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: **Synett s. r. o.**, se sídlem Tuřanka 1222/115, Brno, zastoupena JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2020, č. j. 62 Af 97/2017 - 66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 27. 9. 2017, č. j. 42011/17/5200-11432-709204, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dvěma dodatečným platebním výměrům doručeným dne 21. 10. 2013, jimiž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a uložil jí povinnost uhradit související penále. Podle žalovaného žalobkyně neunesla důkazní břemeno stran přijetí služeb od společnosti ELEVANTO, s. r. o. (dále též „ELEVANTO“) spočívajících v pronájmu reklamních ploch při 7 automobilových soutěžích, za něž v posuzovaných zdaňovacích obdobích vynaložila celkem 8 000 000 Kč. Žalovaný rozhodoval o odvolání žalobkyně podruhé, neboť jeho původní rozhodnutí o odvolání zrušil Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) rozsudkem ze dne 21. 7. 2016, č. j. 62 Af 83/2014 - 57, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (dále též „původní rozsudek“). Krajský soud v původním rozsudku dospěl k závěru, že správce daně relevantním způsobem nezpochybnil žalobkyní předložené důkazní prostředky,

tj. neprokázal, že by skutkový stav týkající se daňové povinnosti a tvrzení žalobkyně byl jiný, než jaký vyplývá z jí předložených důkazních prostředků.

II.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, který ji tentokrát v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Přisvědčil žalovanému, že po doplnění dokazování jsou dány rozpory ohledně toho, zda ELEVANTO nějakou ekonomickou činnost vůbec vykonávala, a pokud ano, co bylo její náplní a jakým způsobem měla pro žalobkyni realizovat konkrétní zakázky v hodnotě milionů korun. K tomu krajský soud shrnul zjištění učiněná žalovaným. Tato podle něj jednoznačně vyvrací, že by se ELEVANTO na daném obchodním případu jakkoliv fakticky podílela. Žalovaný přitom hodnotil informace získané z trestního i daňového řízení ve vzájemných souvislostech. Krajský soud zdůraznil, že je to daňový subjekt, kdo je odpovědný za schopnost unést důkazní břemeno ve vztahu k uplatněným výdajům. V posuzované věci si sice svědci podstatné okolnosti své vlastní činnosti vybavili. Neuvedli však nic bližšího ke spolupráci s ELEVANTO, což zapadá zcela logicky do kontextu výpovědi M. K., že tato společnost žádné reklamní služby ve skutečnosti neposkytovala. Nosným důvodem pro zamítnutí odvolání byly pochybnosti, že deklarovaný dodavatel žalobkyni poskytl plnění v deklarovaném rozsahu a ceně, resp. že se na tomto plnění jakkoliv podílel. Žalovaný dospěl k tomuto závěru správně na základě doplnění dokazování. Z právní úpravy ani z původního rozsudku neplyne, že by žalovaný nemohl po vrácení věci dále dokazovat a zjišťovat skutečný stav věci. Nebyl přitom vázán pouze návrhy žalobkyně. Se svými závěry žalobkyni seznámil a dal jí možnost se k nim vyjádřit. Její vyjádření v rozhodnutí nepominul. Svými závěry žalovaný nevybočil ani z judikatury správních soudů týkající se skutkově obdobných věcí, postupoval tedy v souladu se zásadou stejného posuzování skutkově obdobných případů. Odkazy žalobkyně na rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 4 Afs 58/2017 a sp. zn. 8 Afs 144/2014 shledal krajský soud nepřípadnými.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) 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.“). Stěžovatelka především namítla, že se žalovaný bez srozumitelného vysvětlení odchýlil od závazného právního názoru krajského soudu, že stěžovatelka předloženými doklady unesla své důkazní břemeno stran oprávněnosti uplatnění předmětných nákladů. Žalovaný stěžovatelce nesdělil, proč považuje jí předložené doklady za nevěrohodné a čím je vyvrací a nedal jí řádnou možnost se v řízení k nově zjištěnému skutkovému stavu vyjádřit. Shromážděné důkazy přitom ve svém souhrnu potvrzují faktickou realizaci plnění i obchodní spolupráci s ELEVANTO. Žalovaný opřel svůj závěr jen o jiné případy, v nichž daňové subjekty neunesly důkazní břemeno ohledně poskytnutí služeb od ELEVANTO. Krajský soud se pak s uvedenými skutečnostmi řádně nevypořádal a postupoval v rozporu se svým závazným právním názorem. Rozsudek krajského soudu je rovněž nepřezkoumatelný, neboť odkazuje na podklady z jiných řízení a pominul část žalobní argumentace stěžovatelky, respektive na ni reagoval formalisticky či v rozporu s ustálenou praxí. Nově provedené výpovědi hodnotil krajský soud zcela odlišně, než tomu bylo v jiných řízeních.

Stěžovatelka rovněž dovodila, že žalovaný nepředal soudu kompletní spisový materiál a materiál, který mu předal, byl zatížen závažnými pochybeními. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka dále namítla, že v posuzované věci nastala dne 27. 8. 2017 prekluze práva stanovit daň, pročež žalovaný již nebyl oprávněn vydat dne 27. 9. 2017 žalobou napadené rozhodnutí. K této skutečnosti je soud povinen přihlédnout *ex offo*. Podle stěžovatelky není přípustné, aby došlo k prodloužení prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) dvakrát (vydáním dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání). Krajskému soudu vytkla rovněž to, že žalovaného ve zrušujícím rozsudku naváděl k úpravě rozhodnutí a uložil mu požadavky, které nehospodárně zatěžovaly řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek krajského soudu, s jehož závěry se plně ztotožnil. Dodal, že v dalším řízení bylo doplněno dokazování, přičemž komplexní analýza shromážděných důkazů potvrdila, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti o faktické realizaci reklamy deklarovaným dodavatelem. Odkazy na výsledky řízení u jiných daňových subjektů měly pouze podpůrný charakter. Nedůvodná je i námitka prekluze. Stěžovatelka nesprávně dovozuje nový počátek běhu prekluzivní lhůty od data zahájení daňové kontroly, avšak podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“) běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla daňová kontrola zahájena. Pomíjí rovněž stavení lhůty po vyřizování žádosti o mezinárodní spolupráci podle § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Nic nebrání ani tomu, aby byla lhůta pro stanovení daně prodloužena podle § 148 odst. 2 daňového řádu opakovaně. Zřetelně se v dané věci nejednalo o toliko formální úkony za účelem prodloužení lhůty. S ohledem na § 41 s. ř. s. nedošlo ani k uplynutí objektivní lhůty pro stanovení daně, což potvrzuje rozsudek ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 30/2021 - 21. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

[6] 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.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva stanovit daň, neboť k prekluzi je soud povinen přihlížet i bez návrhu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS).

[9] V posuzované věci se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008. V souladu s § 47 odst. 1 ZSDP, nálezem Ústavního soudu ze dne

2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, č. 211/2008 Sb. ÚS a § 264 odst. 4 věty první daňového řádu začal běh tříleté prekluzivní lhůty dne 31. 12. 2007, resp. 31. 12. 2008. Zahájením daňové kontroly dne 22. 11. 2010 došlo podle § 47 odst. 2 ZSDP ve spojení s § 264 odst. 4 větou druhou daňového řádu k přerušení prekluzivní lhůty, která začala běžet *znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven*, tj. 31. 12. 2010. Konec prekluzivní lhůty tak připadal nově na 31. 12. 2013. V říjnu 2013 byly stěžovatelce doručeny dodatečné platební výměry, prekluzivní lhůta se tedy prodloužila ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) ve spojení s § 264 větou první daňového řádu o jeden rok do 31. 12. 2014. První rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo stěžovatelce doručeno dne 14. 8. 2014, což mělo za následek další prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, tentokrát podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. K otázce dalšího prodloužení lhůty, která již byla podle § 148 odst. 2 prodloužena, soud odkazuje pro stručnost na závěry obsažené v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 2 Afs 22/2016 - 43, kde Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „*Lhůta pro stanovení daně může být z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, prodloužena opakovaně*“(srov. též rozsudky ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 - 29, či ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018 - 33). Prekluzivní lhůta tak byla prodloužena do 31. 12. 2015. Dne 13. 10. 2014 podala stěžovatelka proti prvnímu rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobu, přičemž po dobu soudního řízení lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží. Ke dni podání žaloby zbývalo z prekluzivní lhůty 14 měsíců a 18 dní. Řízení před krajským soudem bylo pravomocně ukončeno dne 31. 7. 2016. Žalovaný měl proto pro vydání rozhodnutí časový prostor minimálně do 18. 10. 2017. Nové rozhodnutí o odvolání stěžovatelce doručil dne 29. 9. 2017. Nejvyšší správní soud považuje za nadbytečné zabývat se otázkou, zda došlo k dalšímu stavení lhůty podáním žádosti o mezinárodní spolupráci podle § 9 odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., neboť je postaveno najisto, že prekluzivní lhůta ke dni doručení rozhodnutí žalovaného dosud neuplynula.

[10] Co se týče desetileté objektivní prekluzivní lhůty, připadal její konec v posuzované věci podle § 47 odst. 2 ZSDP na 31. 12. 2017 (pro zdaňovací období roku 2007) a na 31. 12. 2018 (pro zdaňovací období roku 2008). Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že rozšířenému senátu byla k posouzení postoupena otázka, zda se desetiletá objektivní prekluzivní lhůta pro stanovení daně, která započala běžet za účinnosti ZSDP, staví podle § 41 s. ř. s. z důvodu soudního řízení, které bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, tedy od 1. 1. 2011 (v souzené věci trvala soudní řízení ve věci doměřené daně téměř 4 roky a byla zahájena po 1. 1. 2011). Pro posuzovanou věc však není důvod pro přerušení řízení. I kdyby rozšířený senát přijal závěry předestřené v předkládacím usnesení ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021 - 40, nemělo by to na projednávanou věc vliv, neboť stěžovatelce bylo rozhodnutí žalovaného, jímž jí byla pravomocně stanovena daň, doručeno dne 29. 9. 2017, tedy před skončením „základní“ desetileté objektivní prekluzivní lhůty.

[11] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval namítanými vadami řízení před krajským soudem. Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť v něm krajský soud odkazuje na podklady z jiných řízení, konkrétně na zprávu o daňové kontrole ze dne 27. 2. 2014, č. j. 832366/14/3019-05403-702440, ačkoliv ve věci stěžovatelky byla daňová kontrola ukončena zprávou č. j. 3340436/13/3003-24903-704123. Krajský soud skutečně uvedl v bodě 14 rozsudku, v němž rekapituloval výsledek daňové kontroly provedené u stěžovatelky, nesprávné identifikační údaje příslušné zprávy

o daňové kontrole. V projednávané věci byla daňová kontrola ukončena zprávou č. j. 3188539/13/3008-05402-707689, nikoliv č. j. 832366/14/3019-05403-702440, jak uvedl krajský soud, či č. j. 3340436/13/3003-24903-704123, jak uvádí stěžovatelka v kasační stížnosti (pod jí uváděným číslem jednacím byl vydán dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2007). Z dalšího textu v bodě 14 rozsudku je nicméně zcela zřejmé, že krajský soud nerozhodoval na základě podkladů z jiných řízení, ale - obdobně jako stěžovatelka v kasační stížnosti - toliko uvedl nesprávně identifikační údaje příslušné zprávy o daňové kontrole. O tom, že krajský soud vycházel z relevantní zprávy o daňové kontrole, svědčí, že v bodě 14 přesně rekapituloval doklady, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila za účelem prokázání vynaložení nákladů na reklamu od ELEVANTO, včetně celkových částek, které takto v letech 2007 a 2008 vynaložila. Pokud by krajský soud vycházel z podkladů jiných řízení, nepochybně by se taková chyba promítla i do celé rekapitulace v bodě 14 (a velmi pravděpodobně i do skutkového a právního hodnocení krajského soudu). Nevznikly tedy žádné reálné pochybnosti o předmětu řízení před krajským soudem, pročež chybně uvedené identifikační údaje zprávy o daňové kontrole nepředstavují vadu řízení, která by zakládala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[12] Pod vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze rovněž zařadit námitku stěžovatelky, že se krajský soud opomněl vypořádat s jejími odkazy na relevantní judikaturu, resp. se s těmito vypořádal nesprávně či formalisticky. Ani v tomto ohledu neshledal Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Úkolem správních soudů není reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou účastníkem řízení a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Z odůvodnění napadeného rozsudku je přitom zcela zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl.

[13] Významnou část kasační stížnosti činí nesouhlas stěžovatelky s postupem žalovaného poté, co krajský soud jeho předchozí rozhodnutí zrušil. Dle stěžovatelky žalovaný nepostupoval v souladu se závazným právním názorem, který krajský soud vyslovil v původním rozsudku, přičemž pro tuto vadu měl krajský soud následně vydané rozhodnutí zrušit.

[14] Krajský soud v původním rozsudku konstatoval, že se správci daně nepodařilo dostatečně zpochybnit tvrzení stěžovatelky o přijetí reklamních služeb od ELEVANTO a k němu doložené důkazní prostředky (faktury, smlouvy, DVD se závody rallye, motoristické časopisy, startovní listiny, fotodokumentace umístění plošné reklamy na vozidle, kopie občanského průkazu M. K., nárůst příjmů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, písemná prohlášení a znalecký posudek). Správce daně totiž založil své pochybnosti pouze na obsahu svědeckých výpovědí jednatelů ELEVANTO a jejího zástupce M. K. Z obsahu těchto výpovědí sice nelze usuzovat na to, jak ELEVANTO fungovala (poskytnuté informace byly nejasné a povšechné), to však samo o sobě nestačí k vyvrácení důkazní hodnoty důkazních prostředků předložených stěžovatelkou. Těmito přitom bylo doloženo, že se na vozidlech nacházela reklama stěžovatelky a že proběhly úhrady na účet ELEVANTO. Pokud měl správce daně pochybnosti o poskytnutí reklamních služeb, neopřel je o dostatečná skutková zjištění. Krajský soud se neztotožnil

ani se závěry správce daně ohledně účinnosti a racionality zvolené formy propagace. Nedostatečnými shledal rovněž jeho závěry stran absence ekonomického smyslu transakcí.

[15] Stěžovatelka tedy závěry původního rozsudku poněkud zkresluje. Krajský soud nedospěl ke kategorickému závěru, že by snad stěžovatelka předloženými důkazními prostředky definitivně unesla důkazní břemeno stran daňové uznatelnosti částek hrazených ELEVANTO. Krajský soud toliko považoval skutková zjištění, o něž správní orgány opřely své pochybnosti o realizaci plnění od ELEVANTO, za nedostatečná pro to, aby vyvrátily stěžovatelkou předložené důkazní prostředky a jí prezentovaný průběh a smysl posuzovaných transakcí. V podstatě tak soud uložil žalovanému, aby - pokud setrvá na svých pochybnostech ohledně těchto transakcí - doplnil skutková zjištění natolik, aby z nich bylo možné vyvodit *„jasné a logické závěry, proč má důkazní hodnotu žalobcem dokládaných prostředků za nízkou a tím jeho tvrzení za nevěrohodné či nepravdivé*."

[16] Nejvyšší správní soud přitom nesdílí názor stěžovatelky, že by krajský soud nemohl v rámci závazného právního názoru specifikovat, jak má žalovaný v dalším řízení postupovat. Závazný právní názor je projevem kasačního principu, který zajišťuje, aby žalovaný v dalším řízení napravil skutkové či (procesně) právní deficity, které mu krajský soud ve zrušujícím rozsudku vytkl. V takovém postupu nelze spatřovat narušení principu rovnosti účastníků. I podle odborné literatury krajský soud *„může naznačit, a to podle okolností daného případu, jakým způsobem by v dalším řízení měly postupovat správní orgány*" (viz Potěšil, L. Šimíček, V. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Leges, 2014, komentář k § 78 odst. 5 s. ř. s.). Odkázat lze rovněž na rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 8. 2015, č. j. 9 As 87/2015 - 33, v němž je uvedeno, že: *„Formulace závazného právního názoru se v soudní praxi liší rozsudek od rozsudku: zatímco někdy soud přímo a konkrétně uvede, co má správní orgán v dalším řízení učinit (tj. např. zvážit žalobcovy důkazní návrhy a pro případ, že je neprovede, svůj postup zdůvodnit), jindy se soud (jako krajský soud v tomto případě) omezí na citaci § 78 odst. 5 s. ř. s. Vychází z toho, že právní názory, kterých by měl správní orgán v dalším řízení držet, jsou vyjádřeny výše v odůvodnění, kde se soud vypořádal s jednotlivými námitkami, případně s vadami, které zkoumá z úřední povinnosti. První z uvedených variant je jistě instruktivnější, ne vždy však nutná a účelná*." V projednávané věci je nadto polemika stěžovatelky ohledně návodnosti závazného právního názoru vyjádřeného v původním rozsudku krajským soudem zcela bezpředmětná, neboť krajský soud se v rozsudku omezil na hodnocení správnosti a úplnosti skutkových zjištění a závěrů učiněných žalovaným a nijak konkrétně jej neinstruoval, jak přesně má v dalším řízení pokračovat, případně na co se má zaměřit.

[17] Přisvědčit nelze ani názoru stěžovatelky, že by snad mělo být žalovanému po zrušení jeho rozhodnutí zapovězeno pokračovat v dalším řízení, a napravit tak předchozí pochybení, které mu krajský soud vytkl. Skutečnost, že původní rozhodnutí žalovaného trpělo skutkovými deficity natolik, že jeho právní závěry neměly oporu v provedeném dokazování, nevede k závěru, že jeho rozhodnutí je jednou provždy nezákonné a už to nikdy nelze napravit. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 8. 2021, č. j. 10 Afs 352/2019 - 26: *„Správní soudnictví nechrání veřejná subjektivní práva podle zásady 'jednou a dost': jeho smyslem není potrestat správní orgán (definitivním zrušením jeho rozhodnutí bez možnosti nápravy) za to, že hned napoprvé nevydal bezvadné rozhodnutí – ale pokud možno dovést správní orgán k tomu, aby svou vadu napravil a vydal rozhodnutí zákonné. Proto se ostatně správní rozhodnutí jen neruší, ale také se věci vracejí k dalšímu řízení.*

Většinou není tento dovětek jen formální a zpravidla se počítá s tím, že správní orgán o věci rozhodne znovu, ať už se stejným, nebo s odlišným výrokem." V posuzované věci nejde o případ, kdy by už v řízení před správním soudem vyšlo najevo, že rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno (případně správní řízení nemělo být vůbec vedeno). Krajský soud žalovanému v původním rozsudku toliko vytkl, že jeho pochybnosti o realizaci reklamních plnění od ELEVANTO nejsou založena na dostatečných skutkových zjištěních. Za této situace nepostupoval žalovaný nijak v rozporu se závazným právním názorem krajského soudu, pokud svá skutková zjištění v dalším řízení doplňoval. V rámci nápravy původního rozhodnutí pak žalovaný mohl použít i všechny skutkové okolnosti, které se mu po vydání zrušujícího rozsudku vyjevily. Úkolem krajského soudu v novém soudním řízení pak bylo posoudit, zda se žalovanému podařilo skutkové deficity původního rozhodnutí napravit, tedy zda byly zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji a výrok napadeného rozhodnutí má řádnou oporu v odůvodnění. Toto posouzení je však již založeno na změněném (doplněném) skutkovém stavu, a může proto vést k jinému závěru, než byl vysloven v původním rozsudku. Jestliže tedy krajský soud v nynějším řízení dospěl k závěru, že důkazní prostředky předložené stěžovatelkou nemají ve světle skutečností doplněných žalovaným dostatečnou důkazní hodnotu, aby prokazovaly faktickou realizaci plnění od ELEVANTO, nijak tím nezasáhl do svého původního právního názoru.

[18] Po vrácení věci k dalšímu řízení přistoupil žalovaný k doplnění dokazování. Zaměřil se na okolnosti realizace údajného plnění poskytnutého ELEVANTO, na účinnost předmětné reklamy ve vztahu k zákazníkům stěžovatelky a na způsob, formu a obvyklou cenu srovnatelného reklamního plnění. Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou výtku stěžovatelky ve vztahu k takto stanovené šíři dokazování, respektive jeho zaměření i na efektivitu reklamy a její hodnotu. Žalovaný se totiž plně pohyboval v mantinelech vymezených odvolacími námitkami samotné stěžovatelky. Prověřoval jednak důkazní prostředky, které v daňovém řízení předložila za účelem prokázání spolupráce s ELEVANTO, a dále její tvrzení, že náklady na danou reklamu měly racionální ekonomický základ. Sama stěžovatelka přitom navrhovala provedení výslechů svých obchodních partnerů (odběratelů) za účelem „*zjištění, jakým způsobem se dozvěděli o DS a zda jejich výběr neovlivnila uvedená reklama*." Poznatky získané dokazováním v oblasti obvyklé ceny srovnatelné reklamy pak žalovaný využil při formulaci svých závěrů ohledně neprokázání přijetí plnění deklarovaným způsobem (viz dále).

[19] Krom obstarání bližších informací k daňové historii ELEVANTO provedl žalovaný dále výslechy J. G. a D. G., kteří měli pro stěžovatelku subdodavatelsky zajišťovat předmětné reklamní plnění, a zástupců klientů stěžovatelky. Současně obstaral podklady k ověření srovnatelnosti obdobných reklamních služeb. Na základě doplněného dokazování pak setrval na svém závěru, že stěžovatelka neprokázala přijetí tvrzených reklamních služeb od ELEVANTO. Tato společnost totiž podle žalovaného nevykonávala v rozhodnou dobu žádnou ekonomickou činnost. To plyne z obecných a rozporných vyjádření jejích zástupců a z informací sdělených jejím místně příslušným správcem daně (absence přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2007 a 2008, existence tzv. virtuálního sídla pronajatého pouze od 1. 4. 2007 do 31. 12. 2007). Nadto deklarovala jako předmět podnikání nákup a prodej nákladních automobilů, k zápisu reklamní a marketingové činnosti došlo až poté, co měla být veškerá plnění poskytnuta. Že by ELEVANTO poskytla tvrzené reklamní služby, nelze dle žalovaného usuzovat

ani z výpovědi J. G. Žalovaný připomněl, že zástupci ELEVANTO žádného subdodavatele nezmiňovali a teprve k odvolání bylo přiloženo čestné prohlášení dané osoby. Ačkoliv se mělo jednat o stěžejního subdodavatele ELEVANTO, který měl zabezpečovat kompletní realizaci plnění, neuvedl ve výpovědi žádné konkrétní informace o průběhu obchodní spolupráce, náplni své činnosti a vlastní realizaci plnění. Zmínil pouze zhotovitele polepů D. G., z jehož výpovědi dle žalovaného vyplynulo, že za zanedbatelnou cenu vyrobil polepy a tyto v některých případech umístil na závodní auta. Dále žalovaný odkázal na judikaturu, která se rovněž zabývala dodáním reklamy od ELEVANTO s tím, že se ani v těchto případech nepodařilo prokázat, že by tato společnost skutečně nějaká plnění realizovala. Z hlediska účinnosti reklamy žalovaný shrnul, že vybrané zákazníky stěžovatelky nevedla k navázání obchodní spolupráce její propagace na automobilových závodech, že byl okruh jejích zákazníků v letech 2006 až 2008 víceméně stabilní a zdůraznil, že v roce 2007 i 2008 došlo sice k nárůstu výnosů, které však byly snižovány enormními částkami vynaloženými právě na reklamu na závodních vozidlech. Dodal, že částky uhrazené stěžovatelkou výrazně převyšují cenové rozpětí u obdobné formy reklamy, což doložil šetřením správce daně.

[20] Krajský soud shrnul skutková zjištění správce daně a žalovaného a ve shodě se žalovaným konstatoval, že ačkoliv bylo na závodních autech vylepeno logo stěžovatelky, neprokázala, že by jí ELEVANTO ve skutečnosti nějaké reklamní služby v tvrzeném rozsahu a ceně poskytovala, a to ani subdodavatelsky. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožnil.

[21] Stěžovatelka v kasační stížnosti mylně vychází z toho, že podle původního rozsudku krajského soudu již unesla důkazní břemeno stran poskytnutí reklamních služeb od ELEVANTO a že je tento stav jaksi neměnný. Tak tomu ovšem není, což bylo vysvětleno výše. Žalovaný přitom v dalším řízení podstatně doplnil skutková zjištění, což ve spojení s důkazy provedenými v daňové kontrole zcela zásadně snížilo přesvědčivost a věrohodnost důkazních prostředků, kterými stěžovatelka dokládala obchodní spolupráci s ELEVANTO a její průběh (viz body 21 až 28 rozsudku krajského soudu). V souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný stěžovatelku seznámil se zjištěnými skutečnostmi a jejich hodnocením a umožnil jí, aby se k nim vyjádřila. Žalovaný v uvedeném dokumentu zevrubně popsal pochybnosti vážící se ke zkoumanému plnění a dodavateli, jakož i své závěry o věrohodnosti provedených důkazů a celé „transakce“, jak ji deklarovala stěžovatelka. Stěžovatelce tedy byly řádně předestřeny důvody, pro které má žalovaný za to, že ELEVANTO nemohla dodat reklamu tak, jak ji deklarovala stěžovatelka. Ta měla současně dostatečný prostor pro to, aby se bránila proti závěrům žalovaného, tedy případnými dalšími argumenty či důkazními prostředky rozptýlila jím předestřené pochybnosti o zkoumaném plnění, a vyvrátila tak jeho závěry. Postup žalovaného plně konvenuje právní úpravě a nijak nepopírá zásadu dvojinstančnost řízení (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, zejména bod 63). Žalovanému lze vytknout toliko to, že nesprávně nepovažoval písemnost podanou Ing. Goláněm za vyjádření stěžovatelky pro absenci plné moci k tomuto úkonu. V souladu s judikaturou se měl pokusit odstranit nedostatek spočívající v neprokázání zastoupení výzvou k odstranění vad podání podle § 74 odst. 1 daňového řádu. Vadou podání totiž může být i neprokázání zastoupení v případě, kdy podání činí osoba označená v něm za zástupce účastníka (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 As 266/2016 - 32, ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 As 290/2016 - 33,

nebo ze dne 21. 9. 2017, č. j. 2 As 147/2017 - 29). Pochybení žalovaného však nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť se s uvedeným vyjádřením přesto věcně vypořádal (viz body 180 až 190 rozhodnutí o odvolání).

[22] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje názoru stěžovatelky, že svědci J. G. a D. G. potvrdili skutkový stav tak, jak jej konstantně tvrdila. Ani jeden z těchto svědků svou výpovědí nevyvrátil pochybnosti vážící se na fakticitu (reálnost) poskytnutí komplexní reklamní služby právě společností ELEVANTO, které byly založeny již naprosto obecnými a nicneříkajícími svědeckými výpověďmi M., P. a R. K. z června a července 2011, tedy osob, které měly za tuto společnost jednat. Stěžovatelka se nesprávně izolovaně zaměřuje jen na to, že bylo prokázáno samotné vyhotovení polepů a jejich vylepení na závodních automobilech. Zcela tedy odhlíží od toho, že předmětem plnění od ELEVANTO nebylo prosté vyhotovení a nalepení polepů, ale reklamní služba, jejíž reálný obsah a přijetí za tvrzenou cenu měla prokázat. Výpovědi svědků G. a G. sice nasvědčují tomu, že se mohli skutečně podílet na tom, že se reálně objevilo na závodních automobilech logo stěžovatelky. To však ještě neprokazuje, jaké plnění (a zda vůbec nějaké) stěžovatelka obdržela za vynaložené nemalé prostředky od ELEVANTO, zvlášť s přihlédnutím k marginálnosti částek, které D. G. za výrobu polepů (a jejich případné umístění) účtoval. D. G. přitom nic k ELEVANTO a obsahu jejího plnění pro stěžovatelku nevypověděl. Uvedl toliko, že vyhotovil polepy pro společnosti J. G., jejichž součástí mohlo být i logo stěžovatelky. J. G. pak obecně zmínil, že spolupracoval s ELEVANTO, pro kterou prostřednictvím jedné ze svých společností zabezpečoval (sub)dodavatelsky realizaci reklamy na automobilech rallye v letech 2007 a 2008. V jeho výpovědi však absentují jakékoliv konkrétní informace, které by přispěly k věrohodnosti tvrzení o tom, že právě stěžovatelce byly společností ELEVANTO poskytnuty tvrzené reklamní služby (např. od koho, jak a za kolik byly pronajaty reklamní plochy, s kým konkrétně J. G. jednal, kdo a jak zajišťoval fotodokumentaci, kolik mu bylo za zprostředkování uhrazeno, jak probíhala spolupráce s ELEVANTO a jakou roli tato společnost vlastně v celé realizaci plnění hrála). V tomto ohledu byla výpověď J. G. zcela neurčitá a povšechná, přestože se dle tvrzení stěžovatelky mělo jednat o stěžejního dodavatele ELEVANTO, který měl zabezpečovat kompletní realizaci plnění. Tuto nekonkrétnost nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu přikládat pouze většímu časovému odstupu okamžiku podání výpovědi od období, v němž měly být reklamní služby poskytovány. Zatímco z hlediska subdodávek si J. G. pamatoval poměrně přesně okolnosti spolupráce s D. G., jeho odpovědi ohledně okolností poskytování vlastního reklamního plnění (nájmy ploch, pořizování fotodokumentace, zainteresovaní obchodní partneři, alespoň orientační cena pronájmu a jeho služeb atd.) byly zcela obecné a nekonkrétní. Nutno dodat, že stejný časový odstup dělila i výpověď D. G., avšak tento ohledně okolností výroby polepů vypovídal daleko konkrétněji a přesvědčivěji.

[23] Odhlédnout nelze ani od toho, že se o společnostech J. G., či o jeho osobě vůbec nezmiňovali zástupci ELEVANTO (P. K. odkázal na M. K., který si však nepamatoval, zda plnění realizoval osobně, pomocí zaměstnanců nebo subdodavatele, a R. K. odmítl vypovídat pro nebezpečí způsobení trestního stíhání sobě nebo osobě blízké). První zmínka o J. G. jako subdodavateli se objevila až v odvolacím řízení, a to ve formě stěžovatelkou předloženého čestného prohlášení. V průběhu daňové kontroly přitom zástupci stěžovatelky uváděli, že jednali pouze s M. K. Tato skutečnost ve spojení s obsahem dřívějších i doplněných výpovědí svědků dále prohlubuje pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelkou předložených důkazních prostředků a prezentovaného

skutkového děje. Nutno připomenout, že je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu řádně a bez důvodných pochybností. Stěžovatelka sice předložila důkazy formální povahy o jejím spojení s ELEVANTO (faktury, smlouvy, výpisy z banky), jejich věrohodnost však byla v řízení zásadně zpochybněna, a to především výpověďmi osob, které se měly na realizaci plnění pro stěžovatelku podílet. Nelze tedy přisvědčit jejímu názoru, že doplněné výpovědi svědků spolehlivě prokazují, že jí ELEVANTO poskytla za vynaložené prostředky reklamní plnění. Provedené dokazování spíše napovídá, že ELEVANTO byla toliko formálně „nastrčená" a zůstává otázkou, od koho a co vlastně stěžovatelka za vynaložené prostředky obdržela. V tomto ohledu lze odkázat na doplnění dokazování k nestandardně vysoké ceně za reklamu.

[24] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že krajský soud hodnotil doplněné výpovědi svědků zcela odlišně, než tomu bylo v jiných řízeních. Stěžovatelka konkrétně odkázala na rozsudek ve věci sp. zn. 29 Af 14/2018, v němž krajský soud rovněž posuzoval výpovědi svědků G. a G. a dospěl k závěru, že tyto vyvrátily pochybnosti nabyté správci daně. Uvedený rozsudek krajského soudu byl nicméně posléze ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2022, č. j. 1 Afs 21/2020 - 32, a to právě pro nesprávné (izolované) hodnocení těchto výpovědí. Krajský soud totiž: „*toliko poukazuje (za žalobkyni) na jeden z možných scénářů, jak mohlo dojít k poskytnutí reklamy, přičemž zcela opomíjí, že i v tomto nabízeném ději stále přetrvávají (nebyly vyvráceny) pochybnosti o deklarovaném dodavateli, má trhliny a nejasnosti. Svůj 'scénář' zakládá na výpovědích svědků, které stěžovatel označil za nevěrohodné (a prejudikatura mu v tomto závěru přisvědčila); nevyjasnil ani základní otázku - kdo vlastně a s kým za ELEVANTO jednal (jednat mohl), resp. jak ELEVANTO zajistilo reklamu. Navíc se jako více pravděpodobné jeví alternativy skutkového děje, jako například možnost, že deklarovaný dodavatel byl toliko formálně 'nastrčený' subjekt, přičemž reklamu zajistil někdo jiný a za jinou cenu, tomu ostatně nasvědčují i pochybnosti vznesené stěžovatelem (například i doplnění dokazování k nestandardně vysoké ceně za reklamu), které potvrdila výše citovaná prejudikatura. Pochybnosti správců daně (stěžovatele) potvrzené prejudikaturou pro výše uvedené nemohly být vyvráceny toliko na základě výslechů svědka G. a G., neboť ty k tomu nenabídly zhola nic, resp. děj z nich konstruovaný krajským soudem je spíše nepravděpodobný, natož aby prokázal, že byl výdaj vynaložen tak, jak jej žalobkyně deklarovala (a to zejména ve vztahu k deklarovanému dodavateli).*" Toto hodnocení přitom konvenuje tomu, které Nejvyšší správní soud zaujal v obdobných případech, v nichž rovněž figurovala jako dodavatel ELEVANTO (viz výčet případů v citovaném rozsudku). K poukazu na hodnocení výpovědi J. G. v rozsudku Krajského soudu v Ostravě, který nebyl napaden kasační stížností, nutno dodat, že je to právě Nejvyšší správní soud, kdo jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování (srov. § 12 s. ř. s.).

[25] Není rovněž pravdou, že by žalovaný založil své posouzení věci pouze na výsledcích jiných správních řízení, v nichž také figurovala jako deklarovaný dodavatel ELEVANTO. Žalovaný provedl zcela samostatné a individuální posouzení jednotlivých důkazních prostředků, které byly v řízení obstarány a provedeny a vyjádřil se adresně k jednotlivým odvolacím námitkám stěžovatelky. Byla to přitom právě stěžovatelka, která se v odvolání domáhala, aby byl její případ hodnocen stejně jako ve správním řízení vedeném s jiným daňovým subjektem (I. Ž.). V reakci na tuto námitku žalovaný vysvětlil, že vycházel z jiného penza důkazních prostředků, než ve věci uvedeného daňového

subjektu a dále odkázal na judikaturu svědčící o tom, že jeho pochybnosti stran toho, že by ELEVANTO mohla dodat s ohledem na způsob jejího fungování jakoukoli reklamu, byly oprávněné. Současně žalovaný odkázal na výsledek soudního řízení, jehož předmětem byl nárok na odpočet DPH z totožných plnění ve věci samotné stěžovatelky, nikoliv tedy jiného subjektu. V řízení týkajícím se DPH byly přitom v zásadě hodnoceny stejné okolnosti, jako je tomu nyní (rozpory a mezery ve výpovědích svědků, věrohodnost předložených důkazních prostředků).

[26] Na rozdíl od stěžovatelky si Nejvyšší správní soud nemyslí, že by četnost sporů, v nichž figuruje jako deklarovaný dodavatel ELEVANTO, svědčila o tom, že tato společnost fungovala a vykonávala tvrzenou činnost. Judikatura naopak zcela zřetelně dospěla opakovaně k závěru, že pochybnosti správců daně ohledně dodavatele ELEVANTO a případně i věrohodnosti důkazních prostředků spojených s touto společností byly oprávněné a na místě (srov. bod 41 rozsudku ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35, bod 29 rozsudku ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, body 23 a 24 rozsudku ze dne 22. 5. 2019, č. j. 3 Afs 194/2017 - 25, bod 17 rozsudku ze dne 19. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26). „Transakce“ se společností ELEVANTO přitom vykazovaly podobné znaky a doprovázely je i velmi obdobné okolnosti. V prvně citovaném rozsudku soud uzavřel, že „[n]*ejen tvrzení osob spojených se společností ELEVANTO jsou rozporná a v průběhu času opakovaně modifikovaná. I tvrzení (jednatele) samotné stěžovatelky je nekonzistentní, svá tvrzení zpětně několikrát opravovala a měnila. Konečně celkový kontext věci (povaha obchodů, zjevná neobvyklost a iracionalita jednání stěžovatelky, které nelze vysvětlit žádným rozumným způsobem krom úmyslu krátit daň, falšování faktur, neprokázání, kdo vlastně podepsal smlouvy „za Elevanto“ atd.) je pro posouzení celé věci rozhodující*.“

[27] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou, že se krajský soud odchýlil od jeho judikatury týkající se důkazní hodnoty důkazů převzatých z trestního řízení, neboť aproboval, že žalovaný preferoval jako důkaz svědeckou výpověď M. K. před slovenským policejním orgánem před obsahem jeho svědecké výpovědi v daňovém řízení. Stěžovatelka se mýlí již v tom, že by žalovaný založil posouzení věci výhradně na svědecké výpovědi M. K. před slovenským policejním orgánem (při němž popřel, že by jménem ELEVANTO s někým obchodoval, uzavíral jakékoliv smlouvy či prováděl reklamní činnost). Již krajský soud v bodech 24 a 25 shrnul, že se rozhodnutí žalovaného opírá o výslechy P., R. a M. K., „Prehlasenie“ M. K. ze dne 22. 12. 2008, svědecké výpovědi doplněné v odvolacím řízení a o informace zjištěné k daňové a registrační historii ELEVANTO, a že tyto důkazní prostředky byly doplněny o výpověď M. K. na policii v roce 2008. Dále krajský soud zdůraznil, že stěžovatelka měla možnost vyjádřit se k protokolům z trestního i daňového řízení (byla informována o výsleších prováděných dožádaným slovenským správcem daně a rovněž využila svého práva se jich zúčastnit). Současně konstatoval, že žalovaný vyhodnotil informace získané při obou typech výslechů ve vzájemných souvislostech a že svědecké výpovědi provedené v daňovém řízení nemají automaticky přednost, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 233/2014 - 26 a na svůj rozsudek ze dne 8. 2. 2017, č. j. 62 Af 1/2015 - 74. Krajský soud tedy nijak neopomenul vyjádřit se k této námitce stěžovatelky, přičemž své posouzení opřel o přiléhavou judikaturu, která se týkala hodnocení týchž výslechů. To, že krajský soud v této souvislosti explicitně neodkázal na stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, neznamená, že danou námitku řádně nevypořádal.

[28] Krajský soud rovněž vysvětlil, proč na věc neaplikoval závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46. Nelze přitom než souhlasit s tím, že je nynější věc odlišná, neboť v uvedeném případě správní orgány založily závěr o neunesení důkazního břemene stran nákladů vynaložených na reklamní služby pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce. Nelze tedy tuto věc srovnávat s nynější. Jak plyne z výše uvedeného, stěžovatelce nebyly kladeny k tíži nesrovnalosti v ujednáních jejích obchodních partnerů, ale to, že nevyvrátila pochybnosti o deklarovaném dodavateli a obsahu plnění, založené na dostatečných zjištěních správce daně a žalovaného. Ostatně Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku vycházel z toho, že - na rozdíl od nynější věci - bylo prokázáno poskytnutí tvrzeného plnění žalobci a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely.

[29] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem shledává v posuzované věci rovněž plně aplikovatelné závěry rozsudku č. j. 10 Afs 235/2015 - 72, neboť i v případě stěžovatelky plynou z obsahu správního spisu krajně podezřelé okolnosti spočívající v tom, že částky uhrazené stěžovatelkou na účet ELEVANTO byly obratem vybrány v hotovosti (viz důkazní prostředek označený N1).

[30] Nejvyššímu správnímu soudu pak není srozumitelná námitka stěžovatelky ohledně nekompletnosti předloženého správního spisu. Stěžovatelka sice tvrdí, že spis nebyl kompletní, avšak toto tvrzení dovozuje z toho, že ve spise je založen důkazní prostředek označený N1, tedy z toho, co ve spise obsaženo je. Současně neshledává soud nic zapovězeného na tom, že je ve spise založena toliko kopie daného důkazního prostředku. Nevznikají totiž žádné pochybnosti o autenticitě daného dokumentu. Z jeho obsahu je zřejmé, že se jedná o dokument získaný v rámci vyhledávací činnosti, při níž Finanční ředitelství v Brně získalo podezření na fiktivní reklamy poskytované společností ELEVANTO řadě různých odběratelů a postoupilo tyto informace k dalšímu zpracování a vyhodnocení podřízeným finančním úřadům, včetně nynějšího správce daně. Toto podezření se přitom zakládalo právě na výstupech z trestního řízení vedeného slovenskou policií. Je tedy zcela jasné, jakým způsobem se tyto materiály „ocitly“ ve správním spise. Z § 93 odst. 1 daňového řádu pak 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. Podle ustálené judikatury (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) je použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového zásadně přípustné, a to včetně použití listin, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, při 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). Nesplnění některé z uvedených podmínek stěžovatelka nenamítá. K důkazní síle daných podkladů se Nejvyšší správní soud vyjádřil výše.

[31] S poukazem na shora uvedené důvody neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[32] 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.

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

V Brně dne 25. května 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu