ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Lékárna Atrium, s. r. o.**, se sídlem Brněnská 315/4, Hradec Králové, zastoupena JUDr. Annou Bordoni, advokátkou se sídlem Václavské náměstí 807/64, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 3. 2020, č. j. 31 Af 25/2018 - 138,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 3. 2018, č. j. 12667/18/5300-21442-711359, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 18. 1. 2017, jimiž Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2011, prosinec 2011 a prosinec 2012 a uložil jí povinnost uhradit související penále. Správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně, který uplatnila z přijetí zdanitelných plnění od společností Bonaball, a. s. (dále též „Bonaball“), SANERI s. r. o. (dále též „SANERI“) a Centrum Consult s. r. o. (dále též „Centrum Consult“). Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala, že je přijala v rozsahu deklarovaném na dokladech, že je přijala právě od deklarovaných dodavatelů a že je použila v souladu

s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“).

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Připomenul, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním daňovém dokladu, ale ve faktické existenci zdanitelného plnění. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých tvrzení o existenci zdanitelného plnění přitom tíží daňový subjekt. Správce daně pak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Krajský soud poté shrnul, za jakých podmínek může správce daně v daňovém řízení použít důkazy získané v trestním řízení. Tyto podmínky podle něj byly v posuzované věci splněny. Související námitky žalobkyně shledal soud nekonkrétními či nedůvodnými. Ani skutečnost, že se trestní řízení netýkalo přímo daňových dokladů vystavených dodavatelem Bonaball v nynější věci, nebránila dle krajského soudu tomu, aby správce daně vycházel z důkazů provedených v trestním řízení. Ty totiž svědčí o existenci obecné praxe „daňových optimalizací“ prováděných žalobkyní a dalšími personálně propojenými společnostmi. Dle výpovědi F. V. v trestním řízení, kterou krajský soud shledal stejně jako trestní soud věrohodnou, spočívala tato optimalizace ve fakturaci fiktivního plnění a vrácení většiny platby uskutečněné za toto fiktivní plnění zpět odběrateli. Ve vztahu k deklarovaným plněním od dodavatelů Bonaball, SANERI a Centrum Consult krajský soud přisvědčil žalovanému, že zjištění správce daně zpochybnila věrohodnost dokladů předložených žalobkyní. Doplnil, že sama žalobkyně zvýšila o částky uvedené v těchto dokladech základ daně z příjmů v dodatečných daňových přiznáních a že se ve vztahu k této dani její jednatel doznal ke zločinu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Současně žalobkyně nebyla schopna doložit žádnou auditní stopu týkající se údajných plnění a v případě dodavatele Bonaball ani studii, kterou měla obdržet jako hlavní výstup. Studie doložená jako plnění od společnosti SANERI vyvolává s ohledem na její obsah pochybnosti ohledně toho, kdy a kým byla zpracována. Stejně tak není zřejmé, zda byly vzorky reklamních předmětů předložené žalobkyní součástí údajného plnění od dodavatele Centrum Consult. V případě společností SANERI a Centrum Consult měla žalobkyně ohledně plnění komunikovat s J. S., který s nimi však neměl žádnou spojitost. Skuteční jednatelé za tyto společnosti žádnou činnost nevyvíjeli. Žalobkyní označené důkazy byly dostatečně zpochybněny, zcela jistě tak netvoří řetězec nepřímých důkazů ohledně existence plnění ve smyslu judikatury. Byla-li účinně zpochybněna samotná existence plnění, není nutné zabývat se tím, zda tato plnění byla použita v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH. Relevantní není ani otázka skutečného dodavatele. Žalovaný rovněž řádně vysvětlil, z jakých důvodů neprovedl navržené svědecké výpovědi. S těmito důvody se krajský soud ztotožnil. Odmítl, že by správní orgány uplatňovaly ve vztahu k důkaznímu břemeni žalobkyně šikanózní požadavky.

III.

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb.,

soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítla, že jí předložené doklady tvoří řetězec nepřímých důkazů, který postačí k prokázání toho, že sporná zdanitelná plnění objednala, zaplatila, obdržela od existujících subjektů a využila v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH. Krajský soud tyto důkazy odmítl nesprávně jako důkazy formální povahy či důkazy nadbytečné. Opřel se naopak o nevěrohodné a nezákonně získané důkazy z trestního řízení vedeného proti tehdejšímu jednateli stěžovatelky. Z těchto navíc stejně jako správní orgány vybral jen ty skutečnosti, které podporují jeho závěry. F. V. svou výpověď v trestním řízení úmyslně a účelově měnil, přesto správní orgány považovaly jeho výpovědi za věrohodné. Důkazní prostředky získané v trestním řízení na základě odposlechů, záznamů e-mailů, domovních a jiných prohlídek, jsou pak absolutně procesně nepřípustné z důvodu místní nepříslušnosti soudu, který o návrhu státní zástupkyně na použití operativně pátracích prostředků rozhodoval. Krajský soud ani správní orgány se touto otázkou blíže nezabývaly, přestože jejich rozhodnutí jsou založena výhradně na těchto důkazech. V daňovém řízení však nelze použít nezákonně pořízené důkazní prostředky. Použití důkazních prostředků získaných v jiném řízení před zahájením daňového řízení by podle stěžovatelky mělo být prostředkem *ultima ratio*, kdy nelze rozhodnout na základě důkazů obstaraných přímo v daňovém řízení. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu nadto nemohou být důkazy mající svůj původ v trestním řízení jedinými rozhodujícími důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu. Nestačí, že tyto důkazy byly stěžovatelce zpřístupněny. V souladu se základním cílem správy daní by pak správní orgány měly bez ohledu na návrhy daňového subjektu samy postupovat za účelem stanovení daně ve správné výši. Podle stěžovatelky tedy správní orgány neunesly své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Příliš se spolehly na zjištění učiněná orgány činnými v trestním řízení, aniž by usilovaly o vlastní nezávislé a nestranné provedení důkazů.

[4] Krajský soud a správní orgány dále postupovaly v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a své závěry stran hodnocení důkazů přesvědčivě neodůvodnily. Rovněž nedostatečně odůvodnily závěr o nadbytečnosti navržených výslechů. Tyto důkazní návrhy byly způsobilé objasnit skutečný stav věci, či minimálně k jeho objasnění podstatně přispět. Jejich hodnocení je silně v kontrastu s tím, jak byly hodnoceny důkazy v neprospěch stěžovatelky. Ta se přitom ocitla v důkazní nouzi v důsledku toho, že důkazní prostředky zabavila policie a následně je řádně nevrátila. Krajský soud poukázal na existenci obecné praxe „daňových optimalizací“, což je zcela zobecňující a neodůvodněný závěr. K tíži stěžovatelky nelze klást nesoučinnost jejích dodavatelů či skutečnost, že tito neměli zaměstnance. Popis plnění na dokladech byl dostačující. Nepřípadné jsou odkazy na výpověď Z. S., u níž nebylo kriticky zohledněno probíhající rozvodové řízení s J. S. Ten pro dodavatele pracoval na pozici obchodního zástupce. Výpověď H. B. v tomto ohledu není relevantní s ohledem na nepečlivý způsob výkonu funkce jednatelky ve společnosti SANERI. Krajský soud vyjádřil také pochyby o kvalitě studie od společnosti SANERI. Tím však nepopřel její vlastní existenci, tedy rovněž existenci zdanitelného plnění. Jeho závěry ohledně autorství a obsahu studie z textu studie dovodit nelze. V případě reklamních předmětů doložila stěžovatelka rovněž objednávku a jejich přehled a navrhla svědecké výpovědi. Dle stěžovatelky nebylo nikdy prokázáno ani vracení plateb zpět odběratelům.

[5] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí, spis, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Doplnil, že správce daně řádně přenesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění jednotlivých plnění na stěžovatelku, která následně neunesla své důkazní břemeno. Svá tvrzení měnila v návaznosti na zjištění správce daně a nepředložila žádné důkazní prostředky, kterými by faktickou realizaci plnění prokázala. Výpověď F. V. koresponduje se zjištěními v daňovém řízení i s tzv. optimalizační tabulkou. Námitky stěžovatelky míří do jednotlivostí a pomíjí celkový kontext. Krajský soud se rovněž vypořádal s otázkou zákonnosti a použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení, která byla pravomocně vyřešena na úrovni trestního soudu. Nadto se správní orgány neopíraly pouze o tato zjištění, ale také o údaje poskytnuté od správců daně deklarovaných dodavatelů, od stěžovatelky a o absenci řádné auditní stopy. V daňovém řízení nebyl dán důvod pro opakování výslechů osob, které vypovídaly v trestním řízení. Takový požadavek nevznesla ani stěžovatelka. Ostatní důkazní návrhy byly řádně vypořádány. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

[7] 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 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krom obecných poukazů na nedostatečnost vypořádání žalobní argumentace však stěžovatelka konkrétně neuvedla, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud se přitom podrobně zabýval deklarovanými plněními od všech jednotlivých dodavatelů. Shrnul skutečnosti, které vedou ke vzniku pochybností ohledně jejich faktického uskutečnění, a tedy současně znevěrohodňují předložené daňové doklady formální povahy (evidence pro účely DPH, objednávky, faktury, doklady o platbách), o něž stěžovatelka prokázání existence plnění opírala. Rovněž řádně zdůvodnil, proč je třeba doloženou studii považovat za toliko formální důkazní prostředek a proč pro prokázání uskutečnění zdanitelného plnění nepostačují předložené vzorky reklamních předmětů. Věnoval se také podrobně námitkám stěžovatelky o použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení a jejich vypovídací hodnotě pro řízení daňové. Neopomněl vypořádat ani tvrzenou vadu daňového řízení spočívající v odmítnutí důkazních návrhů stěžovatelky.

[10] Rozsudek krajského soudu je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud shledal žalobu stěžovatelky nedůvodnou. Plně tedy vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost stanoveným bohatou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (srov. např. 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; nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75). Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35). Nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje ani nesouhlas stěžovatele s jeho odůvodněním a závěry (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163). Ostatně se závěry krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti věcně polemizuje, což by v případě jeho nepřezkoumatelnosti nebylo možné.

[11] V případě kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. se správní orgány dle stěžovatelky dopustily vady řízení spočívající v tom, že své závěry založily výhradně na důkazech převzatých z trestního řízení, které nezopakovaly ve vlastní režii, a pracovaly s nimi nesprávně. Postupovaly tedy v rozporu se zásadou bezprostřednosti a nezjistily na základě vlastní iniciativy skutkový stav tak, aby mohla být daň stanovena správně.

[12] Nejvyšší správní soud namítanou vadu řízení neshledal. Podle § 93 daňového řádu platí: *(1) Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*
(2) Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.

(3) Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.

[13] Z § 93 odst. 1 daňového řádu tedy vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, přičemž navazující odstavec za takové podklady považuje *i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení*. Důvodová zpráva k daňovému řádu pak jednoznačně uvádí, že mezi tyto „předané“ důkazní prostředky spadají i poznatky z trestního řízení. I z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že použití písemností z trestního řízení v řízení daňovém je zásadně přípustné. Již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008,

č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, soud shledal, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení, a to 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 (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) 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*“ (důraz přidán). Uvedené závěry pak přebírá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008 - 95, ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3 Ads 94/2012 - 31, ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014 - 38, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 As 94/2015 - 21, či ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020 - 41. Použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je tedy zásadně přípustné, a to včetně použití listin, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, při splnění výše citovaných podmínek.

[14] Ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu pak nestanoví nutnost automatického opakování výslechů, nýbrž věc ponechává na procesní aktivitě daňového subjektu, který má o takové opakování výpovědi v rámci daňového řízení požádat. Neučiní-li tak, nelze po správci daně bez dalšího požadovat automatické opakování všech výslechů. V opačném případě by pravidlo obsažené v § 93 odst. 3 daňového řádu nemělo žádný význam. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že bylo povinností správce daně automaticky provést výslechy všech osob, které byly vyslechnuty v trestním řízení, pakliže správce daně zařadil příslušné protokoly o výslechu těchto osob mezi podklady daňového řízení a odkazoval se na ně ve svých závěrech. Výslech těchto osob stěžovatelka nenavrhla, sama ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění navrhovala provést jako důkaz toliko audiozáznamy výpovědí některých z obviněných osob před trestním soudem. Tímto důkazním návrhem se správní orgány řádně zabývaly. Správní orgány tedy nepochybily, pokud samy od sebe neprovedly výslech osob vytěžených v trestním řízení. Nutno dodat, že z úředních záznamů z 19. 3. 2014, 20. 8. 2014 a 12. 8. 2015 plyne, že správci daně bylo umožněno nahlédnout do trestního spisu na základě jeho výzev k poskytnutí informací vydaných v souladu s § 57 odst. 1 a § 58 daňového řádu a že písemnosti pořízené při nahlížení do trestního spisu vložil do spisu daňového. O této skutečnosti byla stěžovatelka zpravena ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 11. 8. 2016, k němuž jí bylo umožněno vyjádřit se ve lhůtě do 30. 9. 2016. Ani v žalobě (či v kasační stížnosti) přitom stěžovatelka netvrdila, že by v průběhu daňového řízení výslovně navrhla provedení výslechu daných osob před správcem daně.

[15] Lze shrnout, že v posuzované věci byly splněny i podmínky definované výše citovaným rozsudkem č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Příslušné listiny obsahující výpovědi a podaná vysvětlení pořídily orgány činné v trestním řízení nezávisle na probíhajícím daňovém řízení, a to pro své vlastní účely v rámci vyšetřování podezření ze spáchání

trestného činu. Pořízení těchto listin v trestním řízení tak rozhodně nebylo motivováno tím, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit stěžovatelce přítomnost u výslechu svědka a klást mu otázky. Do sféry správce daně se tyto listiny dostaly legálně, byly mu oficiální cestou předány přímo ze strany Policie ČR, přičemž se nejedná o listiny, k nimž by správce daně s ohledem na jejich obsah neměl mít přístup. Tyto listiny byly stěžovatelce rovněž zpřístupněny. Správní orgány tedy postupovaly v souladu s judikaturou a nedopustily se při přenesení důkazů získaných v trestním řízení vady řízení.

[16] Není rovněž pravdou, že správní orgány a následně krajský soud založily své závěry výhradně na listinách, které správce daně obdržel od Policie ČR, a že tedy postupovaly v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57. Podle uvedeného rozsudku není možné, aby důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno. I na daňové řízení se totiž vztahuje pravidlo, že správní orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit daňovému subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům. Jak totiž vyplývá z judikatury Ústavního soudu, pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat použití „bezprostředně" provedených důkazů.

[17] V posuzované věci však správce daně nevycházel pouze z listin převzatých od Policie ČR (protokoly o výsleších obviněných, tabulka „optimalizace", záznamy z e-mailové komunikace, vyjádření ČSSZ, záznamy o prohlídce jiných prostor, přepisy odposlechů, dodací listy a objednávky k reklamním předmětům). Vedle těchto listin si správce daně opatřil rovněž sporné daňové doklady, evidenci pro účely DPH, řádná přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011 a 2012 a navazující dodatečná daňová přiznání (v nichž stěžovatelka zvýšila základ daně právě o kontrolovaná plnění) včetně příloh, protokol ze dne 24. 10. 2013, v němž se stěžovatelka vyjadřovala k důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání, a to spolu s podklady, které předložila (faktury a jejich zaúčtování, obratová předvaha, účtová osnova a účetní deník za roky 2010 až 2012 a objednávka na plnění od SANERI), studii „*Analýza dodávek do center asistované reprodukce v roce 2011, sortimentu lékárny a vytvoření strategie na rok 2012*", vzorky reklamních předmětů (po 1 kusu), výpisy z účtů deklarovaných dodavatelů, informace od správců daně místně příslušných deklarovaným dodavatelům (poté, co sami dodavatelé nereagovali na výzvy správce daně k součinnosti spočívající v předložení podkladů zkoumaných obchodních případů). Dále správce daně dne 23. 1. 2015 vyslechl PharmDr. Martina Mašáta jakožto jednatele stěžovatelky a dne 22. 7. 2015 vyslechl J. S., jehož jednatel stěžovatelky označil jako jedinou kontaktní osobu zastupující deklarované dodavatele. Sám správce daně tedy obstaral a provedl početnou řadu jiných důkazů, na jejichž základě bylo možné věc náležitě posoudit a nespoléhal se pouze na poznatky plynoucí z výslechů obviněných osob či svědků provedených orgány činnými v trestním řízení. Nebylo tudíž třeba opakovaně provádět důkazy z trestního řízení, které měly toliko podpůrnou povahu.

[18] Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění i v následné zprávě o daňové kontrole konfrontoval obsah výpovědí z trestních řízení s vlastními zjištěními získanými z jím obstaraných důkazních prostředků a z vyjádření samotné stěžovatelky, resp. jejího

tehdejšího jednatele. Na základě toho, že jednotlivá zjištění „do sebe zapadala“, pak dospěl k závěru, že stěžovatelkou předložené primární doklady (objednávky, faktury, evidence pro účely DPH, výpisy o platbách) mají toliko formální charakter, neboť plnění od dodavatelů Bonaball, SANERI a Centrum Consult deklarovaným způsobem neproběhla. Vlastní zjištění správce daně učiněná v daňovém řízení přitom i podle názoru Nejvyššího správního soudu sama o sobě postačovala ke vzniku pochybností ohledně toho, zda označení dodavatelé poskytly stěžovatelce tvrzená zdanitelná plnění, a tedy k přenesení důkazního břemene stran jejich existence na stěžovatelku. Zásadní pochyby o realizaci plnění od dodavatelů Bonaball, SANERI a Centrum Consult vyplynuly již z následujících skutečností: na výzvu správce daně k předložení dokladů o spolupráci žádný z dodavatelů nijak nereagoval; platby připsané na jejich účty za deklarovaná plnění byly obratem vybírány v hotovosti; ve vztahu ke stěžovatelce jednal pouze J. S., který nebyl statutárním orgánem žádné z uvedených společností, neprokázal se ani žádným právním titulem k jejich zastupování a který při výslechu odmítl sdělit jakékoliv podrobnosti k realizovaným obchodům s odkazem na své trestní stíhání v této souvislosti, přičemž popřel, že by vůbec znal společnost Centrum Consult (kterou měl dle jednatele stěžovatelky rovněž zastupovat); stěžovatelka rovněž nedokázala přesvědčivě vysvětlit důvody, pro které po zahájení trestního stíhání svého jednatele pro zločin krácení daně (mimo jiné v souvislosti s plněními od nynějších dodavatelů) podala dodatečná daňová přiznání, v nichž zvýšila základ daně z příjmů právnických osob o sporná zdanitelná plnění, přestože tato měla dle jejího tvrzení řádně proběhnout. Nejvyšší správní soud nepovažuje za účelné vyjmenovávat všechna zjištění učiněná správcem daně, neboť tato shrnul velmi detailně krajský soud v napadeném rozsudku, a to vždy ve vztahu k jednotlivým dodavatelům. Podstatné je, že nezávisle na důkazech z trestního řízení bylo dostatečně prokázáno, že plnění neproběhla stěžovatelkou deklarovaným způsobem. 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.

[19] Důkazy, které správce daně získal z trestního řízení, už jen dokreslovaly pozadí, rozsah a především způsob fungování skupiny osob zapojených do tzv. daňových optimalizací, kterých se stěžovatelka prostřednictvím svého jednatele aktivně účastnila. Z důkazů provedených v trestním řízení přitom plyne, že tyto tzv. daňové optimalizace spočívaly ve vydávání daňových dokladů na fiktivní plnění za účelem snížení základu daně z příjmů právnických osob a neoprávněného uplatnění nároku na odpočet DPH s tím, že platby za tato fiktivní plnění byly následně vraceny z podstatné části (90 - 95 % základu daně) zpět odběratelům, resp. jejich zástupcům. Zpětné přijetí plateb ostatně potvrdila sama stěžovatelka ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění s tím, že tyto označila za bonusy a provize, které měl J. S. vyplácet z osobních zdrojů v hotovosti přímo jejímu jednateli, který je ukládal do trezoru (spolu s vratkami plateb ostatním společnostem, v nichž vykonával funkci jednatele), pročež stěžovatelka neobdržela příslušné daňové doklady. Proč je toto vysvětlení zcela absurdní, zdůvodnil správce daně ve zprávě o daňové kontrole a Nejvyšší správní soud na toto vysvětlení pro stručnost odkazuje.

[20] Stěžovatelka opakovaně zpochybňovala věrohodnost důkazů provedených v trestním řízení, zejména výpověď spolupracujícího obviněného F. V. a jeho tzv.

optimalizační tabulky. Její konstatování o nepravdivosti této výpovědi však zůstala ve zcela obecné rovině. Stěžovatelka neuvedla, v čem konkrétně měl spolupracující obviněný F. V. vypovídat nepravdivě, neoznačila žádné konkrétní okolnosti, které by výpověď dané osoby vyvracely, ani v čem spočívaly ony tvrzené soustavné změny v jeho svědecké výpovědi či její nekonzistentnost. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s rozsudkem ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020 - 41, který se zabýval skutkově obdobnou věcí, konstatuje, že z ničeho nevyplývá, že by důkazy pořízené v trestním řízení, které si správce daně obstaral, byly nevěrohodné. Již krajský soud ostatně poukázal na to, že rovněž trestní soud shledal výpověď F. V. věrohodnou. Nutno zopakovat, že již pouze důkazy provedené přímo v daňovém řízení samy o sobě dostatečně prokázaly, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí stěžovatelkou předložené primární doklady nevěrohodnými a neprůkaznými.

[21] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku stěžovatelky, že důkazy získané v předmětném trestním řízení nebyly pořízeny v souladu se zákonem. Otázkou zákonnosti, resp. použitelnosti důkazů, které byly získány pomocí operativně pátracích prostředků, o jejichž použití v přípravném řízení rozhodoval místně nepříslušný soud, se zabýval krajský soud. Vyšel přitom z posouzení provedeného trestním soudem, které se opírá o nález Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 4/14. V uvedeném nálezu sice Ústavní soud vyslovil, že „*návrhy státních zástupců krajských státních zastupitelství a vrchních státních zastupitelství v přípravném řízení musí v souladu s čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod směřovat vůči okresnímu soudu příslušnému podle § 18 trestního řádu*“, na druhou stranu však doplnil, že „*jím provedený ústavně konformní výklad napadených ustanovení předmětné vyhlášky nemá (srov. § 71 zákona o Ústavním soudu a contr.) bez dalšího dopad na následné hodnocení trestních řízení, v nichž byla napadená ustanovení aplikována*.“ Sám Ústavní soud tedy uzavřel, že jím provedená změna ustáleného výkladu ve věci určení místní příslušnosti soudu v přípravném řízení nemá bez dalšího vliv na následné hodnocení zákonnosti úkonů trestního řízení již opatřených (resp. provedených) v dosud neskončených trestních věcech, ve kterých již byl v minulosti aplikován výklad dřívější. Tento přístup potvrzují i navazující usnesení Ústavního soudu ze dne 14. 6. 2016, sp. zn. IV. ÚS 1229/16, či ze dne 17. 5. 2016, sp. zn. II. ÚS 1916/15, v němž Ústavní soud uvedl: „*Takováto materiální změna právní úpravy týkající se pouze normy procesní, tedy normy sloužící pouze jako obslužný mechanismus k naplnění norem hmotných, stěží může vést k závěru o nesprávnosti či nepoužitelnosti nespočtu úkonů učiněných v již probíhajících trestních řízeních, v nichž se vycházelo z výkladu dosavadního, jehož změnu nebylo ostatně možno ani jakkoliv předvídat. Ústavní soud tak stěžovatelčinu námitku místní nepříslušnosti Obvodního soudu pro Prahu 7 nepovažuje za důvodnou*.“ Krajský soud v souladu s uvedeným vyhodnotil námitku nezákonnosti pořízení důkazů v trestním řízení jako nedůvodnou a shledal tyto důkazy procesně použitelnými i v daňovém řízení (důkazy byly opatřeny úkony provedenými na základě příkazů vydaných místně nepříslušným soudem před datem vyhlášení nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 4/14). Stěžovatelka přitom v kasační stížnosti zakládá nezákonnost důkazů z trestního řízení opakovaně pouze na tom, že o použití operativně pátracích prostředků rozhodoval místně nepříslušný soud. Vyjadřuje tedy prostý nesouhlas s posouzením krajského soudu, které se opírá o závěry vyslovené Ústavním soudem. Ani náznakem nenabízí nějakou konkurující argumentaci, s níž by se musel Nejvyšší správní soud vypořádat nad rámec výše uvedeného.

[22] Pokud stěžovatelka správním orgánům vytýká, že z důkazů získaných v trestním řízení vybíraly pouze ty, které podporují jejich závěry a záměrně opomíjely 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. Nutno dodat, 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. Stěžovatelka rovněž nijak nespecifikovala, jakým směrem měla proběhnout požadovaná aktualizace důkazů získaných v trestním řízení dle následného vývoje. Neuvedla žádnou konkrétní změnu týkající se důkazů z trestního řízení, jež měly správní orgány k dispozici. Krajský soud pak v této souvislosti správně poukázal výsledky trestního řízení.

[23] Upozornění stěžovatelky na skutečnost, že v případě jiné společnosti, ve které byl Martin Mašát rovněž jednatelem (Interpharmac, s. r. o.), byly vydané zajišťovací příkazy správce daně rozsudkem krajského soudu 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.

[24] Krajský soud tudíž zcela správně konstatoval, že správce daně na základě kombinace důkazů řádně opatřených v daňovém a trestním řízení prokázal existenci skutečností, které zakládají natolik vážné a důvodné pochyby o souladu dokladů předložených stěžovatelkou se skutečností, že tyto činí nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně tedy unesl důkazní břemeno a bylo na stěžovatelce, aby vyvrátila jeho pochybnosti a prokázala, že tvrzená zdanitelná plnění skutečně přijala, a to v rozsahu, ve kterém uplatnila nárok na odpočet DPH. Této povinnosti stěžovatelka nedostála. Přestože v kasační stížnosti odkazuje na „*dlouhý seznam předložených důkazů*“, žádné takové důkazy ve skutečnosti nenabídla. Opakovaně odkazovala pouze na objednávky, faktury, výpisy plateb a evidenci pro účely DPH, jejichž věrohodnost správce daně však účinně zpochybnil. Nad rámec těchto dokladů byla doložena studie „*Analýza dodávek do center asistované reprodukce v roce 2011, sortimentu lékárny a vytvoření strategie na rok 2012*“, kterou měla zpracovat společnost SANERI a tři vzorky reklamních předmětů, které měla dodat společnost Centrum Consult. S ohledem na zjištění učiněná správcem daně, vyjádření samotné stěžovatelky (resp. jejího jednatele), obsah studie a způsob provedení reklamních předmětů se však jedná o izolované a nepřesvědčivé důkazy toliko formální povahy. Správní orgány i krajský soud podrobně popsaly, na základě čeho lze důvodně usuzovat na to, že studii zpracovala interně sama stěžovatelka za účelem toliko formální existence plnění. Nevyjadřovaly tedy pouze pochyby o kvalitě studie, ale především o jejím autorství, a tedy o existenci externího dodání. Sám jednatel stěžovatelky ostatně v trestním řízení uvedl, že „*některé činnosti jsme si fakticky zajišťovali sami*.“ Nejvyšší správní soud souhlasí s jejich závěrem, že předloženou studii nelze považovat za důkaz existence zdanitelného plnění od společnosti SANERI v hodnotě 2,3 mil. Kč. Shoduje se rovněž s hodnocením věrohodnosti důkazu v podobě vzorků reklamních předmětů. Za situace, kdy existují natolik vážné pochyby o realizaci plnění jako v posuzované věci, a kdy i sám J. S. jako údajná kontaktní osoba popřel své spojení s tvrzeným dodavatelem, skutečně k prokázání dodání reklamních předmětů s logem stěžovatelky od společnosti Centrum Consult v hodnotě téměř 1,2 mil. Kč (2 000

ks šanonů, 2 300 ks tavných pistolí a 1 500 ks podložek pod myš) nepostačí prosté předložení jednoho kusu šanonu (v jiné velikosti), 1 ks tavné pistole a 1 ks podložky pod myš, na nichž je toliko vylepen papírový štítek s logem stěžovatelky. Stěžovatelka ostatně proti hodnocení těchto důkazů ze strany krajského soudu ani žádné konkrétní námitky neuplatnila. Toliko vágně namítá, že správní orgány a krajský soud nepostupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a dále předkládá obdobně obecnou polemiku se závěry krajského soudu, v níž zcela pomíjí to, že zpochybněné a nevěrohodné doklady nelze považovat za součást řetězce nepřímých důkazů prokazujících existenci plnění ve smyslu judikatury.

[25] To, jaké důkazní prostředky stěžovatelka k prokázání svých tvrzení předloží, bylo pouze na ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020 - 35). Dostala-li se přitom stěžovatelka nesoucí důkazní břemeno do důkazní nouze, jde tato skutečnost k její tíži - srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010 - 76, či rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, ve kterém zdejší soud uvedl, že „[d]*aňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není stěžovateli zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, se míjí svojí plausibilitou. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie.*“ Poukaz stěžovatelky na její obtížnou důkazní situaci v důsledku zabavení důkazních prostředků Policií ČR, jejich následného navrácení v nekompletním rozsahu, včetně nefunkčního počítače nic nemění na závěru, že neprokázala, že se plnění uskutečnila jí deklarovaným způsobem. Stěžovatelka ostatně ani neuvádí, jaké důkazní prostředky jí Policií ČR nebyly vráceny, a nezmiňuje ani, že v poškozeném počítači byla uložena data dokládající stěžovatelkou tvrzené skutečnosti (faktické uskutečnění předmětných plnění).

[26] Krajský soud rovněž srozumitelně vysvětlil, že navrhovaný výslech PharmDr. M. C. byl nadbytečný. Stěžovatelka jím totiž chtěla prokázat použití plnění údajně přijatých od společností SANERI a Bonaball pro svou ekonomickou činnost za situace, kdy neprokázala, že by od těchto společností samotné zdanitelné plnění (studie) vůbec přijala. Obdobně nadbytečné bylo podle krajského soudu provádět výslechy MUDr. M. Š. a MUDr. I. B. Ani tyto totiž nemohly prokázat uskutečnění samotného zdanitelného plnění (dodání reklamních předmětů od společnosti Centrum Consult). Obě osoby totiž měly vypovídat o tom, že na odborných seminářích a kongresech byly rozdávány reklamní předměty stěžovatelky. Stěžovatelka však vůbec neprokázala, že by nějaké reklamní předměty od společnosti Centrum Consult vůbec obdržela (viz výše). Existence těchto údajných plnění byla správcem daně účinně zpochybněna. Absentuje zde tedy identita plnění, které stěžovatelka měla obdržet od společnosti Centrum Consult a které měla poskytovat na seminářích a kongresech. Ve světle učiněných zjištění je vypořádání těchto důkazních návrhů logické a racionální. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením, 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.

[27] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry správních orgánů a krajského soudu, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatelka nesouhlasí a má jiný názor, přirozeně samo o sobě neznamená, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[28] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasačních námitek důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu. Soud neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex offo* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.). V plném rozsahu se s rozsudkem krajského soudu ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. března 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu