakce jednatele stěžovatelky při zahájení daňové kontroly (viz hned následující bod) a rovněž okolnosti předchozího neúspěšného pokusu o zahájení daňové kontroly (bod [18] níže).

[17] Městský soud správně uvedl, že se jednatel při zahájení daňové kontroly *výslovně* nedožadoval přítomnosti zástupce. Jednatel sice do protokolu uvedl, že si „*najal právníka*", aby se vyhnul případným potížím. Z toho ovšem nevyplývá, že jednatel vyžadoval osobní přítomnost zástupce nebo snad odmítal spolupracovat s pověřenými úředními osobami. Jednatel naopak ochotně odpovídal na veškeré položené otázky a ani slovem netrval na přítomnosti zástupce. Shodně jako městský soud (body 52 a 53) vnímá NSS prohlášení jednatele jen jako informaci, že se považuje za právního laika, proto si vyhledal odbornou pomoc u osoby znalé práva. Netrval-li však jednatel na účasti zástupce, neměl správce daně důvod pochybovat o správnosti svého postupu, a to zejména s ohledem na výše rozebírané vymezení zastoupení v plné moci. Jednatel stěžovatelky tak v rozporu s tím, co před soudy stěžovatelka tvrdí, neprojevil vůli, aby při zahájení daňové kontroly byl přítomen i zástupce.

[18] Projednávaný případ je taktéž třeba vnímat v širších souvislostech. Především lze poukázat na předchozí neúspěšný pokus o zahájení kontroly (v rozporu s tím, co tvrdí

stěžovatelka, je bez významu, že to bylo za jiné zdaňovací období), spojený s vypovězením a opětovným udělením plné moci těsně před plánovanou daňovou kontrolou (srov. bod 28 rozhodnutí žalovaného). Proto není možné v této specifické skutkové situaci považovat za nezákonný postup vybraného správce daně, který se snažil ověřit nyní spornou plnou moc přímo u zmocnitele, tedy stěžovatelky.

[19] Stěžovatelka upozorňuje, že pochybnosti o vzniku zastoupení lze ověřit i jinak než jen osobně u zmocnitele. Stěžovatelka totiž tvrdí, že si správce před zahájením kontroly mohl všechny sporné otázky ověřit u zmocněnce, tím spíše, že jednatel zastupující stěžovatelku (tj. zmocnitele) byl v dubnu 2017 ve vazební věznici. To je obecně jistě pravda. NSS souhlasí se stěžovatelkou, že podobná ověření zástupčího práva nemusí nutně vyžadovat *jen* osobní aktivitu zmocnitele, tedy zde stěžovatelky. Stěžovatelka má pravdu, že pochybnosti lze odstranit i výzvou určenou zmocněnci (např. rozsudky dne 17. 10. 2014, čj. 4 As 171/2014-26, ze dne 17. 9. 2015, čj. 10 As 101/2015-45, body 13 až 15; k přenositelnosti této judikatury do daňových věcí viz rozsudek ze dne 18. 2. 2019, čj. 4 Afs 353/2018-37, *Manta Ray*, bod 14). Ovšem nějaká paušalizace není namístě, rozhodující jsou vždy okolnosti toho či onoho případu a povaha pochybností o plné moci. V nynější situaci měl u sebe vybraný správce daně jen plnou moc zaslanou e-mailem, nadto čelil nejistotě, neboť stěžovatelka několik málo dní předtím těsně před naplánovanou daňovou kontrolou vypověděla v souvislosti s jiným zdaňovacím obdobím plnou moc, čímž znemožnila provedení daňové kontroly za jiné zdaňovací období (srov. body 26 a 27 napadeného rozhodnutí). Pak ale NSS považuje za racionální, pokud vybraný správce daně postupoval tak, jak postupoval, tedy že si ověřil platnost (kopie) plné moci přímo u jednatele stěžovatelky.

[20] V tomto ohledu je proto nepodstatná námitka v bodě 15 kasační stížnosti, v níž stěžovatelka poukazuje na okolnosti doručení plné moci a na to, že veškeré podklady posílala správci daně v Praze, nikoli vybranému správci daně v Olomouci. V okamžiku zahájení daňové kontroly měl vybraný správce u sebe plnou moc (zaslanou e-mailem dne 10. 4. 2017 a téhož dne doručenou do datové schránky), která byla i vůči němu účinná (srov. § 13b zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky), ovšem pochybnosti vybraného správce daně byly legitimní, a proto je ověřil způsobem, který NSS výše rozvedl.

[21] NSS tuto část uzavírá tak, že z hlediska možného narušení procesních práv stěžovatelky je v každém případě podstatné, že nikdo stěžovatelce nebránil, aby v dalším řízení svá práva bránila, a to i prostřednictvím zvoleného zástupce (shodně bod 33 rozhodnutí žalovaného).

III.A.2. *Podstatou poučovací povinnosti je seznámit osoby s jejich právy a povinnostmi*

[22] Stěžovatelka dále kritizuje, že vybraný správce daně řádně nepoučil jednatele o právech a povinnostech, neboť jednatel poučení nerozuměl.

[23] NSS předesílá, že poučovací povinnost správce daně je projevem ústavně chráněného práva na právní pomoc (taktéž např. Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 11). Nelze k ní přistupovat jako k samoúčelné formalitě. Jejím smyslem a účelem je informovat daňový subjekt o procesních právech a povinnostech

tak, aby mohl účinně tato práva uplatnit a řádně plnit povinnosti. Má předcházet případné újmě způsobené neznalostí procesních práv a povinností. Správce daně poskytne poučení v podobě, která daňovému subjektu umožní pochopit jejich podstatu (obdobně v kontextu správního řízení Potěšil, L. Komentář k § 4. in: Potěšil, L. et al. *Správní řád. Komentář.* Praha: C. H. Beck, 2020, s. 58, marg. č. 6).

[24] Stěžovatelka poučovací povinnost pojímá způsobem, který NSS musí odmítnout. V podstatě se domáhá toho, aby správce daně měl jistotu, že daňový subjekt rozumí poučení ve všech jeho souvislostech a důsledcích. Takové pojetí je však neudržitelné. Podle NSS postačí, pokud daňový subjekt chápe podstatu poučení a následně si tomu přizpůsobí či alespoň může přizpůsobit svůj procesní postup.

[25] Že daňový subjekt poučení neporozuměl, lze dovodit třebas z reakce poučované osoby, která například poprosí úřední osobu o sdělení téhož srozumitelnější či pro laika přístupnější formou, případně z následného jednání je zjevné, že osoba poučení vůbec neporozuměla. Bez významu není ani vzdělání poučované osoby apod. Ovšem v tomto případě ani následné chování jednatele nezakládá pochybnosti o tom, že poučení porozuměl (žalovaný k tomu správně podotkl, že jednatel mohl poučení porozumět již jen proto, že má vysokoškolské vzdělání – viz bod 33 napadeného rozhodnutí). Jednatel kladně odpověděl na výzvu k podpisu poučení, stvrdil jej podpisem a především plně spolupracoval s pověřenými úředními osobami. Jakkoli jednatel do protokolu uvedl, že s poučením byl seznámen, „*ale prakticky mu nerozumí*“, z celkového průběhu zahájení daňové kontroly je zjevné, že jednatel podstatě procesních práv a povinností porozuměl dobře. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani v okamžiku zahájení daňové kontroly tíživá životní situace jednatele, kterou NSS nijak nezpochybňuje (již správce daně samozřejmě věděl, že jednatel je ve vazbě, v kasační stížnosti se však dále uvádí špatný zdravotní stav a nevěra manželky).

III.A.3. *Zahájení daňové kontroly nevyžaduje souhlas státního zástupce*

[26] Podle stěžovatelky musel mít vybraný správce daně k zahájení daňové kontroly ještě souhlas státního zástupce. Ten neměl, neboť státní zástupce udělil souhlas pouze k výslechu, nikoli však k jiným úkonům podle daňového řádu.

[27] NSS však zdůrazňuje, že daňový řád nepodmiňuje zahájení daňové kontroly souhlasem státního zástupce, a to ani v situaci, kdy je člověk, s nímž má být daňová kontrola zahájena, ve vazbě či třebas ve výkonu trestu odnětí svobody.

[28] Jednatel stěžovatelky byl ve vazební věznici, správce daně proto musel zajistit vstup do věznice, kam je přístup obecně přísně regulován. Žádost vybraného správce daně tak měla umožnit nerušený výkon jeho pravomocí. Tuto žádost správce formuloval jasně, přesně a srozumitelně. V ní žádal o vstup za účelem „*ověření pravosti plné moci*“ a „*zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2014*.“ I kdyby žádost nebyla takto vymezena, vybranému správci daně by nic nebránilo zahájit daňovou kontrolu. Neobratná odpověď, v níž státní zástupce souhlasil s „*výslechem*“, na věci nic nemění. Stěžovatelka opomíjí obsahovou provázanost žádosti na straně jedné a souhlasu na straně druhé a zbytečně lpí na pojmových rozdílech. Lze snad jen dodat, že státní zástupce udělil souhlas „*pro účely daňového řízení*“. NSS opakuje, že souhlas státního zástupce směřoval

k umožnění vstupu pracovníků správce daně do vazební věznice. Účinky úkonů správce daně se řídí daňovým řádem, případně jinými daňovými předpisy, a to i tam, kde se některé úkony dějí ve věznici.

III.A.4. *Výzva k umožnění zahájit daňovou kontrolu byla vydána zjevným omylem*

[29] Stěžovatelka konečně upozorňuje, že vybraný správce daně (dle stěžovatelky nezákonně) zahájil dne 12. 4. 2017 daňovou kontrolu, ovšem o několik hodin později vydal výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020 (*Neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván*). NSS k tomu jen stručně uvádí, že již městský soud vysvětlil, že vybraný správce daně zaslal výzvu podle § 87 odst. 2 daňového řádu zjevně omylem, „automaticky". Později tento omyl napravil a sdělil stěžovatelce, že „*na výzvu není třeba reagovat z důvodu její bezpředmětnosti*" (srov. bod 59 napadeného rozsudku a bod 88 rozhodnutí žalovaného). Takovýto postup je samozřejmě nevhodný, neboť může stěžovatelku poplést a znejistit ohledně stavu řízení, ovšem nezákonnost řízení jako celku nezakládá.

III.A.5. *Lhůta pro stanovení (doměření) daně byla přerušena*

[30] Tvrzené nezákonnosti při zahájení daňové kontroly se tedy nepotvrdily, vybraný správce daně po právu zahájil daňovou kontrolu a tento úkon přerušil lhůtu pro stanovení daně. Od tohoto okamžiku počala prekluzivní lhůta pro stanovení daně běžet znova.

[31] Ke kasační námitce, ve které stěžovatelka argumentuje formální povahou daňové kontroly a její účelovostí, NSS jen ve stručnosti uvádí, že vybraný správce daně jednateli sdělil, co je předmětem daňové kontroly a v jakém rozsahu bude stěžovatelka kontrolována. Vzápětí na to pokládal konkrétní otázky ve vztahu ke stěžovatelčině obchodní činnosti za obě čtvrtletí roku 2014. Z úkonu vybraného správce daně tak bylo bez rozumných pochybností zřejmé, že jeho účelem bylo zahájit daňovou kontrolu (srov. městským soudem správně citovaný rozsudek ze dne 15. 6. 2021, čj. 3 Afs 348/2019-34, bod 33). Nelze ani říci, že daňovou kontrolu zahájily daňové orgány jen formálně s úmyslem přerušit prekluzivní lhůtu.

[32] Kasační námitky ohledně nezákonnosti zahájení daňové kontroly jsou proto nedůvodné.

III.B. *K důkazům z trestního řízení a jejich použitelnosti v daňovém řízení.*

[33] V následujících bodech věnuje NSS pozornost důkazům opatřeným z trestního řízení.

[34] Stěžovatelka poukazuje na možnou manipulaci s listinami v trestním spisu, z čehož dovozuje nezákonnost, tedy nepoužitelnost těchto důkazů. Její argumentaci lze shrnout následovně: protože pečetní provazy svazující listinné důkazy v trestním spisu byly porušeny, každý mohl s listinnými důkazy volně manipulovat a některé části listinných důkazů chyběly, jmenovitě přílohy k daňovým dokladům.

[35] NSS se mnohokrát zabýval otázkou použitelnosti důkazů získaných v průběhu trestního řízení. Ačkoli důkazy opatřené z jiného než daňového řízení jsou zásadně přípustné, nelze je nekriticky přejímat. Takové důkazy je možné použít jen za splnění následujících podmínek:

- V první řadě musí být *pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení* (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky).
- Dále je třeba, aby *v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem* a aby se *do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem* (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup).
- Konečně musí být *uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny*, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.

[srov. k tomu rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, *EURO PRIM*, část V. c) a navazující judikatura].

[36] Jádrem sporu je, zda žalovaný pochybil, pokud se blíže nevěnoval podezření z manipulace s trestním spisem. Jinými slovy, zda takové důkazy byly v trestním řízení pořízeny a vedeny v souladu se zákonem.

[37] NSS k tomu uvádí, že listinné důkazy zajistily orgány činné v trestním řízení během domovní prohlídky podle § 83 trestního řádu. Zákonnost domovní prohlídky v této věci nikdo nezpochybňuje. K stěžovatelkou tvrzené nezákonné manipulaci se spisem lze souhlasit se závěry městského soudu, že jde jen o ničím nepodloženou spekulaci. V tomto případě se zkoumá, zda tu existuje *kompletní, nezměněná a věrohodná* spisová dokumentace coby základní předpoklad pro řádně vedené řízení a rozhodnutí v něm přijímaných [srov. nález ze dne 16. 6. 2020, sp. zn. IV. ÚS 4141/18 (N 126/100 SbNU 390), *Pavlata*, bod 21]. Tento požadavek se plně uplatní na ty spisy, za jejichž vedení jsou odpovědné daňové orgány. Podle NSS není ovšem možné, aby daňové orgány byly odpovědné i za vedení spisu jiným orgánem veřejné moci (zde orgánem činným v trestním řízení). Pokud však má správce daně pochybnosti o úplnosti „převzatých“ důkazů, nemůže zůstat nečinný. Jeho povinností je dbát na to, aby co nejúplněji zjišťoval rozhodné skutečnosti pro zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[38] Shodně jako městský soud má však NSS za to, že se v nynější věci nic podezřelého nedělo. Jakmile policejní orgán zjistil porušení zapečetění listinných důkazů, uložil je ve stávajícím stavu zpět do krabice do doby, než dozorující státní zástupce rozhodne o zákonnosti postupu policejního orgánu. Později policejní orgán tyto důkazy rozpečetil, žádné námitky již nebyly vzneseny (srov. bod 101 rozhodnutí žalovaného). Argumentace stěžovatelky je ve skutečnosti pokračováním nesouhlasu s postupem orgánu činného v trestním řízení, který se snaží přenést do projednávané věci. NSS jen stručně uvádí, že protokoly, na které stěžovatelka odkazuje, zachycují stav, v němž se listinné důkazy nacházely. Samy o sobě vůbec nenasvědčují nějakému nezákonnému nakládání s listinami. Najevo nevyšly ani žádné jiné skutečnosti, ze kterých by plynul opak. Návrhy na výslech osob činných v trestním řízení (policejního rady a vrchní inspektorky), kterými stěžovatelka chtěla zjistit (možná) pochybení při nakládání s trestním spisem, byly proto nadbytečné a nepřinesly by do věci nic nového.

III.C. *K otázce, zda stěžovatelka prokázala přijetí sporných reklamních plnění od jí tvrzených dodavatelů*

[39] V části IV kasační stížnosti stěžovatelka stručně polemizuje s tím, že neprokázala přijetí reklamních plnění od jí označených společností. NSS ale upozorňuje, že k otázce, zda stěžovatelka prokázala přijetí reklamních plnění od tvrzených dodavatelů, se již obšírně vyjádřil městský soud (srov. bod 62 až 66 napadeného rozsudku) a ještě obšírněji žalovaný (srov. body 53 až 85 a 90 až 99 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka v kasační stížnosti opětovně namítá, že závěr městského soudu nemá oporu ve spise.

[40] NSS předesílá, že argumenty, dle nichž skutková podstata nalezená daňovými orgány nemá oporu v jejich spisu nebo je se spisem v rozporu [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], nelze omezit jen na povšechná tvrzení typu, že ve věci nebyl dostatečně objasněn skutkový stav. Kasační stížnost podobně jako žaloba musí uvést konkrétní a individuální důvody vztahující se k projednávané věci. Čím je kasační či žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[41] Obecnou argumentaci stěžovatelky, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav, proto NSS vypořádá pouze stručně. Daňové orgány dostatečným a přezkoumatelným způsobem zpochybnily tvrzené dodavatele reklamního plnění, zejména své závěry opřely o výslechy svědků.

[42] Stěžovatelka v jediné konkrétnější části argumentace v bodě 40 upozorňuje, že nikdo nezpochybnil reklamní plnění, která stěžovatelka poskytla třetím osobám. Existovala-li však tato reklamní plnění, jejichž originálním původcem sama stěžovatelka nebyla, musela tato plnění také nějak nabýt. Zde se však míjí s podstatou věci. Jádrem sporu nebyla otázka plnění na výstupu, nýbrž plnění na *vstupu* (srov. bod 45 vyjádření žalovaného). Žalovaný nezpochybnil, že stěžovatelka poskytla reklamní plnění svým zákazníkům. Měl pochybnosti o tom, *kdo* dodal sporná plnění stěžovatelce. V bodě [39] výše NSS odkázal na detailní hodnocení městského soudu a zejména žalovaného, který vysvětlil, z jakých skutečností lze dovodit, že stěžovatelkou označení dodavatelé jí žádné plnění neposkytli. Z uvedených pasáží je zřejmé, že žalovaný prokázal své pochybnosti [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], a na stěžovatelce pak bylo tyto pochybnosti rozptýlit (srov. např. rozsudek ze dne 6. 6. 2022, čj. 8 Afs 204/2020-35, bod 18, *SOVA LIBEREC*). To se jí však v daňovém řízení nepodařilo.

[43] NSS k tomu dodává, že reklamní plnění jsou specifická a nejsou jednoduše srovnatelná s plněními „hmotné“ povahy, například s dodávkami zboží či služeb, jako jsou stavební práce apod. Argumentace stěžovatelky, že pokud někomu jinému reklamní plnění poskytla, musel také někdo další plnění poskytnout stěžovatelce, proto neobstojí. Nejenomže není jasné, kdo tato plnění poskytl, ale není jasné, o jaká plnění *konkrétně* mělo jít a v jaké výši tato plnění byla apod. To vše musí konkrétně stěžovatelka uvést, aby se takovou námitkou mohl správní soud zabývat.

[44] NSS pro pořádek doplňuje k argumentaci žalovaného, který obsažně reaguje na důsledky rozsudku SDEU ze dne 9. 12. 2021, C–154/20, *Kemwater ProChemie*, že stěžovatelka na svou argumentaci před městským soudem ohledně údajně jiného dodavatele reklamních služeb (srov. bod [5] shora) v nynějším řízení nijak nenavázala. NSS se proto k této otázce nebude dále vyjadřovat.

[45] Stejně tak NSS souhlasí s městským soudem, že navržené důkazy byly nadbytečné (k nadbytečnosti výslechu policejního rady a vrchní inspektorky srov. bod [38] výše). K otázce výslechů odběratelů stěžovatelky ohledně věrohodnosti svědkyň O. a K. již žalovaný vysvětlil, že otázka věrohodnosti těchto svědkyň již byla náležitě posouzena (body 79 až 81 rozhodnutí žalovaného a bod 67 napadeného rozsudku).

[46] Není ani nutný opětovný výslech obou svědkyň s ohledem na proměňující se skutkový stav, jak jej postupně daňové orgány prokazovaly. Stěžovatelka upozorňuje, že svědkyně byly vyslýchány v době, kdy daňové orgány prověřovaly daňový podvod, ovšem následně daňové orgány dospěly k závěru o tom, že stěžovatelka neprokázala skutečné dodavatele reklamy. Jak správně ve vyjádření uvedl žalovaný, výslechy obou svědkyň samozřejmě nebyly (a ani nemohly být) o právním hodnocení případu, ale o otázkách skutkových. Nadto již provedené výslechy směřovaly též k otázkám skutečného dodavatele reklamních plnění (body 59 až 61 rozhodnutí žalovaného).

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Protože ani jeden ze stížnostních bodů není důvodný, NSS kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[48] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. srpna 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu