

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **International Pharmaceutical Corporation, a.s.**, se sídlem Brněnská 315/4, 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2017, č. j. 54162/17/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 2. 2020, č. j. 31 Af 11/2018 – 116,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozhodnutí krajského soudu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále „správce daně“) ze dne 21. 2. 2017, č. j. 286644/17/2701-50524-609496, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období březen 2011 ve výši 180 000 Kč a stanoveno penále z doměřené daně.

[2] Správce daně neuznal stěžovatelce nárok na odpočet daně, který uplatnila z přijetí zdanitelného plnění od společnosti AINRING s.r.o. (dále „AINRING“), neboť dle něj neprokázala, že plnění deklarované na předloženém daňovém dokladu, které mělo spočívat v průzkumu chování studentů farmaceutických fakult v České republice při výběru budoucího zaměstnavatele, požadavky na budoucí zaměstnání spolu s prezentací

stěžovatelky na všech farmaceutických fakultách a vytvoření náborového kanálu, bylo ve skutečnosti provedeno a stěžovatelka tak splnila podmínky podle § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o DPH“).

[3] Krajský soud shrnul zjištění ze správního spisu a zdůraznil, že nárok na odpočet daně nemá základ ve formálním dokladu, ale ve faktické existenci zdanitelného plnění. Daňový subjekt tíží jak břemeno tvrzení (povinnost daň přiznat), tak břemeno důkazní; daňový subjekt tedy prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení, či dalších podáních. Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V souzené věci zjistil správce daně četné skutečnosti zpochybňující věrohodnost daňového dokladu předloženého stěžovatelkou, na základě kterých mu vyvstaly pochybnosti, zda fakturovaná činnost byla fakticky uskutečněna. Stěžovatelkou předložené důkazy tyto pochybnosti neodstranily a důkazní břemeno, přenesené na stěžovatelku výzvou správce daně k odstranění pochybností ze dne 13. 1. 2016, tak stěžovatelka neunesla. Námitce, že požadavky správce daně byly excesivní, krajský soud nepřisvědčil. Námitku, že většina podkladů, které měla stěžovatelka k dispozici, byla zabavena Policií ČR, soud vyhodnotil jako zcela obecnou a nijak nedoloženou.

[4] Dále se krajský soud zabýval tím, za jakých podmínek může správce daně v daňovém řízení použít důkazy získané v trestním řízení. V souzené věci byly dle něj podmínky splněny a související námitky jsou nedůvodné či nekonkrétní. Stěžovatelka neuváděla nic o tom, že by nemohla být přítomna výslechům svědků v trestním řízení či že by výpovědi byly v rozporu s důkazy provedenými v daňovém řízení. V souzené věci neměly důkazy, kterými správce daně unesl své důkazní břemeno, původ výhradně v trestním řízení. Správce daně naopak převážně poukazoval na důkazy získané mimo trestní řízení, které zároveň se zjištěními z trestního řízení nebyly v rozporu. *Obiter dictum* soud uvedl, že je mu z úřední činnost známo, že trestní řízení vedené proti Pharm.Dr. M. M. a Ing. J. S. již bylo pravomocně skončeno a uvedené osoby byly shledány vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a) a odst. 3 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

[5] Finanční orgány nepochybily, když nevyhověly návrhům na provedení důkazu audiozáznamy výpovědí shora uvedených osob v trestním řízení. V případě výpovědi Pharm.Dr. M. by šlo pouze o tvrzení o skutkovém stavu z pohledu stěžovatelky. Výslech Ing. J. S. se správce daně pokusil provést sám, nicméně ten odmítl v daňovém řízení vypovídat. Audiozáznam z výpovědi v trestním řízení by ve světle dalších důkazů nemohl nic změnit, výpověď by nebyla věrohodná. Proto ani sám soud k provedení těchto důkazů nepřistoupil.

[6] Výpověď B. H. je relevantní v tom, že potvrzuje existenci systému „daňových optimalizací“ prováděných mezi personálně propojenými společnostmi, v nichž Pharm.Dr. M. působil jako statutární zástupce. Obdobně vypovídal i F. V.. Jednalo se o podpůrný důkaz, rozhodnutí finančních orgánů vychází primárně z jiných důkazů.

[7] Krajský soud souhlasil se žalovaným, že výslech P. F., jímž stěžovatelka chtěla prokázat, že došlo k uskutečnění sporného zdanitelného plnění, by byl nadbytečný. V podrobnostech odkázal na odůvodnění žalovaného. Argumentaci, dle které je v souladu s judikaturou Ústavního soudu třeba umožnit daňovému subjektu prokázat, že dodavatelem plnění byl jiný subjekt, než uvedený na dokladu, krajský soud nerozumí. Takovou argumentaci stěžovatelka nikdy v průběhu řízení neuplatnila.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika

[8] Proti rozsudku krajského soudu se stěžovatelka brání kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Je přesvědčena, že nárok na odpočet daně uplatnila oprávněně. Krajský soud převzal argumentaci žalovaného, s některými žalobními námitkami se řádně a dostatečně nevypořádal. 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 zákona o DPH. Krajský soud tyto důkazy odmítl nesprávně jako důkazy formální povahy či důkazy nadbytečné. Jak krajský soud, tak žalovaný, založili své závěry na pochybnostech o věrohodnosti stěžovatelkou předložených důkazů, nicméně se sami opírají o nevěrohodné a nezákonně získané důkazy z trestního řízení vedeného proti předsedovi představenstva stěžovatelky. Daňový doklad týkající se nyní posuzovaného plnění navíc nebyl předmětem trestního řízení.

[9] Pharm.Dr. M. se při výpovědi v trestním řízení nacházel ve složité a psychicky náročné situaci. I tak je seznatelné, že doznání viny myslel v tom smyslu, že tvrzený skutkový stav byl pravdivý, plnění byla reálně poskytnuta a z jeho strany nedošlo ke spáchání žádné trestné činnosti. Následné úkony týkající se plateb daně z příjmů byly činěny z opatrnosti. Při ústním jednání u správce daně pak jednoznačně popsal průběh zadání a vypracování průzkumu chování i to, proč se spoléhal na Ing. S., jehož subdodavatelem byla AINRING. K tomu navrhoval provést důkazy audiozáznamy z výslechů v řízení před Městským soudem v Praze ve věci sp. zn. 40 T 16/2015. Tyto důkazy pocházející z trestního řízení, stejně jako další stěžovatelkou navržené, soud odmítl provést, ačkoliv jinými důkazy, nezákonně získanými v trestním řízení, argumentuje. To svědčí o jeho neobjektivitě.

[10] F. V. svou výpověď v trestním řízení úmyslně a účelově měnil, přesto správní orgány i krajský soud považovaly jeho výpovědi za věrohodné. Důkazní prostředky získané v trestním řízení na základě odposlechů, záznamů e-mailů, domovních a jiných prohlídek, jsou navíc 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 na těchto důkazech založena. Použití nezákonně získaných důkazních prostředků v daňovém řízení ale není možné.

[11] Stěžovatelka je přesvědčena, že daňové orgány dospěly ke svým závěrům nikoliv převážně na základě vlastních zjištění, jak uvádí krajský soud, ale naopak právě na základě důkazů získaných v trestním řízení. To plyne i ze zprávy o daňové kontrole. Jiné zjištěné či navržené důkazní prostředky, které byly pro věc relevantní a svědčily naopak ve prospěch stěžovatelky, žalovaný i krajský soud nezákonně odmítli provést. Rovněž nedostatečně odůvodnili závěr o nadbytečnosti navržených výslechů, a to včetně výslechu P. F..

[12] Krajský soud a daňové orgány dále postupovaly v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Důkazní návrhy předložené stěžovatelkou 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 navíc ocitla v důkazní nouzi v důsledku toho, že důkazní prostředky zabavila policie a následně je řádně nevrátila, resp. vrátila nepoužitelné.

[13] 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 byl-li výslech osob proveditelný v daňovém řízení, nelze vycházet pouze z výslechů provedených policejním orgánem před zahájením trestního stíhání. V této souvislosti je stěžovatelka přesvědčena, že správce daně měl i bez návrhu provést znovu výslechy pánů V., V. a H..

[14] O tabulce „optimalizace_2011“, získané v trestním řízení u nevěrohodného svědka F. V., neměla stěžovatelka ani Pharm.Dr. M. povědomí, neměli ani žádný vliv na její obsah. O pravdivosti údajů lze pochybovat, uvedená data nemají odraz v dalších prokázaných skutečnostech. Nebylo ani prokázáno, že by stěžovatelce byly vráceny jakékoliv částky. Stejně tak se stěžovatelka neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že AINRING nevykonávala běžnou ekonomickou činnost. Tento závěr krajský soud rovněž neodůvodnil, pouze jej, stejně jako další, přejal od žalovaného.

[15] Pochybnosti správce daně tak byly založeny na nevěrohodných, nezákonných, nepravdivých skutečnostech a tedy ani nemohly vést k tomu, aby došlo k přechodu důkazního břemene na stěžovatelku. Naopak orgány neunesly své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Převážně se spolehly na zjištění učiněná orgány činnými v trestním řízení, aniž by usilovaly o vlastní nezávislé a nestranné provedení důkazů.

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

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s argumentací krajského soudu a je přesvědčen, že na základě výzvy ze dne 13. 1. 2016 došlo k řádnému přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Ta jej neunesla, což žalovaný podrobně odůvodnil ve svém rozhodnutí. Rovněž v něm podrobně popsal, na základě jakých zjištění dospěl k pochybnostem o souladu formálního stavu s faktickým stavem. Stěžovatelka žádné relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické přijetí zdanitelného plnění, nepředložila.

[18] Skutečnosti zjištěné na základě výpovědi F. V. v trestním řízení byly v souladu s ostatními skutečnostmi zjištěnými dokazováním v daňovém řízení. Jeho výpověď obstojí jako nepřímý důkaz, který uceleně zapadá do ostatních skutkových zjištění. Žalovaný nemá pochybnosti o věrohodnosti údajů obsažených v tabulce „optimalizace_2011“, která byla zajištěna z harddisku uchovávaného panem S. v bezpečnostní schránce. Údaje v ní obsažené korespondují s výpovědí F. V., který celý systém evidence fiktivně vystavených faktur popsal. Souvislosti doznání Pharm.Dr. M. v trestním řízení jsou pro zjištění správce daně nerozhodné a nijak nesouvisí se skutečností, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k projednávanému zdanitelnému plnění. Správce daně měl na základě řady dalších skutečností pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění, důkazní břemeno přenesl na stěžovatelku, ta jej ale neunesla.

[19] Co se týče námitky nezákonnosti důkazů z trestního řízení, stěžovatelka tuto námitku uplatnila poprvé až po uplynutí lhůty k podání žaloby a krajský soud se jí proto nemusel zabývat. Otázka zákonnosti a použitelnosti daných důkazních prostředků byla nadto pravomocně vyřešena příslušným trestním rozsudkem Městského soudu v Praze. Objem důkazních prostředků získaných z trestního řízení byl oproti ostatním důkazním prostředkům marginální.

[20] Co se týče použití protokolu o svědecké výpovědi získaného z jiného řízení, stěžovatelka zopakování výslechů svědků V., V. a H. nenavrhla, potřeba výslechy zopakovat ani nevyvstala z jiných okolností řízení. Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, že další důkazy, jejichž provedení stěžovatelka v žalobě navrhovala, nebylo nutné provádět. Jak krajský soud, tak daňové orgány se dle přesvědčení žalovaného řádně vypořádaly se všemi důkazními návrhy, které stěžovatelka uplatnila.

[21] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

[22] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou. Je přesvědčena, že na ni správce daně nepřenesl důkazní břemeno, zdůrazňuje, že Ing. S. nijak v AINRING nefiguroval a že výpověď F. V. není, zejména ohledně optimalizačních tabulek, věrohodná.

[23] Soud byl povinen zkoumat, zda byly důkazy získány zákonným způsobem. Objem důkazních prostředků z trestního řízení v porovnání s ostatními nebyl marginální, žalovaný v dostatečném rozsahu jiné důkazní prostředky nepředložil. Odmítnutí provést další navrhované důkazy nebylo v souzené věci na místě.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Rovněž ověřoval, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[25] NSS předesílá, že se obdobnými věcmi, v nichž vystupovali Pharm.Dr. M. a Ing. S., již dříve zabýval (např. rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020 – 29, či ze dne 6. 5. 2022, č. j. 2 Afs 76/2020 – 48 a další). Neshledal důvod, proč by se měl od závěrů vyjádřených v těchto rozsudcích odchýlit.

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Poukazovala na nedostatečnost vypořádání žalobní argumentace a na nedostatečné odůvodnění v otázce nepřipuštění navržených důkazů. NSS tuto vadu rozsudku krajského soudu neshledal.

[27] Krajský soud shrnul skutečnosti, které správce daně vedly ke vzniku pochybností ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, které znevěrohodnily předložený formální daňový doklad, o nějž stěžovatelka prokázání existence plnění opírala. Rovněž zdůvodnil, z jakých důvodů stěžovatelkou předložené důkazy neodstranily pochybnosti správce daně, a na základě toho ve shodě se žalovaným zhodnotil, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Věnoval se i námitkám týkajícím se použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení a jejich vypovídací hodnotě v řízení před správcem daně. Neopomněl vypořádat ani tvrzenou vadu daňového řízení spočívající v odmítnutí důkazních návrhů, stejně jako se vypořádal s návrhy na dokazování v žalobním řízení (odst. 24., 54. a. násl. rozsudku).

[28] Rozsudek krajského soudu je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč shledal žalobu nedůvodnou. Plně tedy vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost stanoveným konstantní judikaturou NSS i Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu 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 NSS 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). V této souvislosti NSS 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 NSS 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 stěžovatelky s jeho odůvodněním a závěry (viz např. rozsudky NSS 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.

[29] Jako nedůvodnou shledal NSS námitku, že krajský soud bez vlastního posouzení převzal hodnocení žalovaného. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se jednotlivými žalobními námitkami zabýval a posoudil je. Sama skutečnost, že se ztotožnil se závěry správních orgánů, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48).

[30] V nyní souzené věci je mezi účastníky řízení sporné, zda stěžovatelka prokázala přijetí deklarovaného zdanitelného plnění. Předmětem plnění měl být průzkum chování studentů farmaceutických fakult v České republice při výběru budoucího zaměstnavatele,

požadavky na budoucí zaměstnání spolu s prezentací stěžovatelky na všech farmaceutických fakultách a vytvoření náborového kanálu. Podle předloženého daňového dokladu mělo být toto plnění poskytnuto společností AINRING. Základem argumentace stěžovatelky je její přesvědčení, že v daňovém řízení unesla důkazní břemeno, resp. že na ni nebylo výzvou správce dne k prokázání skutečností ze dne 13. 1. 2016 vůbec přeneseno.

[31] Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se NSS ve své judikatuře již dříve opakovaně zabýval. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, anebo v dalších podáních. Na správci daně je, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost, anebo úplnost důkazních prostředků, které daňový subjekt uplatnil. Není povinen prokazovat, že údaje obsažené v účetních záznamech daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, ale je povinen prokázat, že o jejich souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně toto důkazní břemeno unese, je opět na daňovém subjektu, aby dalšími vhodnými prostředky na pochybnosti správce daně reagoval a prokázal tak, že uváděné účetní údaje jsou v souladu se skutečností (blíže např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[32] Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování v tomto ustanovení specifikovaných zdanitelných plnění. Základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku plátce na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, je prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

[33] Formálním dokladem o uskutečnění zdanitelného plnění je daňový doklad, avšak podstatný je soulad se skutečným stavem. Znamená to, že ani doklady obsahující veškeré požadované náležitosti nemohou být samy o sobě podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno. Důkazní povinnost tedy nemůže být naplněna pouhým předložením, byť formálně správného a úplného daňového dokladu (např. rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32, či ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 47/2014 – 74).

[34] Stěžovatelka namítala, že splnila a prokázala naplnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Správce daně dle ní naopak neunesl důkazní břemeno, když neprokázal pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, důkazy předložené stěžovatelkou nehodnotil nestranně, případně je odmítl provést. Krajský soud následně jeho závěry převzal a stěžovatelkou navržené důkazy rovněž neprovedl. Podle NSS není tato námitka důvodná.

[35] Z předloženého spisového materiálu NSS ověřil, že daňové orgány na základě dostatečně konkrétních skutečností důvodně zpochybnily, že deklarované plnění stěžovatelka přijala, resp. že se vůbec uskutečnilo. Konkrétně lze odkázat na zjištění, která správce daně shrnul ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 13. 1. 2016, č. j. 1667228/15/2701-60565-604004. Na str. 3 – 9 podrobně popsal, na základě jakých skutečností dospěl k pochybnosti o tom, že nárok na odpočet ze zdanitelného plnění od AINRING byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. Jednalo se o jeho vlastní zjištění,

doplněné o informace poskytnuté Policií ČR. Stěžovatelku vyzval, aby vhodnými důkazními prostředky tyto pochybnosti rozptýlila. Ta na výzvu reagovala podáním ze dne 2. 2. 2016, v němž uvedla, že dalšími důkazními prostředky již nedisponuje, odkázala na výpověď Pharm.Dr. M. učiněnou před správcem daně a popsala svoji roli v obchodních vztazích s Ing. S. a AINRING. Pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě nerozptýlila. Důkazy, jimiž stěžovatelka uskutečnění zdanitelného plnění od AINRING dokládala, měly toliko formální povahu, resp. existenci plnění neprokazovaly (např. se vztahovaly k úplně jiným časovým obdobím, či šlo o seznamy osob, které s věcí nesouvisely), což správce daně i žalovaný podrobně odůvodnili. Naopak ze souhrnu důkazů, které shromáždil správce daně sám či za součinnosti Policie ČR, lze dospět k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo a faktura byla vystavena na fiktivní plnění. Jak daňové orgány, tak krajský soud správně uzavřely, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla. V podrobnostech odkazuje NSS na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (odst. [24] – [35]) a krajského soudu (odst. 44. – 47.).

[36] K argumentaci, že stěžovatelka předložila veškeré jí dostupné důkazy k prokázání existence zdanitelného plnění, přičemž další důkazy poskytnout nemůže, protože PC vrácený Policií ČR je nefunkční, NSS ve shodě s krajským soudem uvádí, že jde o obecné, ničím nepodložené tvrzení. Navíc, jak správně uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí, Pharm.Dr. M. ve své výpovědi přímo uvedl, že příslušné dokumenty (výstupy) mají existovat i v listinné podobě o rozsahu několika stránek (viz str. 4 Protokolu ze dne 12. 12. 2014, č. j. 1546803/14/2701-05502-608976). Ty, ani žádný jiný důkaz, který by faktické provedení zdanitelného plnění prokázal, ale stěžovatelka nepředložila.

[37] Stěžovatelka dále namítala, že správce daně vycházel zejména z důkazů získaných z trestního řízení. Polemizuje s krajským soudem ohledně poměru množství důkazů získaných správcem daně oproti důkazům získaným Policí ČR. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, není možné, aby důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno. V souzené věci tomu ale tak nebylo. NSS se ztotožňuje s hodnocením žalovaného a krajského soudu, že správce daně vycházel při svých zjištěních zejména z množství vlastních zjištění (viz str. 4 – 11 zprávy o daňové kontrole), které byly podpořeny dalšími důkazy získanými od Policie ČR.

[38] Co se týče použitelnosti důkazů získaných v rámci trestního řízení, NSS v této souvislosti odkazuje na rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého *„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." Tyto závěry převzala i pozdější judikatura NSS. Platí tedy, že použití důkazů získaných v trestním řízení je pro účely dokazování v daňovém řízení za splnění shora uvedených podmínek zásadně přípustné.

[39] Stejně jako krajský soud má i NSS za to, že shora uvedené podmínky byly v nyní souzené věci splněny. Správce daně obstaral důkazy z trestního řízení na základě výzvy k poskytnutí informací podle § 57 odst. 1 a § 58 daňového řádu a z nahlížení do spisu. Zjištěný obsah správce daně vyjádřil na str. 11 – 17 Výsledku kontrolního zjištění ze dne 27. 10. 2016, č. j. 1793083/16/2701-60565-604004, s tímto výsledkem stěžovatelku seznámil a dal jí možnost se k němu vyjádřit. Toho využila a dne 30. 11. 2016 se obsáhle vyjádřila.

[40] Právní úprava obsažená v § 93 odst. 3 daňového řádu ponechává na procesní aktivitě daňového subjektu, zda v rámci daňového řízení požádá o zopakování svědecké výpovědi. Neučiní-li tak, nelze po správci daně požadovat, aby automaticky výslech provedl. V opačném případě by pravidlo obsažené v uvedeném ustanovení nemělo význam. Stěžovatelce tak nelze přisvědčit, že bylo povinností správce daně automaticky provést výslech osob, které byly již jednou vyslechnuty v trestním řízení, pakliže správce daně příslušné protokoly o výslechu zařadil do daňového spisu. Ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti výslovně uvedla, že o opakování svědeckých výslechů nepožádala (bod 51.); ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění navrhovala jako důkaz provést toliko audiozáznamy z některých výpovědí (Pharm.Dr. M., Ing. S.). Z jakých důvodů k jejich provedení nebylo přistoupeno, žalovaný i správce daně řádně ozřejmili. Daňové orgány tak nepochybily, pokud samy od sebe neprovedly výslech svědků již jednou v trestním řízení vyslechnutých. Poukaz stěžovatelky na rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2014, č. j. 2 Afs 45/2012 – 62, není v této souvislosti případný, neboť se týkal výslechů svědků provedených policejním orgánem před zahájením trestního řízení.

[41] Co se týče věrohodnosti tzv. optimalizační tabulky a výpovědi spolupracujícího obviněného F. V., stěžovatelka kromě obecného tvrzení, že o existenci tabulek neměl Pharm.Dr. M. povědomí, že nebylo prokázáno, že data v nich uvedená by se zakládala na skutečnosti a že F. V. byl při své výpovědi veden vlastním prospěchem, neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by její tvrzení konkrétním způsobem podložily. Neuvedla, v čem konkrétně měl F. V. vypovídat nepravdivě, neoznačila skutečnosti, které by to dokládaly. Ani z ničeho dalšího neplyne, že by důkazy nebyly věrohodné. Otázka, zda bylo v trestním řízení prokázáno, že finanční prostředky byly vráceny, není v tomto smyslu rozhodná, stejně jako to, zda stěžovatelka či její zástupce měli povědomí o optimalizačních tabulkách a datech v nich obsažených. Podstatné je, že důkazy z trestního řízení dokreslily rozsah a způsob fungování skupiny osob, které tuto tzv. daňovou optimalizaci uskutečňovaly. Zjištění z výpovědi F. V. vhodně doplnila i vlastní zjištění správce daně týkající se pohybů na účtu AINRING, na základě kterých bylo možno pochybovat o tom, že tato společnost fakticky vykonávala běžnou ekonomickou činnost.

[42] Stěžovatelka upozornila, že použití důkazů získaných z jiného řízení, zvláště trestního, by mělo být prostředkem „ultima ratio" a správce daně by při obstarávání důkazů měl vycházet především z vlastních zjištění a nespoléhat se na důkazy z trestního

řízení, zvláště pokud se jedná o důkazy získané před zahájením daňového řízení. V nyní projednávané věci taková situace ale rovněž nenastala. Správce daně zjistil skutkový stav především na základě vlastního dokazování a tato zjištění postačovala k závěru, že nebylo prokázáno, že ke zdanitelnému plnění fakticky došlo. Důkazy získané z trestního řízení tento závěr jen potvrdily. Nebylo tudíž nezbytné provádět důkazy z trestního řízení opakovaně v řízení daňovém.

[43] K výtce stěžovatelky, že daňové orgány vybíraly ze získaných důkazů jen ty, které podporovaly jejich tvrzení a opomíjely ty, které byly ve stěžovatelčin prospěch, NSS konstatuje, že stěžovatelka uplatnila tuto námitku obecně, nezmínila žádný konkrétní příklad takového zacházení s důkazy ze strany daňových orgánů. Ani ze spisového materiálu NSS nezjistil, že by správce daně či žalovaný takto postupovali.

[44] Námitka stěžovatelky, že důkazní prostředky byly v trestním řízení pořízeny nezákonně, je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Poprvé ji zmínila až ve svém vyjádření ze dne 1. 2. 2019, založeném na č. l. 99 spisu krajského soudu, tedy až po lhůtě k podání žaloby (§ 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.). V žalobě stěžovatelka nic v tomto konkrétním smyslu (že by důkazy byly získány v přípravném řízení na základě povolení místně nepříslušných soudů) neuváděla.

[45] NSS tak shrnuje, že se v souzené věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry daňových orgánů i krajského soudu, které považuje za správné a náležitě odůvodněné. Stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelného plnění, a tedy neunesla důkazní břemeno, že je ve smyslu § 72 zákona o DPH oprávněna uplatnit nárok na odpočet DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Z výše uvedených důvodů soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[47] 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 žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. července 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu