

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **Svatojánská lékárna, s.r.o.,** se sídlem Pešinova 153/1, Hradec Králové, zast. JUDr. Annou Bordoni, advokátkou, se sídlem Václavské náměstí 807/64, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45493/17/5300-22444-702525, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 2. 2020, č. j. 31 Af 4/2018 - 128,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45493/17/5300-22444-702525 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečný platební výměr ze dne 15. 2. 2017, č. j. 261701/17/2701-50525-609332, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince 2011 ve výši 100 000 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 000 Kč, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 261740/17/2701-50525-609332, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2012 ve výši 81 028 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 205 Kč.

[2] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem ze dne 20. 2. 2020, č. j. 31 Af 4/2018 - 128 (dále jen „napadený rozsudek“). Konstatoval,

že mezi účastníky řízení je sporné posouzení otázky, zda žalobkyně za zdaňovací období prosinec roku 2011 a prosinec roku 2012 prokázala přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů Lyra.com a Centrum Consult deklarovaných na daňových dokladech a jejich použití pro ekonomickou činnost.

[3] Dále uvedl, že zasláním výzvy správce daně k odstranění pochybností dne 6. 11. 2015 přešlo důkazní břemeno na žalobkyni. Správce daně v této výzvě dostatečně ozřejmil svoje pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a dostatečně návodně žalobkyni vyzval k prokázání, že se plnění skutečně v její prospěch uskutečnilo tak, jak deklarovala předloženými daňovými doklady. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala dne 19. 11. 2015, požadované důkazní prostředky však nedoložila. Pochybnosti správce daně se žalobkyni odstranit nepodařilo, důkazní břemeno tedy neunesla. Lze proto přisvědčit názoru žalovaného vyslovenému v odůvodnění napadeného rozhodnutí, dle něhož žalobkyně nedoložila zpracovanou analýzu hospodaření roku 2011 a návrh strategie pro rok 2012 ani další důkazy, které by prokazovaly bezprostřední vazbu na tuto studii. Navíc v daňovém řízení správce daně zjistil nesoulad mezi výpovědí jednatele žalobkyně a jednatele dodávající společnosti Lyra.com ohledně dodání a případného převzetí této studie. Žalobkyně nedoložila ani přehled reklamních předmětů svědčící jednak o jejich převzetí a konečně i o samotné evidenci.

[4] Krajský soud se ztotožnil i s názory žalovaného odůvodňujícími neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí Mgr. B. a Ing. S. Pokud žalobkyně nedoložila v rámci důkazního řízení samotnou studii týkající se analýzy hospodaření roku 2011 a návrh strategie na rok 2012, takže vlastně neprokázala, že předmětné studie vůbec existovaly, nelze tento nedostatek vyvážit navrhovanými svědeckými výpověďmi. Stejně tak nelze navrhovanými výslechy svědků Mgr. F., MUDr. Š. a MUDr. B. nahradit prokázání pořízení reklamních předmětů od společnosti Centrum Consult, když žalobkyně nedisponovala žádným důkazem o jejich převzetí a evidenci. Postup správce daně tak odpovídal ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80), neboť navržené důkazní prostředky nemohly být potřebné ke zjištění stavu věci.

[5] K námitce žalobkyně, že většina podkladů, jež měla k dispozici, byla zabavena Policií ČR, krajský soud uvedl, že předmětná tvrzení zůstávají v obecné rovině a nejsou žádným způsobem doložena. S poukazem na závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, podle nějž listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem, krajský soud konstatoval, že tyto podmínky byly v nyní posuzované věci splněny. Žalobkyně ostatně ani konkrétně nenamítala, že by tomu bylo jinak. V nyní posuzované věci ani nelze tvrdit, že by jediné rozhodující důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno, měly původ v trestním řízení. Nelze ani dovodit, že by správce daně pouze spoléhal na protokoly o výpovědi obviněného. Lze uvést, že důkazy prováděné v daňovém řízení

zároveň nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. Uvedla, že v daňovém řízení může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, a vyjádřila přesvědčení, že splnila svou povinnost, když předložila všechny jí dostupné relevantní důkazy k prokázání existence a poskytnutí zdanitelných plnění. Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně interpretoval a hodnotil důkazy a nevypořádal se s námitkami stěžovatelky ohledně zásadních procesních vad řízení a opomenul jí předložené důkazy. Stěžovatelka dále nesouhlasí, že by nedoložila splnění podmínky podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH. Správce daně byl oprávněn požadovat prokázání přijetí zdanitelných plnění, nemohl však po stěžovatelce požadovat prokázání skutečností zatěžujících jiné daňové subjekty (dodavatele). Stěžovatelka správci daně doložila dlouhým seznamem předložených i navržených důkazů, že plnění objednala, zaplatila, že existovala a že dodavatelé jsou existujícími subjekty, což vše navrhovala prokázat i výslechy svědků v rámci daňového řízení.

[7] Správní orgány i krajský soud opírají své závěry o pochybnosti ohledně věrohodnosti důkazů předložených stěžovatelkou, přičemž zcela rezignují na hodnocení věrohodnosti důkazů získaných v rámci trestního řízení vedeného proti PharmDr. M., tehdejšímu předsedovi představenstva stěžovatelky, které byly dle stěžovatelky získány nezákonně, nemohou být samy o sobě použity v rámci správního řízení tak, jak to učinil správce daně, anebo jsou zcela nevěrohodné, ať již z důvodu osob, kterých se týkají, tak i proto, že se netýkají posuzované věci. V této souvislosti stěžovatelka upozornila, že v případě jiné společnosti, ve které byl PharmDr. M. jednatelem, byly vydané zajišťovací příkazy Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 20/2017 - 250 zrušeny pro nezákonnost.

[8] K důkazům získaným v rámci trestního řízení stěžovatelka uvedla, že správní orgány z těchto důkazů záměrně vybírají pouze ty, které podporují jejich závěry, a záměrně opomíjejí ty, které vedou k možnosti závěru jiného. Stěžovatelka správním orgánům vytkla, že považují za pravdivou výpověď spolupracujícího obviněného F. V., přičemž v průběhu trestního řízení bylo zjištěno, že F. V. vypovídal opakovaně nepravdivě.

[9] Vzhledem k tomu, že celá řada důkazních prostředků získaných v předmětném trestním řízení nebyla dle stěžovatelky pořízena v souladu se zákonem, není možné těchto prostředků použít v daňovém řízení. Správní orgány i krajský soud pochybily, když se otázkou, zda byly důkazní prostředky získány v souladu se zákonem, blíže nezabývaly a neposoudily ji coby předběžnou otázku, jak jim ukládá § 99 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka v této souvislosti upozornila, že rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu byla *de facto* postavena výhradně na důkazech pocházejících z trestního řízení, ač krajský soud tvrdí něco jiného, což však nijak nedokládá ani nerozvádí, a toto tvrzení krajského soudu je z tohoto pohledu zcela nepřezkoumatelné.

[10] Správní orgány ani krajský soud podle stěžovatelky nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a odmítly provést stěžovatelkou navržené důkazy. Došlo tak k porušení stěžovatelčina ústavně zaručeného práva na zajištění nestranného a spravedlivého procesu vylývajícího z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatelka je přitom přesvědčena, že jí navržené důkazy byly způsobilé objasnit skutečný skutkový stav, případně minimálně k jeho objasnění podstatně přispět, a správce daně i krajský soud tak pochybili, když se jimi odmítli zabývat. Uvedené pak platí tím spíše v situaci, kdy stěžovatelka byla v důsledku zabavení důkazních prostředků Policií ČR a jejich následného navrácení v nekompletním rozsahu, včetně nefunkčního počítače předsedy představenstva stěžovatelky, postavena do obtížného důkazního postavení a měla k dispozici pouze omezené množství důkazních prostředků, jimiž mohla prokázat svá tvrzení.

[11] Podle stěžovatelky správní orgány při přebírání důkazních prostředků z trestního řízení postupovaly v rozporu se zákonem, když vycházely z důkazů, které byly získány nezákonně, převzaly pouze některé z důkazů, resp. jejich části a útržky svědčící v neprospěch stěžovatelky, které byly pořízeny zejména v přípravném řízení, a informace z nich získané již následně neaktualizovaly dle následného vývoje v trestním řízení a spokojily se plně se zjištěními orgánů činných v trestním řízení a rezignovaly na opakované provedení těchto důkazů v kontextu daňového řízení. Stěžovatelka upozornila, že používání důkazů majících původ v jiném řízení, zvláště pak pokud se jedná o řízení trestní, by s ohledem na jeho specifika nemělo být pravidelným způsobem obstarávání důkazů, resp. způsobem, kterým je získána většina důkazů v daném řízení, zejména pak pokud se jedná o důkazy získáné před zahájením daňového řízení, neboť v důsledku takového postupu dochází k podstatnému zásahu do procesních práv daňového subjektu. Použití takto získaných důkazů by mělo být prostředkem *ultima ratio*, který by měl být omezen pouze na takové případy, kdy není možné v souladu se zásadou bezprostřednosti rozhodnout na základě důkazů obstaraných přímo správcem daně v rámci daňového řízení. Stěžovatelka v této souvislosti odkázala na závěr v rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62. Z tohoto důvodu je stěžovatelka přesvědčena, že správce daně měl provést relevantní svědecké výpovědi, neboť takovému postupu nic nebránilo a jedině takový postup by správci daně umožnil vytvořit si představu o věrohodnosti těchto svědků, jimi podaných výpovědích a skutečném skutkovém stavu.

[12] Podle stěžovatelky správní orgány neunesly důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti a závažnosti svých pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních dokladů předložených stěžovatelkou, jak to od nich vyžaduje § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když svou pozornost věnovaly pouze podkladům, které jim umožnily přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, místo aby nestranně hodnotily předložené důkazy v celém jejich rozsahu a usilovaly o pravdivé zjištění skutkového stavu a správné stanovení daně, jak jim ukládá § 1 odst. 2 daňového řádu. Správce daně ozřejmil své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, nicméně je nikterak nepodložil. S ohledem na výše uvedené se stěžovatelka domnívá, že se krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádal s námitkami stěžovatelky ohledně přenesení důkazního břemene, a rozsudek je proto nezákonný a nepřezkoumatelný.

[13] Tím, že správní orgány založily svá tvrzení a pochybnosti na důkazech získaných z trestního řízení, které jsou dle stěžovatelky pořízeny nezákonně a/nebo jsou nevěrohodné či zcela irelevantní, a nikoli na své vlastní vyhledávací činnosti, porušily tím zásady dokazování, a sice zásadu procesní rovnosti, bezprostřednosti a součinnosti.

[14] Správce daně se tak dle názoru stěžovatelky příliš spoléhal na zjištění učiněná orgány činnými v trestním řízení, a to zejména v přípravném řízení, které následně ani neporovnával s výsledky hlavního líčení. Místo toho, aby usiloval o nezávislé a nestranné provedení důkazů relevantních pro daňové řízení ve vlastní režii, v rozporu se zákonem upřednostil důkazy mající původ v trestním řízení, aniž by přihlédl k jejich celkovému kontextu. Krajský soud se pouze ztotožnil s tvrzením správních orgánů, aniž by se s touto námitkou stěžovatelky vypořádal. Tento postup správce daně je také v rozporu se zásadou vyhledávací (§ 78 odst. 1 daňového řádu).

[15] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že tvrzení stěžovatelky, že správce daně své pochybnosti opíral výhradně o důkazy mající původ v trestním řízení, je v rozporu s obsahem spisu. Pochybnosti správce daně totiž byly opřeny o skutečnosti, které nevyplývaly pouze či převážně z důkazů pořízených v trestním řízení, nýbrž z velké části z důkazů získaných správcem daně jak na základě součinnosti se stěžovatelkou, tak na základě vlastní činnosti správce daně. Ve shodě s krajským soudem žalovaný konstatoval, že podmínky pro použití důkazů získaných z trestního řízení byly splněny. Stěžovatelka přímý požadavek na zopakování výslechu osob, které byly vyslechnuty v trestním řízení, v daňovém řízení nevznesla. Potřeba zopakování výslechů daných svědků nevyplynula ani z žádných jiných okolností. Žalovaný setrval na svém stanovisku, že se daňové orgány řádně vypořádaly se všemi důkazními návrhy vznesenými stěžovatelkou.

[16] K dílčí námitce stěžovatelky ohledně tvrzení, že k prokázání skutečností může postačovat i řetězec nepřímých důkazů, žalovaný podotkl, že s tímto tvrzením v obecné rovině souhlasí, avšak ve zde řešené věci stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla a neprokázala přijetí plnění ve výše vymezeném smyslu ani řetězcem nepřímých důkazů. K dílčí námitce stěžovatelky stran toho, že správce daně nemohl požadovat po stěžovatelce prokázání skutečností zatěžujících jiné daňové subjekty (dodavatele), žalovaný uvedl, že správce daně v žádném případě nepožadoval prokázání skutečností, které tížily dodavatele stěžovatelky. Správce daně pouze požadoval prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a jejich použití v rámci ekonomické činnosti. K dílčí námitce týkající se postupu správce daně rozporného s § 78 odst. 1 daňového řádu žalovaný poznamenal, že správce daně v daném případě vyvinul bez pochyby vlastní aktivitu, aby dostál povinnosti dbát, že skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně budou zjištěny co nejúplněji, jak plyne z § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně ani žalovaný však nejsou povinni prokázat, že se obchodní transakce uskutečnila tak, jak tvrdí stěžovatelka, či prokázat namísto stěžovatelky, že se transakce uskutečnila. Ze spisového materiálu je patrné, že správcem daně byla provedena celá řada důkazů. Napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně nejsou postavena výhradně na poznatcích od Policie ČR, jak interpretuje stěžovatelka.

[17] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného setrvala na závěru, že důkazní

břemeno unesla a předložila relevantní důkazní prostředky. To, že je správce daně odmítl, jí nelze přičítat k tíži. Správce daně důkazní břemeno převedl na stěžovatelku neprávem, neboť tím důkazní břemeno neunesla. Jedinou skutečností, ze které žalovaný vycházel, je výpověď pana F. V., kterou stěžovatelka považuje za nedůvěryhodnou, a znovu poukázala na to, že ji pan V.několikrát měnil. Nerozporování konkrétních důkazů ze strany stěžovatelky nezbavuje soud povinnosti podrobit takové důkazy zkoumání, zda byly získány zákonně, či nikoli. Na rozdíl od žalovaného má stěžovatelka za to, že odůvodnění neprovedení důkazů buď zcela absentuje, nebo je nedostatečné. Navržené důkazy stěžovatelka považuje za relevantní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Sporné je, zda stěžovatelka prokázala, že skutečně přijala deklarovaná zdanitelná plnění.

[21] Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění specifikovaných v písm. a) až e) tohoto ustanovení. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči plátci uplatnil jiný plátce, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

[22] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení existuje bohatá prejudikatura. Poukázat lze např. na bod 31 rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 80, podle něhož „*otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal*

pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013 - 49).“

[23] S ohledem na skutečnosti uvedené ve výzvě správce daně k odstranění pochybností ze dne 6. 11. 2015 se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně ve výzvě dostatečně ozřejmil svoje pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění a dostatečně návodně vyzval stěžovatelku u předmětných zdaňovacích období k prokázání, že plnění v její prospěch se uskutečnilo tak, jak deklarovala. Jak bude uvedeno dále, stěžovatelka na výzvu reagovala, požadované důkazní prostředky však nedoložila. Nepodařilo se jí odstranit pochybnosti správce daně a neunesla důkazní břemeno, jež na ni po výzvě správce daně přešlo. Krajský soud se otázkou přenesení důkazního břemene v bodě 28 napadeného rozsudku stručně, nicméně dostatečně zabýval. Náležitě vystihl a zmínil rozhodné skutečnosti, a nelze proto přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že se krajský soud nedostatečně a nesprávně vypořádal s námitkami stěžovatelky ohledně přenesení důkazního břemene.

[24] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že neobstojí argumentace stěžovatelky o neunesení důkazního břemene ze strany správních orgánů ve vztahu k prokázání důvodnosti a závažnosti jejich pochybností ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetních dokladů předložených stěžovatelkou, jak to od nich vyžaduje § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně totiž své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění řádně podložil a odůvodnil.

[25] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že správní orgány svou pozornost věnovaly pouze podkladům, které jim umožnily přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, místo toho, aby nestranným způsobem hodnotily předložené důkazy v celém jejich rozsahu a usilovaly o pravdivé zjištění skutkového stavu a správné zjištění a stanovení daně, jak jim ukládá § 1 odst. 2 daňového řádu. S veškerou argumentací stěžovatelky zpochybňující výše uvedené skutečnosti se totiž jak správce daně, tak i žalovaný náležitě vypořádali.

[26] K argumentaci, že předložila všechny jí dostupné relevantní důkazy k prokázání existence a poskytnutí zdanitelných plnění, je třeba uvést, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení na výše uvedenou výzvu správce daně k odstranění pochybností reagovala podáním ze dne 19. 11. 2015, v němž uvedla, že další důkazní prostředky než ty, které byly již správci daně předloženy, nebyly dohledány. Nelze poskytnout ani žádné důkazy v elektronické podobě, neboť PharmDr. M. M. nenastartoval zabavený počítač poté, co mu jej vrátila Policie ČR. Jestli takové důkazní prostředky existují, pak je má v držení Policie ČR. S ohledem na to, že stěžovatelka studii Lyra.com ani jakýkoli jiný důkaz s ní související (např. korespondenci) nepředložila, přičemž sama připustila, že dalšími důkazními prostředky nedisponuje, a s ohledem na další zjištění správce daně se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s vyhodnocením důkazů provedeným krajským soudem a jeho

závěrem, že z ničeho nelze dovodit, že se plnění uskutečnila stěžovatelkou deklarovaným způsobem. Vyhodnocení důkazů krajským soudem je racionální, logické, přesvědčivé a správné. Nejvyšší správní soud v hodnocení důkazů nespatřuje jejich nesprávnou interpretaci krajským soudem tvrzenou stěžovatelkou v kasační stížnosti. Krajský soud rovněž zdůvodnil, proč se ztotožnil se závěry žalovaného odůvodňujícími neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí.

[27] Důkazy, jimiž stěžovatelka dokládá plnění Lyra.com a Centrum Consult, mají toliko formální povahu, nebo existenci plnění od uvedených subjektů vůbec nedokládají. Nelze tudíž přisvědčit ani argumentaci stěžovatelky, že předloženými důkazy doložila, že plnění existovala. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani *„doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“*

[28] Námitka stěžovatelky, že krajský soud opomenul důkazy předložené stěžovatelkou a nevypořádal se s jejími námitkami ohledně zásadních procesních vad řízení, není důvodná. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud se věcí z hlediska zjišťování skutkového stavu komplexně zabýval, zhodnotil stěžovatelkou předložené důkazy, zdůvodnil, proč nebylo třeba provádět stěžovatelkou navržené svědecké výpovědi, a neshledal pochybení v použití důkazů získaných v trestním řízení v řízení daňovém. Krajský soud dodal, že důkazy prováděné v daňovém řízení nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení.

[29] Pokud stěžovatelka správci daně vytýká, že nemohl po ní požadovat prokázání skutečností zatěžujících jiné daňové subjekty (dodavatele), jedná se o neopodstatněnou námitku, neboť správce daně nic takového po stěžovatelce nepožadoval.

[30] K námitce, že správní orgány i krajský soud rezignovaly na hodnocení věrohodnosti důkazů získaných v rámci trestního řízení vedeného proti PharmDr. M. M., lze ve shodě s krajským soudem odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle něhož *„listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: 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 (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) 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. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny.“

[31] Tyto podmínky byly v posuzované věci splněny. Správce daně si důkazy z trestní věci obstaral na základě výzvy v souladu s § 57 odst. 1 a § 58 daňového řádu od Policie ČR a při nahlížení do spisu mu byly poskytnuty kopie listin (usnesení o zahájení o trestního stíhání, výslech svědka P. S., Z. S., výslechy obviněných M. M., F. V. a B. H.). Z ničeho přitom nevyplývá, že by tyto výslechy byly provedeny nezákonně, jak tvrdí stěžovatelka, neboť vyslýchaní byli Policií ČR vždy řádně poučeni o svých právech a povinnostech a protokoly jako správné podepsali. Správce daně umožnil stěžovatelce se vyjádřit k důkazům, které získal od Policie ČR, když jejich obsah zachytil ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1663633/16/2701-60565-608976, a s tímto výsledkem seznámil stěžovatelku, která tak měla možnost se k němu vyjádřit a také tak učinila obsáhlým podáním ze dne 9. 11. 2016. Správce daně tudíž při použití těchto důkazů nepochybil.

[32] Námitka stěžovatelky, že celá řada důkazních prostředků získaných v předmětném trestním řízení nebyla pořízena v souladu se zákonem, je pak nepřípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka nevznesla v žalobě, ač tak učinit mohla. Stěžovatelka v žalobě žádnou konkrétní nezákonnost týkající se důkazů pořízených v trestním řízení (zejména že důkazy byly získány v přípavném řízení na základě různých povolení údajně místně nepříslušného soudu) nezmiňuje, třebaže jinak se důkazy z trestního řízení důkladně zaobírá. Totéž lze uvést o námitce, že rozhodnutí správních orgánů i krajského soudu byla *de facto* postavena výhradně na důkazech pocházejících z trestního řízení. Ani tuto stěžovatelka v žalobě neuplatnila, proto nemůže ani vytýkat krajskému soudu, že se jí nezabýval.

[33] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani tvrzení stěžovatelky, že důkazy obstarané v trestním řízení jsou zcela nevěrohodné. Konstatování stěžovatelky o nevěrohodnosti těchto důkazů je totiž pouze obecné a nekonkrétní. Tento závěr platí rovněž ohledně výpovědi F. V., o níž stěžovatelka tvrdila, že je nevěrohodná z důvodu častých změn, jelikož stěžovatelka neuvedla, v čem konkrétně měl spolupracující obviněný F. V.vypovídat nepravdivě. Z ničeho tedy nevyplývá, že by důkazy pořízené v trestním řízení, které si správce daně obstaral, byly nevěrohodné.

[34] Pokud stěžovatelka správním orgánům vytýká, že z důkazů získaných v rámci trestního řízení vybírají pouze ty, které podporují jejich závěry, a záměrně opomíjejí ty, které vedou k možnosti závěru jiného, Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka nezmínila žádný konkrétní příklad takovéhoto zacházení s důkazy ze strany správních orgánů a ani Nejvyšší správní soud ve způsobu, jakým správní orgány důkazy hodnotily, tento přístup nezaznamenal.

[35] Upozornění stěžovatelky na skutečnost, že v případě jiné společnosti, ve které

byl PharmDr. M. M. jednatelem (Interpharmac, s.r.o.), byly vydané zajišťovací příkazy správce daně rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 20/2017 – 250 zrušeny pro jejich nezákonnost, není pro posuzovanou věc relevantní, neboť se jedná o jinou věc, s jiným předmětem, týkající se jiného daňového subjektu.

[36] Ve skutečnosti, že správce daně odmítl provedení stěžovatelkou navržených svědeckých výpovědí, nespatřuje Nejvyšší správní soud tendenční preferenci správce daně. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole č. j. 20813/17/2701-60565-608976 projednané se stěžovatelkou dne 13. 2. 2017 srozumitelně a racionálně k jednotlivým návrhům stěžovatelky na výslech svědků zdůvodnil, proč jejich provedení nebylo potřebné. Provedené důkazy považoval správce za dostatečné pro posouzení věci a provedení stěžovatelkou navržených výslechů vyhodnotil dílem jako nadbytečné. Z uvedeného tak je zřejmé, že správce daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu posoudil přínos stěžovatelkou navržených důkazních prostředků a zdůvodnil, proč nemohly být potřebné ke zjištění skutkového stavu (viz zejm. str. 52 a 53 zprávy o daňové kontrole). Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka ani v kasační stížnosti nekonkretizuje, v čem vyhodnocení těchto důkazních návrhů žalovaným neobstojí.

[37] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že správní orgány a krajský soud nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť ze zprávy o daňové kontrole, která v posuzované věci podle § 147 odst. 3 daňového řádu představuje odůvodnění dodatečných platebních výměrů, z rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je zřejmé, že důkazy hodnotily jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Správce daně zjištěné důkazy popsal ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 10. 2016, č. j. 1663633/16/2701-60565-608976, stěžovatelka se k těmto důkazům vyjádřila v obsáhlém podání ze dne 25. 10. 2016, v němž mimo jiné navrhla provedení dalších důkazů (zejména svědeckých výpovědí). Stěžovatelka tedy byla řádně seznámena s veškerými důkazy a bylo jí umožněno se k nim vyjádřit, čehož využila. Správce daně se s důkazními návrhy stěžovatelky vypořádal výše uvedeným způsobem ve zprávě o daňové kontrole. Již výše bylo uvedeno, že krajský soud řádně zdůvodnil svůj závěr o tom, že nebylo třeba provést stěžovatelkou navržené důkazy.

[38] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem správce daně, že stěžovatelkou navržené důkazy by na zjištěném skutkovém stavu nemohly nic změnit. Nelze proto stěžovatelce přisvědčit, že správní orgány i krajský soud pochybily, když je vyhodnotily jako nepotřebné ke zjištění skutkového stavu. Poukaz stěžovatelky na její obtížnou důkazní situaci v důsledku zabavení důkazních prostředků Policií ČR a jejich následného navrácení v nekompletním rozsahu, včetně nefunkčního počítače, podle Nejvyššího správního soudu nic nemění na tom, že nebylo prokázáno, že se plnění uskutečnila způsobem deklarovaným stěžovatelkou. Stěžovatelka ani neuvádí, jaké důkazní prostředky jí Policií ČR nebyly vráceny, a nezmiňuje, že by v poškozeném počítači byla uložena data dokládající stěžovatelkou tvrzené skutečnosti (uskutečnění předmětných plnění).

[39] Namítala-li stěžovatelka, že správní orgány postupovaly nezákonně, když převzaly pouze některé důkazy z trestního řízení, resp. jejich části a útržky, jež svědčí v neprospěch stěžovatelky, které byly pořízeny zejména v přípravném řízení, a informace z nich získané

již následně neaktualizovaly dle následného vývoje v trestním řízení a spokojily se plně se zjištěními orgánů činných v trestním řízení, Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem trestního řízení bylo vyšetření více skutků, a proto je logické, že správní orgány z trestního řízení použily pouze ty důkazy, které se týkaly stěžovatelkou deklarovaných plnění v posuzované věci. Výtku, že získané důkazy správní orgány neaktualizovaly dle následného vývoje v trestním řízení, nepovažuje Nejvyšší správní soud za opodstatněnou, jelikož stěžovatelka neuvádí žádnou konkrétní změnu týkajících se důkazů z trestního řízení, jež měly správní orgány k dispozici.

[40] Není ani pravda, že by správní orgány rezignovaly na opakované provedení těchto důkazů v daňovém řízení. Správce daně totiž sám obstaral dostatek důkazů, na základě nichž bylo možné věc náležitě posoudit, a nebylo tudíž třeba opakovaně provádět důkazy z trestního řízení, které měly toliko podpůrnou povahu.

[41] Stěžovatelka upozornila, že používání důkazů majících původ v jiném řízení, zvláště pak pokud se jedná o řízení trestní, by s ohledem na jeho specifika nemělo být pravidelným způsobem obstarávání důkazů, resp. způsobem, kterým je získána většina důkazů v daném řízení, zejména pak pokud se jedná o důkazy získané před zahájením daňového řízení. Taková situace v posuzované věci vůbec nenastala. Skutkový stav stojí především na důkazech zjištěných správcem daně. Správce daně sám prováděl dokazování, při kterém zjistil dostatek důkazů pro rozhodnutí ve věci. Správní orgány tedy při posouzení věci vycházely převážně z důkazů zjištěných v daňovém řízení, které postačovaly k závěru, že nebylo prokázáno, že k předmětným plněním došlo stěžovatelkou deklarovaným způsobem. Důkazy z trestního řízení nicméně tento závěr dále potvrzují. Nebylo tudíž ani třeba důkazy z trestního řízení opakovaně provádět v daňovém řízení. Nelze proto stěžovatelce přisvědčit, že správní orgány založily svá tvrzení a pochybnosti v rozporu s § 78 odst. 1 daňového řádu pouze na důkazech získaných z trestního řízení, a nikoli na své vlastní vyhledávací činnosti, a tím porušily zásady procesní rovnosti, bezprostřednosti a součinnosti. Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, v této souvislosti není příléhavý, neboť tento rozsudek se týká výslechů svědků provedených policejním orgánem před zahájením řízení ve smyslu § 158 odst. 9 zákona č. 141/1961, o trestním řízení soudním (trestní řád), nikoli výslechů obviněných podle § 91 trestního řádu, které měly správní orgány k dispozici v posuzované věci.

[42] Stěžovatelka tedy neprokázala, že jí deklarované údaje týkající se plnění od dodavatelů Lyra.com a Centrum Consult jsou správné a pravdivé. Nesouhlasu stěžovatelky s tím, že nedoložila splnění podmínky podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, proto nelze přisvědčit.

IV. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými (resp. v některých případech nepřípustnými) všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[44] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. května 2022

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu