



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Interpharmac, s.r.o.**, IČO 25277961
sídlem náměstí Republiky 1078/1, Praha 1
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Šnajbergem
sídlem Václavské náměstí 807/64, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2018, č. j. 26834/18/5300-21442-809464,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 10. 8. 2017 celkem 14 rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), kterými doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 1 816 000 Kč, za únor 2012 ve výši 890 000 Kč, za březen 2012 ve výši 1 060 000 Kč,

za duben 2012 ve výši 496 000 Kč, za květen 2012 ve výši 701 500 Kč, za červen 2012 ve výši 1 277 320 Kč, za červenec 2012 ve výši 1 676 640 Kč, za srpen 2012 ve výši 889 496 Kč, za září 2012 ve výši 1 068 280 Kč, za říjen 2012 ve výši 905 231 Kč, za listopad 2012 ve výši 1 247 100 Kč, za prosinec 2012 ve výši 1 204 973 Kč, za leden 2013 ve výši 1 122 060 Kč a za únor 2013 ve výši 714 000 Kč – celkem tedy 15 068 600 Kč. Správce daně zároveň uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřených daní. Žalobce podal proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž žalovaný rozhodl v záhlaví specifikovaným rozhodnutím, a to tak, že změnil jednotlivé platební výměry v části vymezující splatnost doměřené daně a penále, ve zbytku zůstala rozhodnutí správce daně beze změny. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

2. Důvodem doměření DPH bylo neuznání žalobcem nárokovaných odpočtů daně z přijatých zdanitelných plnění od společností SANERI s.r.o. (dále jen „SANERI“), View Invest s.r.o. („View Invest“), King Company s.r.o. („King Company“), Centrum Consult s.r.o. („CC“), Bonaball a.s. („Bonaball“), APM Agency s.r.o. („APM Agency“), AINRING s.r.o. („AINRING“), Lyra.com s.r.o. („Lyra“), Orvald a.s. („Orvald“), a GROUP ANALYSIS („GA“). Předmětem fakturace byla následující plnění – zhodnocení projektu a návrh strategie, analýza trhu SK (obojí SANERI), vytvoření strategie zásobování nemocnic, průzkum spokojenosti návštěvníků lékáren, vytvoření strategie uvádění produktů na trh (vše Bonaball), zajištění studia (AINRING a View Invest), marketingová podpora (Lyra), analýza trhu zdravotnického materiálu (GA), návrh a realizace letákové kampaně (Orvald a CC), reklamní bannery na internetu (APM Agency a CC), průzkum trhu (King Company), reklamní předměty a reklamní bannery na LED obrazovce (CC). Žalobce podle správce daně neprokázal, že šetřená zdanitelná plnění fakticky přijal, že je přijal v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech, že je přijal právě od těch dodavatelů, kteří byli uvedeni na předmětných daňových dokladech, a že je v rámci své ekonomické činnosti použil k uskutečnění plnění vymezených v § 72 odst. 1 a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke shodnému závěru.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Podle žalobce správce daně a žalovaný opomíjí důkazní prostředky, které jim žalobce předložil. Pokud by je řádně hodnotili, museli by dojít k závěru, že předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta, a to společnostmi uvedenými na předložených daňových dokladech. Z dostupných důkazů zároveň vyplývá, že žalobce tato plnění následně využil v rámci své ekonomické činnosti v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce zdůraznil, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu může v daňovém řízení k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru.
4. Jiné důkazní prostředky než ty, které již předložil, žalobce nemá, neboť většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policií ČR. Zabavená dokumentace přitom nebyla vrácena vcelku a v příslušném trestním spise se nenachází. Policie ČR zabavila rovněž počítač M. M., jednatele žalobce, který byl následně vrácen poškozený. Podle žalobce pak trestní spis nebyl ještě v první polovině roku 2018 kompletní. Ještě k

datu 5. 4. 2018 neměl ani zástupce žalobce, jakožto obhájce jeho jednatele v trestním řízení, k uvedenému trestnímu spisu přístup (s odůvodněním, že spis stále není připraven k nahlížení vzhledem k jeho objemnosti). Žalobce tak nemohl ani vyhledat nezbytné podklady a důkazy z účetnictví dodavatelů (které bylo rovněž zabaveno Policií ČR).

5. Pochybnosti finančních orgánů jsou založeny výlučně na poznatcích získaných v rámci trestního řízení, přičemž finanční orgány tyto poznatky nijak neověřily, a to ani ve vztahu ke skutečnostem, jež vyšly najevo v pozdějších fázích daného trestního (vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 40 T 16/2015). Vycházely pouze z důkazů, které správce daně zajistil v přípravném řízení. Příslušné trestní řízení také dosud nebylo pravomocně skončeno. Jednatel žalobce podal odvolání, a tak je třeba jej nadále považovat za nevinného.
6. Některé důkazní prostředky pocházející z uvedeného trestního řízení navíc byly získány nezákonně, neboť o použití operativně pátracích prostředků (odposlechy, záznamy emailové komunikace, domovní a jiné prohlídky) ve vztahu k jednatelem žalobce rozhodoval v přípravném řízení absolutně místně nepříslušný Okresní soud v Ústí nad Labem.
7. Správce daně dále ke zdůvodnění svých pochybností využíval u obchodních případů, které nebyly předmětem uvedeného trestního řízení, stejné důkazní prostředky, jako u obchodních případů, které předmětem trestního řízení byly. Prostřednictvím analogie tak došel k závěrům, které jdou neoprávněně k tíži žalobce.
8. Ve vztahu k F. V. žalobce namítl, že žalovaný nijak neprokázal, že by pan . vydával fiktivní daňové doklady. Tuto skutečnost tvrdí pouze pan V. V průběhu výše uvedeného trestního řízení přitom vyšlo najevo, že pan V., jakožto spolupracující obviněný, ve svých výpovědích uváděl mnohé nepravdy, a to zejména ve vztahu k ujednáním mezi J. S. a jeho klienty, včetně žalobce. Finanční orgány se s touto skutečností nijak nevypořádaly, naopak braly výpověď pana V. z přípravného řízení za prokázanou.
9. K tabulkám „optimalizace“, poskytnutým panem V., které mají popisovat příslušné částky, jež měly být vráceny jednatelem žalobce za údajně fiktivní plnění, žalobce uvedl následující. O existenci těchto tabulek neměl, stejně jako jeho jednatel, žádné povědomí. Jediným, kdo do daných tabulek zadával data, byl F. V., aniž by tato data byla jakkoliv kontrolována nebo schvalována třetími osobami, např. panem S., který měl údajně vystupovat v roli organizátora celé trestné činnosti. O pravdivosti jednotlivých dat, jež byla v daných tabulkách zanesena, lze dle žalobce pochybovat, neboť výpověď pana V. je v mnohých částech nedůvěryhodná. Dokazování uvedenými tabulkami je absurdní, ani obžaloba v trestním řízení nebyla schopna prokázat (jinak než výpovědí pana V.), že by se data v nich obsažená zakládala na prokazatelných skutečnostech.
10. Podle žalobce nebyly vrácené finanční prostředky provizemi společností koncernu společnosti International Pharmaceutical Corporation a.s. (dále jen „IPC“), do něž náleží i žalobce, či provizemi jednatele žalobce. Jednatel žalobce tuto skutečnost mylně uvedl před správcem daně z důvodu neznalosti správné terminologie. Jednalo se o „zpětné bonusy“, které byly přijímány i od jiných dodavatelů. Skutečnost, že jednatel požadoval „zpětné bonusy“ v rámci běžných obchodních zvyklostí, je potvrzena i výpovědí pana S. před soudem v rámci trestního řízení. Žalobce ani jeho jednatel tudíž neměli povinnost vystavovat daňové doklady či opravné daňové doklady. Pan S. dále ve své výpovědi v trestním řízení uvedl, že „zpětné bonusy“ byly poskytovány v návaznosti na dosažení

určitého objemu realizovaných plnění. Pro jednatele žalobce tak nebylo možné přijaté „zpětné bonusy“ dodat, neboť souběžně s plněními pro žalobce byla poskytována i plnění pro ostatní společnosti koncernu IPC. Jednatel žalobce tak nebyl schopen určit, která část „zpětného bonusu“ náleží právě žalobci. Z toho důvodu byly dané finanční prostředky uloženy v trezoru v sídle žalobce a v bezpečnostních schránkách Československé obchodní banky do doby, než pan S. vystaví příslušné daňové doklady anebo zajistí jejich vystavení.

11. Způsob, jakým předmětné dodavatelské společnosti po zaplacení přijatého plnění žalobcem nakládaly se svými finančními prostředky, pak byl výhradně v moci těchto společností. Žalobce s tím nemůže být jakkoliv spojován. V průběhu trestního řízení vyplynulo, že pan S. platil M. P., jakožto subdodavateli, jeho náklady v hotovosti. Pan S. dále dostával od dodavatelských společností provize v hotovosti. Nemalé finanční částky byly vybírány i panem .. Dle žalobce budou tyto skutečnosti pravděpodobně důvodem, proč dodavatelské společnosti vybíraly přijaté finanční prostředky z účtu. Provedení plateb na účty dodavatelských společností tak podle žalobce představuje jeden z mnoha nepřímých důkazů o uskutečnění deklarovaných plnění. Žalobce by stěží poskytoval finanční prostředky za plnění, která by neobdržel.
12. Žalobce také namítl, že finančními orgány odmítnuté důkazy navrhoval jako nepřímé důkazy podporující jeho tvrzení. Postup finančních orgánů svědčí o jejich libovůli, neboť řádně nezduvodnily, proč tyto důkazy neprovedly. Správce daně měl dále zahájit daňové kontroly u jeho dodavatelů, pokud mu vznikly pochybnosti o deklarovaných plněních. Každá obchodní transakce má nejméně dva účastníky, přičemž pochybnosti se vztahují na celou transakci nikoliv pouze na stranu objednatele. Tyto daňové kontroly by pravděpodobně umožnily zjistit skutečnosti nezbytné k prokázání, že daná plnění dodavatelů proběhla tak, jak je deklarováno.
13. Podle žalobce dále důkazním prostředkem nemohou být přepisy audiozáznamů odposlechů, ale záznamy jako takové. Finanční orgány však nepracovaly s audiozáznamy odposlechů.
14. Žalobce odkázal na judikaturu Ústavního soudu, podle níž i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na dokladu (což ovšem není tento případ), je třeba umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky.
15. Dále žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž si daňové orgány musí být vědomy specifík důkazu protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz v souladu s dalšími důkazy získanými v daňovém řízení. Výslech obviněného je totiž prostředkem obrany obviněného, který tak může uvádět i nepravdu. Zároveň platí, že správce daně se nejprve musí pokusit znovu získat výpovědi svědků a veškeré relevantní důkazy. Důkazy získané v trestním řízení si správce daně může vyžádat pouze v případě, že tyto důkazy nelze v rámci daňového řízení zajistit.
16. V dalších částech žaloby žalobce postupně polemizuje se závěry, ke kterým žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým plněním. Žalobce také podrobně reaguje na vypořádání jeho odvolacích námitek ze strany žalovaného. Tyto námítky budou shrnuty v části rozsudku, která obsahuje posouzení věci krajským soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že bylo na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně (podrobně popsané v napadeném rozhodnutí) a aby prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak tvrdí. Na tom nic nemění ani tvrzení žalobce, že počítač jeho jednatele byl žalobci vrácen Policií ČR v nefunkčním stavu. Tuto skutečnost předně nelze přičítat k tíži správci daně. Důkazní prostředky, u nichž žalobce namítá tuto skutečnost, často nejsou ani součástí spisu trestního. Žalobce se zároveň dle žalovaného nechoval dostatečně obezřetně, pokud důkazní prostředky (dle vlastního tvrzení) uchovával výlučně ve vlastním počítači. Žalovaný zdůraznil, že žalobce správci daně vůbec nepředložil ani většinu ze studií a analýz v celkové hodnotě ve výši 17 783 200 Kč, ohledně některých z výstupů přitom žalobce uvedl, že je sám pro nepotřebnost skartoval. Toto tvrzení se dotýkalo zdanitelných plnění s datem uskutečnění v roce 2012, která měla být nicméně žalobci reálně dodána až na počátku roku 2013, jejichž celková pořizovací hodnota činila 4 050 000 Kč. Příslušná daňová kontrola přitom byla u žalobce zahájena v roce 2015. Žalobce si navíc v textu žaloby protiřečí. Na jednu stranu uvádí, že jeho jednatel vedl velkou většinu svých obchodních jednání ústně, a proto byly následné písemné smlouvy uzavírány velice jednoduše. Na druhou stranu namítá, že jeho jednatel působí ve velkém množství právnických osob, a tak není v jeho silách si vše pamatovat.
18. Pochybnosti správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ohledně toho, zda údaje deklarované na předložených daňových dokladech korespondují se skutečným stavem, nepramenily pouze z důkazů získaných od Policie ČR, nýbrž převážně z údajů poskytnutých správci daně samotným žalobcem, či z absence řádné auditní stopy, která má původ opět pouze ve sféře žalobce. Bylo tedy povinností žalobce v návaznosti na tyto řádně založené pochybnosti předložit takové důkazní prostředky, které bez jakýchkoli pochyb prokáží jím tvrzenou verzi skutkového stavu. Takové důkazní prostředky však žalobce nepředložil. Žalobce se svého důkazního břemene nemůže zbavit pouhým konstatováním, že žalovaný neposoudil důkazy v jejich souvislosti a ve vztahu k vývoji v rámci hlavního líčení trestního řízení ve věci sp. zn. 40 T 16/2015. K námitce žalobce, podle níž nebyly důkazní prostředky v trestním řízení získány v souladu se zákonem, žalovaný odkázal na strany 528 a 529 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2016, sp. zn. 40 T 16/2015.
19. Tvrzení F. V. o tom, že vydával fiktivní faktury, bylo v souladu s dalšími získanými důkazními prostředky. Právě v tomto tvrzení pak spočívá uznání viny F. V. v trestním řízení, a tak si lze jen stěží představit důvody, pro které by F. V. toto tvrzení uvedl nepravdivě. Skutečnosti uváděné žalobcem k osobě M. P. nejsou pro zdejší řízení relevantní.
20. Důkazní prostředky získané z trestního spisu hodnotil správce daně v daňovém řízení nezávisle na řízení trestním a neposuzoval vinu žalobce či jeho jednatele, ale toliko nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pochybnosti správce daně tedy vyplývaly mimo jiné z důkazních prostředků získaných z trestního řízení, nikoliv ze samotné skutečnosti, že jednatel žalobce je trestně stíhán.
21. K námitce žalobce, podle níž správce daně získal z trestního spisu výlučně důkazní prostředky svědčící v jeho neprospěch a nepřihlédl k důkazním prostředkům svědčícím v jeho prospěch, žalovaný uvedl, že žalobce si protiřečí. Sám totiž uvádí, že důkazy svědčící v jeho prospěch nejsou součástí trestního spisu. Navíc vzhledem k tomu, že v trestní věci

již byl vynesena rozsudek, lze jen stěží důvěřovat tvrzení žalobce, že trestní spis není dosud kompletní.

22. Žalovaný připomněl, že jednatel žalobce uvedl ve vztahu k jednotlivým společnostem v koncernu IPC, že mu byly vráceny provize ze zdanitelných plnění přijatých od předmětných dodavatelů. Žalobce k tomu namítl, že se nejednalo o provize, nýbrž o zpětné bonusy. Dle žalovaného ale bez ohledu na označení platí, že u zdanitelného plnění, u kterého bylo jeho příjemci vráceno v hotovosti 90 až 95 % z uhrazené částky základu daně, přičemž na tuto částku nebyl vystaven žádný daňový doklad, jsou bezpochyby dány vážné pochybnosti ohledně toho, zda takové zdanitelné plnění bylo poskytnuto v souladu s tím, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Ve světle této skutečnosti je relevantní otázkou, jak dodavatelé žalobce nakládali s finančními prostředky, které jim žalobce poukázal na jejich bankovní účty.
23. K analýze výsledků žalobcova hospodaření v letech 2009-2016 žalovaný uvedl, že daná analýza, i kdyby ji považoval za hodnověrnou, prokazuje toliko vývoj hospodářských výsledků žalobce. Nemůže však prokázat, a to ani nepřímou, že žalobce předmětná zdanitelná plnění fakticky přijal, že je přijal v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech, že je přijal právě od těch dodavatelů, kteří byli uvedeni na předmětných daňových dokladech, a že je v rámci své ekonomické činnosti použil k uskutečnění plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Není totiž vyloučeno, že by žalobce dosáhl v analýze uvedených výsledků, aniž by sporná zdanitelná plnění fakticky přijal, případně aniž by mu byla poskytnuta deklarovanými dodavateli, přičemž by žalobce tato plnění obstaral od třetích osob případně vlastními silami. Předložená analýza tak zjevně neprokazuje skutečnosti sporné v tomto řízení. Nebylo tedy ani účelné zadávat znalecký posudek, jelikož takový posudek by (ze stejných důvodů jako analýza sama) nebyl sto ověřit ani vyvrátit uvedenou spornou skutečnost.
24. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku, v níž dále polemizoval s jeho závěry. Nad rámec argumentace obsažené v žalobě zde žalobce namítl, že správce daně nemohl řádným způsobem unést své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti a závažnosti svých pochybností. Tvrzené pochybnosti ohledně předložených daňových dokladů totiž založil výhradně na důkazech získaných z trestního spisu, nikoliv na své vlastní vyhledávací činnosti. Porušil tak zásadu bezprostřednosti a zásadu součinnosti. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57, podle nějž důkazy mající původ v trestním řízení nemohou být jedinými rozhodujícími důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.
25. Žalobce trvá na tom, že správce daně pochybil, jestliže nepřipustil coby důkaz analýzu výsledků hospodaření vypracovanou F. B.. Analýza tak poskytuje důležité informace o ekonomických výsledcích žalobkyně a nepřímou i o tom, že žalobce využil získaná plnění v rámci své ekonomické činnosti pro účely stanovené v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Jen stěží si lze představit, že by žalobkyně dosáhla tak příznivých ekonomických výsledků nebýt plnění, která jsou předmětem tohoto řízení. Ve většině případů se jedná o plnění marketingové a analytické povahy, která jsou s ohledem na vysokou konkurenci na lékárenském trhu zcela nezbytná. Bez potřebných analytických dat a marketingových služeb by žalobce nebyl schopen obstát a neustále zlepšovat své postavení na trhu.

26. Ve vztahu ke své důkazní nouzi žalobce odkázal na náleze Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV.ÚS 591/08. V daném případě byl jediným relevantním důkazem, který mohl prokázat uskutečnění zdanitelného plnění (vedle formálně bezvadného účetního dokladu), výslech jednatele dodavatele, který však v důsledku jeho úmrtí nebyl možný. Ústavní soud v tomto rozhodnutí odmítl argumentaci Nejvyššího správního soudu, podle něž skutečnost, že jediný společník a jednatel dodavatele v průběhu vytýkácího řízení zemřel, nemůže jít k tíži finančních orgánů. Uvedenou argumentaci lze dle žalobce uplatnit i ve vztahu k daňovému subjektu, který nepředpokládanou situaci nezavinil a při své obchodní činnosti přiměřeně eliminoval možné riziko vyplývající z obchodních vztahů.
27. Žalobce je přesvědčen o tom, že při svém podnikání postupoval dostatečně obezřetně a obstarával si a uchovával veškeré doklady týkající se jeho podnikání tak, jak je to možné po daňovém subjektu v obdobném postavení spravedlivě požadovat, a v jakém je takové uchovávání přiměřené a vhodné s ohledem na povahu daného plnění. O tom svědčí i skutečnost, že i přes výše popsané pochybení Policie ČR žalobce správci daně předložil široké spektrum důkazů prokazujících jeho tvrzení, od daňových dokladů přes smluvní dokumentaci až po vzorky poskytnutého plnění. Po žalobci ale není možné objektivně požadovat, aby vyhověl téměř „šikanózním“ požadavkům finančních orgánů a zajišťoval si veškeré doklady a důkazní prostředky proti všem myslitelným a nestandardním situacím, jako je zásah vyšší moci, zabavení dokumentů orgány činnými v trestním řízení, zničení počítače apod. Takový požadavek by nepřiměřeně omezoval podnikatelskou činnost daňového subjektu ve prospěch neustálé archivace dokumentů na několika místech a jejich uchovávání i přes to, že dané dokumenty již plně splnily svůj účel, v účetnictví daňového subjektu zůstanou podloženy prostřednictvím smluv, daňových dokladů, výpisu z bankovního účtu a jejich využití se promítne v příznivém hospodářském výsledku daňového subjektu.

IV. Ústní jednání

28. Během soudního jednání, které se uskutečnilo dne 26. 2. 2020, zástupce žalobce zdůraznil, že jednotlivá sporná zdanitelná plnění by měla být posuzována samostatně. Většina z nich ani nebyla předmětem trestního řízení, z něž finanční orgány především vycházely. Pověřený pracovník žalovaného k tomu uvedl, že existovaly i pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění v souladu s předloženými doklady týkající se specificky jednotlivých plnění a žalobce nebyl schopen tyto pochybnosti rozptýlit. Předmětem trestního řízení navíc nebylo pouze plnění od společnosti SANERI. Zástupce žalobce na uvedené tvrzení reagoval sdělením, že měl na mysli plnění spočívající v dodání reklamních předmětů, nikoliv plnění od společnosti SANERI. Krajský soud následně provedl důkaz rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2016, sp. zn. 40 T 16/2015, a rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 29. 11. 2019, sp. zn. 3 To 121/2018, které si sám obstaral (ve vazbě na žalobní námitku, podle níž byly některé důkazy získané v předmětném trestním řízení pořízené nezákonně).
29. K dotazu soudu, zda trvá na návrzích na doplnění dokazování uplatněných v žalobě, zástupce žalobce uvedl, že bere zpět návrh na provedení svědecké výpovědi technického ředitele společnosti International Pharmaceutical Corporation, a.s., D. S.. S ohledem na skutečnost, že si krajský soud obstaral rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 40 T 16/2015, netrval zástupce žalobce ani na provedení důkazu audiozáznamy výpovědí

obžalovaných z daného trestního řízení (J. S., F. V., M. M., V. B. a B. H.). Zástupce žalobce setrval toliko na návrhu na provedení důkazu výpovědí P. F.. Krajský soud tomuto důkaznímu návrhu nevyhověl. Obdobný důkazní návrh žalobce uplatnil již v daňovém řízení. Jestliže by soud při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí shledal, že tento důkaz měl být proveden v daňovém řízení a že jeho neprovedení představuje takovou vadu řízení, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, soud by zrušil dané rozhodnutí a uložil správnímu orgánu, ať své pochybení napraví. Prováděním tohoto důkazu v soudním řízení by soud nahrazoval činnost správního orgánu, což není jeho úkolem.

V. Posouzení věci krajským soudem

30. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
31. Předmětem sporu v posuzované věci je otázka, zda žalobce uplatnil v souladu se zákonem nárok na odpočet daně, který má základ v daňových dokladech vystavených společnostmi SANERI, View Invest, King Company, CC, Bonaball, APM Agency, AINRING, Lyra, Orvald a GA.
32. Celkem 54 daňovými doklady žalobce deklaroval, že v období od prosince 2011 do února 2013 pořídil od uvedených společností zboží či služby, s vykázaným nárokem na odpočet daně ve výši 15 068 600 Kč (základ daně ve výši 74 905 833 Kč). K podrobnému rozpisu jednotlivých dokladů viz tabulku na str. 70 zprávy o daňové kontrole, eventuálně na str. 11-12 žalobou napadeného rozhodnutí.
33. Z daňového spisu plyne, že před zahájením daňové kontroly žalobce podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011, 2012 a 2013. Podstatou úprav základů daně provedených těmito dodatečnými daňovými přiznáními bylo vyloučení předmětných daňových dokladů z daňově účinných nákladů. Dodatečná daňová přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období žalobce nicméně nepodal.
34. V rámci vyhledávací činnosti správce daně nahlédl do trestního spisu, z nějž zjistil, že M. M. je stíhán pro dílčí skutky pokračujícího zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby. Pan M. byl obviněn z toho, že jako statutární orgán žalobce a dalších (s žalobcem personálně propojených) obchodních společností po předchozí dohodě s J. S. úmyslně zahrnul do daňových přiznání k DPPO jako daňově uznatelné výdaje a do daňových přiznání k DPH jako přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně fiktivní faktury – daňové doklady od různých dodavatelů, mj. i od společností SANERI, View Invest, King Company, CC, Bonaball, APM Agency, AINRING, Lyra, Orvald a GA. Předmětem plnění dle těchto faktur měla být např. marketingová podpora, vytváření strategií, průzkumy trhu, zhodnocení projektů, reklamní činnost, různé analýzy a strategická poradenství atd. Do protokolu o výsledku obviněného pan M. uvedl, že pokud se týká DPPO, tak doznává, co je mu kladeno za vinu. Celou záležitost bral jako běžnou daňovou optimalizaci, nedomníval se, že se jedná o něco nezákonného. Co se týče DPH, tak se pan M. domnívá, že státu nemohla vzniknout žádná škoda, protože daňová povinnost byla snížena na straně odběratelů o stejnou částku, o jakou byla zvýšena na straně dodavatelů.

35. Správce daně v návaznosti na uvedená zjištění zahájil u žalobce dne 10. 4. 2015 daňovou kontrolu DPH v plném rozsahu za zdaňovací období březen až prosinec 2012. Později tuto daňovou kontrolu rozšířil o zdaňovací období prosinec 2011, únor 2012, leden 2013 a únor 2013 a její rozsah omezil na přijatá zdanitelná plnění od výše vyjmenovaných dodavatelů. Výstupem z daňové kontroly byl závěr, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění předmětného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností SANERI, View Invest, King Company, CC, Bonaball, APM Agency, AINRING, Lyra, Orvald a GA. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci DPH za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období v celkové výši 15 068 600 Kč.
36. Žalovaný následně (žalobou napadeným rozhodnutím) k odvolání žalobce změnil jednotlivé platební výměry v části vymezující splatnost doměřené daně a penále, ve zbytku ponechal rozhodnutí správce daně beze změny. Žalovaný se v zásadě ztotožnil se závěry správce daně. Pouze se na rozdíl od správce daně nezabýval tím, zda žalobce prokázal, že zdanitelná plnění deklarovaná na daňových dokladech použil v rámci ekonomické činnosti k uskutečnění plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Posouzení této skutečnosti bylo dle žalovaného nadbytečné, neboť závěr o neprokázání přijetí zdanitelných plnění v souladu s údaji deklarovanými na daňových dokladech plně postačoval pro neuznání uplatněného odpočtu daně.
37. Žalobce v obsáhlé žalobě (celkem 59 stran, dále doplněných 10stránkovou replikou k vyjádření žalovaného) uplatnil celou řadu námitek, kterými napadá jak procesní postup, tak hmotněprávní závěry finančních orgánů. Nutno dodat, že mnohé námitky se v průběhu žaloby v různých podobách opakují. Krajský soud proto předesílá, že nepovažuje za účelné (a s ohledem na rozsah žaloby ani za možné) podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
38. Krajský soud rozčlenil svou argumentaci následujícím způsobem. Nejprve se vyjádří k žalobním námitkám týkajícím se důkazů získaných z trestního řízení (*část V.1 rozsudku*). Poté shrne skutečnosti společné pro všechna posuzovaná plnění, které založily pochybnosti finančních orgánů o uskutečnění těchto plnění žalobcem deklarovaným způsobem (*V.2*). Následně se bude blíže zabývat otázkou, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ve vztahu k jednotlivým plněním od společností CC a Orvald (*V.3*), od společnosti Bonaball (*V.4*), od společnosti SANERI (*V.5*), od společnosti GA (*V.6*), od

společnosti APM Agency (V.7), od společností AINRING a View Invest (V.8), od společnosti King Company (V.9) a od společnosti Lyra (V.10).

V.1 Důkazy získané z trestního řízení

39. Mnoho z žalobcem uplatněných námitek se týká vztahu daňového řízení a trestního řízení, použitelnosti důkazů získaných původně v trestním řízení v řízení daňovém a interpretace skutečností zjištěných z těchto důkazů finančními orgány.
40. Krajský soud předně přisvědčuje žalovanému, že finanční orgány nikde neuvádějí, že se M. M. dopustil trestného činu zkrácení daně. O panu M. hovoří toliko jako o obviněném (eventuálně obžalovaném) z trestného činu zkrácení daně, samy tedy nehodnotí, zda se trestný čin stal či nikoliv (což by jim skutečně nepříslušelo). Finanční orgány pouze vycházely z poznatků získaných v souběžně probíhajícím trestním řízení a aplikovaly je v daňovém řízení. Takový postup není sám o sobě nepřipustný.
41. Žalobce namítá, že finanční orgány vycházely pouze z důkazů, které správce daně zajistil v přípravném řízení a že příslušné trestní řízení dosud nebylo pravomocně skončeno. Krajský soud k tomu uvádí, že v době rozhodování žalovaného předmětné trestní řízení skutečně nebylo pravomocně skončeno. Alespoň prvostupňové soudní rozhodnutí však již bylo vydáno, Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 16. 12. 2016, sp. zn. 40 T 16/2015, shledal obžalované J. S., M. M. a několik dalších osob vinnými zločinem zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), odst. 3 trestního zákoníku. Městský soud uložil J. S. podmíněný trest odnětí svobody, trest zákazu činnosti a trest propadnutí majetku, M. M. pak uložil podmíněný trest odnětí svobody, peněžitý trest a trest propadnutí náhradní hodnoty. *Obiter dictum* lze dodat, že Vrchní soud v Praze následně rozsudkem ze dne 29. 11. 2019, sp. zn. 3 To 121/2018, potvrdil výrok o vině i trestu v případě M. M., ve vztahu k J. S. zrušil výrok městského soudu o uložení (podmíněném) trestu odnětí svobody a nově rozhodl, že se J. S. odsuzuje k (nepodmíněnému) trestu odnětí svobody v trvání šesti roků.
42. K námitce žalobce, že finanční orgány neporovnaly poznatky získané v přípravném řízení se skutečnostmi, které vyšly najevo v pozdějších fázích daného trestního řízení, krajský soud uvádí, že žalobce blíže nespecifikoval, jaké konkrétní poznatky svědčící v jeho prospěch měly vyjít najevo v pozdějších fázích předmětného trestního řízení. Ze shrnutí skutkového stavu zjištěného Městským soudem v Praze v průběhu hlavního líčení žádné takové poznatky nevyplývají, spíše naopak.
43. Podle městského soudu na „přelomu let 2007 a 2008 navázal obžalovaný Ing. J. S. spolupráci s obžalovaným F. V. a s určitým časovým odstupem – v roce 2010 – pak s obžalovaným R. P.. První z nich – obžalovaný F. V. – tehdy jednal mimo jiné za společnosti APM Agency s.r.o., Ainring s.r.o., Orvald a.s. a Bonaball a.s., druhý z nich – obžalovaný R. P. – za společnosti Saneri s.r.o., Martibe s.r.o., Maben Expert s.r.o., Group Analysis s.r.o. a Linar s.r.o. Tyto společnosti tehdy nevyvíjely žádnou podnikatelskou činnost, avšak obžalovaný J. S. je využil v systému umožňujícím zájemcům o něj vyvést disponibilní finanční prostředky z jejich podnikatelské činnosti mimo účtované majetkové hodnoty za účelem jejich použití pro jejich vlastní potřebu nebo k financování určitých kroků spojených s jejich podnikatelskými aktivitami, a zároveň vytvářející podmínky pro „daňovou optimalizaci“ v jimi řízených podnikatelských subjektech s cílem takto naložit s disponibilními finančními prostředky daných podnikatelských subjektů – a v té souvislosti též ve snaze zkrátit daňové povinnosti

nebo získat určité daňové výhody – obžalovaný Ing. J. S. plánoval, organizoval a zajišťoval – po předchozí dohodě s osobami jednajícími za ony podnikatelské subjekty vystupující v pozici odběratelů – vystavování dodavatelských faktur za předstírané služby a práce nebo za činnosti prováděné pouze naoko, aniž by měly deklarovaný ekonomický efekt a hodnotu a aniž by plnily navenek prezentovaný účel. Činil tak tím způsobem, že po upřesnění předmětu fakturace s odběratelem a po dohodnutí výše fakturované částky předal potřebné údaje buď obžalovanému F. V. nebo obžalovanému R. P. s pokynem vystavit fakturu za některou ze společností, jejichž jménem jednali, a po vyhotovení faktury ji doručil odběrateli nebo jejím doručením pověřil obžalovaného F. V. nebo obžalovaného R. P.. Všichni tři přitom takto jednali s vědomím toho, že ke zdanitelnému plnění deklarovanému na vystavovaných fakturách nedošlo, případně že byl předmět fakturace vytvořen pouze formálně a fakturované činnosti nemohly splnit navenek prezentovaný účel, stejně jako s vědomím toho, že vystavují doklady, které neodpovídají skutečnosti a budou neoprávněně zahrnuty do účetnictví jednotlivých odběratelů a následně do jejich daňových přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických či fyzických osob za příslušná zdaňovací období, takže ovlivní jejich daňové povinnosti. Obžalovaný J. S. v návaznosti na to, po uskutečnění plateb za takto fakturované služby a práce ze strany odběratelů, zajišťoval výběr uhrazených částek z bankovních účtů dodavatelských společností v hotovosti buď prostřednictvím obžalovaného F. V., jenž k tomu dále využíval R. V., nebo prostřednictvím obžalovaného R. P., jenž k tomu využíval H. B., M. B. a L. L.. Tito následně předávali vybrané peníze obžalovanému Ing. J. S., který po odečtení provizí, buď osobně nebo opět prostřednictvím F. V. nebo R. P., příp. svého bratra P. S., zajišťoval předávání zbylých částek v hotovosti zpět odběratelům, resp. osobám za ně jednajícím (...) “. F.k V. pak po zhoršení vztahů s J. S., k němuž došlo v roce 2012, „pokračoval ve spolupráci s částí odběratelů bez jeho vědomí s využitím společností King Company s.r.o., View Invest s.r.o. a Centrum Consult s.r.o. a faktur vystavovaných na předstíraná zdanitelná plnění jejich jménem“ (str. 363-364 cit. rozsudku).

44. Jménem odběratelů zapojených do daného systému jednal, kromě jiného, obžalovaný M. M. – jednatel (eventuálně předseda představenstva) žalobce a dalších společností z koncernu IPC. Faktury specifikované ve výroku o vině rozsudku městského soudu vystavené za popsanych okolností zahrnul do daňových přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob za jednotlivá zdaňovací období, ačkoli věděl, že „ke zdanitelnému plnění, uvedenému na těchto fakturách, nedošlo, případně předmět fakturace byl vytvořen pouze formálně a deklarované činnosti nemohly splnit a ani nesplnily svůj účel, takže se jednalo o účelové vykazování přijatých zdanitelných plnění, ovlivňující příslušnou daňovou povinnost.“
45. M. M. takto v době od 25. října 2010 do 9. července 2013 podával u příslušných finančních úřadů daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob žalobce (a dalších společností z koncernu IPC), „do nichž cíleně zahrnoval faktury o přijatých zdanitelných plněních, k nimž ve skutečnosti nedošlo nebo které byly prováděny pouze naoko a nemohly splnit a ani nesplnily svůj účel. Tyto faktury si opatřil po předchozí dohodě s obžalovaným Ing. J. S., jenž je na objednávku obdržel od obžalovaných F. V. a R. P., a počínaje lednem roku 2013 přímo na základě dohody s obžalovaným F. V.. Jednalo se o faktury vytvořené za účelem ovlivnění daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob, a také s cílem získat finanční hotovost pro vlastní potřebu. Provedené platby mu totiž byly po odečtení provize vráceny zpět v hotovosti, ať už přímo nebo prostřednictvím zaměstnance obžalovaného B. H.. Přitom takto konkrétně - jako jednatel společnosti Interpharmac s. r. o. v době od 25. října 2010 do 26. listopadu 2012

podával u Finančního úřadu v Hradci Králové a následně u Finančního úřadu pro Prahu 1 daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů právnických osob, do nichž úmyslně zahrnoval výše ve výroku o vině tohoto rozsudku specifikované faktury o předstíraných přijatých zdanitelných plněních od dodavatelských společností Ainring s.r.o., Orvald s. r. o., Bonaball a. s., APM Agency s. r. o., Linar s. r. o., Saneri s.r.o., Group Analysis s. r. o. – jejichž vyhotovení zajišťovali obžalovaní F. V. a R. P. podle pokynů obžalovaného J. S. – a Centrum Consult s. r. o. a King Company s. r. o. – vystavovaných obžalovaným F. V. bez vědomí obžalovaného J. S. – za zajištění studia na First university of Washington, za marketingovou podporu, za vytváření podnikatelských strategií, za průzkumy trhu, za reklamní činnosti, za zhodnocení projektů, za strategické poradenství, za vytváření logistických systémů a za provádění průzkumů a analýz, a které mu na jeho pokyn opatroval obžalovaný B. H. (...)“ (str. 364-365).

46. Krajský soud dává žalobci v obecné rovině za pravdu v tom, že použití důkazů získaných původně v trestním řízení v řízení daňovém podléhá určitým omezením. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků podaných v jiných řízeních o právech a povinnostech než v daňovém řízení, v němž má dotyčná listina sloužit jako důkaz, mohou být podkladem pro rozhodnutí, není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky, byly-li pořízeny i v jiných ohledech v souladu se zákonem a dostaly-li se do sféry správce daně zákonným způsobem. Uvedené listiny musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění z nich vyplývající upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčných svědků. Krajský soud konstatuje, že tyto podmínky byly v nyní posuzované věci splněny. Žalobce ostatně ani konkrétně nenamítá, že by tomu bylo jinak. Žalobce neuvádí nic o tom, že by například nemohl být přítomen výsledkům svědků prováděným v předmětném trestním řízení, na jejichž výpovědi správce daně odkazuje (respektive že by předmětným výsledkům nemohl být přítomen jednatel žalobce, M. M.).
47. K odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 krajský soud uvádí, že Nejvyšší správní soud zde navázal na závěry, které vyslovil ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a dále je rozvinul. Poukázal přitom jednak na skutečnost, že výslech obviněného je zároveň prostředkem jeho obhajoby, obviněný tak může uvádět i nepravdu, což může ovlivnit výpovědní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného pro účely daňového řízení. Dále konstatoval, že listina zachycující výpověď osoby v trestním řízení nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu. V nyní posuzované věci však nelze tvrdit, že by jediné rozhodující důkazy, kterými by správce daně unesl své důkazní břemeno, měly původ v trestním řízení. Pochybnosti správce daně o uskutečnění sporných plnění žalobcem deklarovaným způsobem plynuly i z důkazů, které neměly původ v trestním řízení (v podrobnostech ve vztahu k jednotlivým plněním viz níže). Tyto důkazy zároveň nebyly v rozporu s důkazy získanými z trestního řízení, z nichž správce daně vycházel.
48. Pokud jde o omezenou výpovědní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného, žalobce rozporuje zejména poznatky získané z výpovědi F. V.. Podle žalobce je tato výpověď

nevěrohodná, samotný F. V. ji měl v průběhu hlavního líčení upravit. Krajský soud k tomu uvádí, že (stejně jako městský soud) nevidí důvod, proč by měl považovat výpověď pana V. za nevěrohodnou. A byť třeba mohl pan V. některá svá dílčí sdělení během hlavního líčení modifikovat, podstata jeho výpovědi zůstala stejná jako v přípravném řízení (srov. str. 403-415 cit. rozsudku městského soudu a str. 9-11 zprávy o daňové kontrole). Navíc finanční orgány nepřistupovaly k výpovědi F. V. nekriticky, nelze říct, že by postavily své závěry výhradně na tomto důkazu. Skutečnosti zjištěné z výpovědi F. V. nejsou v rozporu se skutečnostmi zjištěnými z jiných důkazů, ať již jde o další důkazy, které mají původ v trestním řízení, či o důkazy obstarané správcem daně výhradně pro účely daňového řízení (v podrobnostech viz níže).

49. Podle žalobce dále důkazním prostředkem nemohou být přepisy audiozáznamů odposlechů, ale pouze záznamy jako takové. K této námitce krajský soud uvádí, že neexistuje žádný racionální důvod, proč by finanční orgány nemohly vycházet z přepisů audiozáznamů odposlechů pořízených v trestním řízení. Důvodem k tomu, proč trvat na provedení důkazu samotnými audiozáznamy, by případně mohla být existence indicí o tom, že přepisy audiozáznamů byly pořízeny nepřesně. Nic takového ale žalobce netvrdí.
50. K námitce žalobce, podle níž finanční orgány nemohly mít přístup k veškerým dokumentům tvořícím spis v trestním řízení, neboť ještě na počátku dubna 2018 nebyl daný spis k nahlédnutí ani jednateli žalobce, jakožto obžalovanému, krajský soud uvádí, že mu nepřísluší hodnotit, jakým způsobem vedl svůj spis Městský soud v Praze (a jak probíhalo nahlížení do tohoto spisu, ať už ze strany obžalovaného, či finančních orgánů). Zároveň souhlasí s žalovaným, že žalobce si v tomto bodě protiřečí – na jednu stranu tvrdí, že nemohl řádně nahlížet do trestního spisu, na druhou stranu uvádí, že tento spis neobsahoval všechny doklady, které mu zabavila Policie ČR. Ničím nepodložené tvrzení žalobce o tom, že z trestního spisu se „ztratily“ důležité doklady, se krajskému soudu jeví jako účelové. Žalobce se tímto tvrzením nemůže zbavit své povinnosti unést důkazní břemeno v daňovém řízení.
51. K návrhu žalobce na provedení důkazu audiozáznamem výpovědi J. S., která byla učiněna v trestním řízení, krajský soud konstatuje, že správce daně se pana S. pokusil sám vyslechnout, ten ale odmítl v daňovém řízení vypovídat. Audiozáznam výpovědi pana S. v trestním řízení by nicméně představoval nadbytečný důkazní prostředek, který by již nemohl na hodnocení finančních orgánů (vzhledem ke skutkovému stavu vyplývajícimu z jiných důkazů) nic změnit. I kdyby totiž výpověď pana S. měla potvrzovat tvrzení žalobce o uskutečnění posuzovaného zdanitelného plnění, nebyla by tato výpověď věrohodná. Shodně ostatně hodnotil jeho výpověď i trestní soud.
52. Krajský soud dává žalobci za pravdu v tom, že některé z nyní posuzovaných daňových dokladů nebyly zahrnuty mezi doklady, které posuzovaly orgány činné v trestním řízení. To ale neznamená, že by důkazy získané v předmětném trestním řízení s nimi neměly žádnou souvislost a finanční orgány z nich nemohly v daňovém řízení vycházet. Svědčí totiž o existenci obecné praxe „daňových optimalizací“ prováděných žalobcem (a dalšími společnostmi, které jsou s žalobcem personálně propojené), přičemž nyní posuzované obchodní transakce vykazují mnoho společných rysů s transakcemi, které byly předmětem trestního řízení. Zároveň je nutno opětovně zdůraznit, že finanční orgány u žádné z posuzovaných transakcí nevycházely pouze z důkazů obstaraných z trestního řízení.

53. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž byly některé důkazy získané z trestního řízení pořízeny nezákonně, neboť o použití operativně pátracích prostředků (odposlechů, záznamů emailové komunikace, domovních a jiných prohlídek) v přípravném řízení rozhodoval místně nepřislušný Okresní soud v Ústí nad Labem. Danou otázkou se zabýval i Městský soud v Praze v rozsudku sp. zn. 40 T 16/2015 a krajský soud s jeho argumentací plně ztotožňuje.
54. Městský soud na str. 528 a 529 uvedeného rozsudku konstatoval, že obhajoba namítla nepoužitelnost některých důkazů poukazem na výklad § 26 trestního řádu učiněný Ústavním soudem v nálezu ze dne 19. 4 2016, sp. zn. Pl. ÚS 4/14. Ústavní soud se zde vyslovil k řešení otázky určení příslušnosti okresních soudů pro přípravné řízení ve věcech v příslušnosti krajských a vrchních státních zastupitelství tak, že v rozporu s článkem 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod by byl takový výklad § 26 trestního řádu, podle kterého by bylo ponecháno na úvaze státnímu zástupci krajského nebo vrchního státního zastupitelství, jaký z okresních soudů v jeho obvodu zvolí, resp. ke kterému z nich podá příslušný návrh. V takových případech je tedy na místě aplikovat obecnou úpravu místní příslušnosti soudů v trestním řádu a dané návrhy směřovat vůči okresním soudům místně příslušným podle § 18 trestního řádu. Ústavní soud tak fakticky změnil svůj postoj k dané otázce, neboť až do té doby akceptoval opačnou praxi krajských a vrchních státních zastupitelství, byť k ní vyslovoval určité výhrady. Nedovodil však procesní nepoužitelnost důkazů opatřených úkony provedenými v přípravném řízení na základě příkazů vydaných místně nepřislušnými soudy.
55. Sám Ústavní soud pak také v uvedeném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 4/14 výslovně odmítl možnost uplatnit v daných případech zásadu tzv. incidentní retrospektivy. V bodě 120 odůvodnění citovaného nálezu zdůraznil, že jím nově provedený výklad zmíněných ustanovení a z něj vyplývající závěry nedopadají na pravomocně skončené věci, ani na věci neskončené do dne jeho vyhlášení, v nichž byly provedeny příslušné úkony přípravného řízení před dnem jeho vyhlášení, a to s tím, že je třeba je aplikovat až na úkony přípravného řízení činěné v neskončených trestních věcech po datu jeho vyhlášení (tedy po dni 2. 5. 2016).
56. Podle Městského soudu v Praze tak sice ve věci sp. zn. 40 T 16/2015 byla část důkazů opatřena úkony provedenými na základě příkazů vydaných okresním soudem, který nebyl podle výkladu zaujatého Ústavním soudem v citovaném nálezu místně příslušný k jejich vydání, a to Okresním soudem v Ústí nad Labem. Avšak stalo se tak před datem vyhlášení tohoto nálezu, takže s ohledem na výše uvedené nebylo na ně možné jeho závěry vztáhnout. Tyto důkazy (konkrétně důkazy opatřené provedenými domovními prohlídkami, prohlídkami jiných prostor a odposlechy telekomunikačního provozu) tedy nejsou procesně nepoužitelné.

V.2 Skutečnosti společné pro všechna plnění.

57. Krajský soud při hodnocení závěrů finančních orgánů vycházel z úpravy podmínek pro uplatnění odpočtu DPH obsažené v § 72 a násl. zákona o DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle § 73 odst. 1 písm. a) téhož zákona je základní podmínkou pro možnost uplatnění nároku

na odpočet daně, kterou vůči plátcí uplatnil jiný plátec, prokázání tohoto nároku daňovým dokladem.

58. Samotným předložením (formálně bezvadného) daňového dokladu však nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Zákon nestojí na formálním vykazání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107). Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, konstatoval, že ani „*doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.*“ Pro uplatnění nároku na odpočet daně nestačí ani prokázat, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, je třeba prokázat, že k jeho přijetí došlo deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 – 56, a ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 91/2013 – 38).
59. Dále je třeba uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu (dále jen „daňový řád“). Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).
60. V nyní posuzované věci správce daně zjistil následující skutečnosti, které zpochybňují věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem. Žalobce podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2011, 2012 a 2013, přičemž podstatou úprav základů daně provedených těmito dodatečnými daňovými přiznáními bylo vyloučení předmětných daňových dokladů z daňově účinných nákladů. Jednatel žalobce, pan M., v trestním řízení částečně doznal svou vinu ze zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, byť pouze ve vztahu k DPPO.
61. V daňovém řízení, na dotaz správce daně, zda potvrzuje svou výpověď, kterou podal Policii ČR v přípravném řízení, pan M. uvedl: „*Tím bylo myšleno, že jsem se doznal, že šly zpět provize, pro mě ty faktury nebyly fiktivní. Řekl jsem v podstatě, že ty činnosti proběhly, ale samozřejmě je to věc právníků, kteří navrhli další postup řešení. Tam se potvrdilo to, že šly zpátky nějaké provize, a o to tam jde. Plnění na základě těch faktur proběhlo. Proti těm*

plněním šly zpátky provize. Doznal jsem se k tomu, že mi přišly zpět provize ve výši odhadem 90 % až 95 % ze základu daně fakturovaných částek.“

62. Ve vyjádření zaslaném správci daně dne 20. 7. 2015 žalobce připustil, že v některých případech byly vypláceny provize, jejich výše ani četnost nebyla evidována, a to z důvodu, že žalobce o těchto provizích od svých dodavatelů doposud neobdržel doklady. Přijaté provize byly uloženy v trezoru v sídle žalobce (a následně zabaveny Policií ČR). Žalobce vyčkával na doklady o těchto platbách, aby mohl předmětné finanční prostředky řádně zahrnout do účetní evidence.
63. Podle žalovaného je uvedené vysvětlení nelogické. Pokud by žalobce měl od svých dodavatelů skutečně obdržet provize (obecně vzato úplatu za nějakou službu), pak by to byl sám pan M., respektive žalobce, kdo měl toto plnění fakturovat a vystavit daňový doklad odběrateli. Tvrzení žalobce o jeho čekání na to, až mu dodavatelé vystaví faktury na provize, které mu byly vyplaceny, je dle žalovaného účelové i s ohledem na skutečnost, že dle § 21 zákona o DPH je plátce povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Tvrzení žalobce v tom smyslu, že ukládal provize do trezoru a čekal (několik let) až obdrží daňové doklady, aby je mohl záúčtovat, tak nelze považovat za věrohodné nejen s ohledem na nelogičnost tohoto postupu, ale i s ohledem lhůtu pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu, která činí tři roky. Pokud by tvrzení žalobce bylo pravdivé, pak by dle žalovaného bylo přiléhavější mluvit o krácení tržeb z jeho strany a vyčkávání na uplynutí lhůty pro stanovení daně, což je forma krácení daní.
64. Správce daně si dále od bankovních ústavů, u nichž měli jednotliví dodavatelé žalobce vedeny své účty, vyžádal informace o pohybech na těchto účtech. Takto zjistil, že na dané bankovní účty byly připisovány platby odpovídající hodnotám a variabilním symbolům uvedeným na žalobcem přijatých fakturách. Téměř u všech příchozích plateb byl však během několika dní proveden přímý výběr hotovosti, nebo došlo k přeposlání platby na jiný účet, který patřil některé jiné z těchto dodavatelských společností, a hotovostní výběr byl proveden u ní. Po vybrání hotovosti (úhrad od žalobce) z účtů dodavatelských společností zůstávaly na jejich účtech minimální zůstatky a nebyly z nich (s výjimkou společnosti GA, která měla jednoho zaměstnance), hrazeny žádné provozní výdaje, které by svým charakterem odpovídaly běžné podnikatelské činnosti. Dle sdělení ČSSZ ostatní dodavatelské společnosti neměly žádné zaměstnance.
65. F. V. vypověděl v přípravném řízení (coby obviněný), že vystavoval fiktivní faktury za společnosti View Invest, King Company, CC, Bonaball, APM Agency, Orvald a AINRING, přičemž jedním z klientů byl i žalobce: *„Pan S. mi předával informace, jaké částky je potřeba vyfakturovat na jaké předměty činnosti. Předmětem fakturací byla webová reklama, marketingové studie, průzkumy trhu, IMS data atd., z nichž byly realizovány pouze webová reklama formou zobrazení bannerů na webových stránkách www.business-inform.com a IMS data, které však byly nadhodnoceny. Materiály k průzkumům trhu a propagační materiály si odběratelé buď zajistili sami, nebo je sami vytvořili. U všech fakturovaných činností bylo smyslem pro odběratele získat volné finanční prostředky v hotovosti prostřednictvím těchto fiktivních faktur. Společností APM Agency a AINRING neměly žádné zaměstnance, pouze vystavovaly faktury, nikdy však žádné studie společností APM Agency a AINRING nebyly provedeny, a to ani subdodavatelem. Za společnosti AMP*

Agency jsem podepisoval doklady já svým jménem za společnost AINRING pan J. V., jako jednatel společnosti. Následně mi pan V. nechal vytvořit podpisové razítko. Razítko, kterým jsem opatřoval tyto doklady, jsem měl u sebe já. Za APM Agency, AINRING, Orvald, Centrum Consult, King Company a View Invest jsem jednal na základě plné moci. Ve společnosti Orvald jsem byl zapsán jako člen představenstva. Odběratelé zaplatili převodem na účty společností APM a AINRING za fiktivní faktury, k těmto účtům jsem měl dispoziční práva. Pan S. se vždy dotazoval na příchod platby na účty. Následně jsem od pana S. dostal podklady, kolik hotovosti se má vybrat. Následně jsem hotovost vybral a předal ji panu S.. V období od roku 2008 až 2012 jsem tuto hotovost převážně vybíral já, jen v případech, kdy jsem nemohl vybírat tuto hotovost, vybíral pan R. V. a předával ji panu S. (...)“.

66. *Předměty fakturace byla dále „webová reklama, marketingové průzkumy, reklamní předměty, zprostředkování studia na online universitě First University of Washington, na tyto činnosti jsem vystavoval fiktivní faktury za společnosti APM Agency, AINRING, Orvald, Bonaball. Na konci roku 2012 byla součástí fakturovaných plnění reklama na velkoplošných LED obrazovkách. Obrazovky jsme neprovozovali, jednalo se pouze o fakturace, plnění nebylo reálné. Zhruba od podzimu 2012 jsem dostával pokyny přímo od pana M. a pana H.. Pokyny jsem dostával e-mailem nebo osobně. Dostal jsem informaci, na jaké plnění a v jaké výši mám vystavit fiktivní faktury, provize byla 5 %, zbytek hotovosti po odečtení provize se vracel odběrateli. Po úhradách fiktivních faktur se z účtů APM Agency a Orvald vybrala hotovost, většinou prostřednictvím pana Věbra, která byla ponížena o provizi 5 % a vracela se odběratelům společností Centrum Consult, King Company, View Invest. Hotovost jsem odběratelům většinou předával sám, výjimečně ji předával pan V.“.*
67. B. H., který byl obviněn ze zajišťování vystavování a zprostředkování fiktivních faktur, v přípravném řízení uznal, že je to částečně pravda. Není však pravdou, že by osobně zajišťoval vrácení zbylé částky ponížené o provizi zpět předmětným odběratelům. Žádné peníze osobně z účtu ani odjinud nevybíral. Ve společnostech Interchemia a IPC byl jen zaměstnanec a plnil pracovní povinnosti, které mu zaměstnavatel zadával. Na pokyn nadřízených, tj. pana M. a pana V., skutečně nechával vystavovat od pana S. nebo pana V. faktury, on sám z toho neměl žádný osobní profit a lituje, že přispěl k trestné činnosti.
68. Správce daně dále od Policie ČR získal excelové „tabulky optimalizace“ za roky 2011 a 2012, zajištěné na výpočetní technice F. V.. Pan V. k těmto tabulkám při výslechu uvedl, že je vytvářel podle požadavků pana S., aby byla vedena evidence vystavených faktur, jejich úhrady, rozdělení provizí a vratek zpět zadavatelům. Z tabulek je dále patrné, že ze základu daně jednotlivých dokladů byla vypočítávána marže ve výši 5 až 6 %, která byla připočítávána k DPH jednotlivých dokladů a tato částka byla následně dále rozdělována. Z jednotlivých dokladů byly v tabulkách vypočítávány částky odpovídající 94 resp. 95 % základu daně předmětných dokladů.
69. Blíže viz str. 16-20 žalobou napadeného rozhodnutí.
70. K námitkám, kterými žalobce zpochybňuje uvedené závěry, krajský soud uvádí následující. K věrohodnosti výpovědi pana V. se soud vyjadřoval již v části V.1 rozsudku. Ze stejných důvodů, pro které považuje za věrohodnou předmětnou výpověď, hodnotí soud jako věrohodné také údaje, které jsou obsaženy v tabulkách „optimalizace“ (vyplňovaných právě panem V.). Dokazování těmito tabulkami není absurdní, jak namítá žalobce, naopak jde o důkazy, které vhodně dokreslují skutkový stav zjištěný z dalších provedených důkazů. Neobstojí ani argumentace žalobce, podle níž nebyly vrácené

finanční prostředky provizemi společností koncernu IPC, či provizemi jednatele žalobce, ale jednalo se o „zpětné bonusy“. Skutečnost, jak žalobce tyto pohyby finančních prostředků formálně nazve, nemění nic na podstatě věci. Tedy že platby za posuzovaná plnění se z velké části vracely zpět žalobci, což svědčí tomu, že se jednalo o fiktivní plnění (jak uváděl pan V. a jak o tom svědčily i další důkazy).

71. Žalobce dále namítl, že podle judikatury Ústavního soudu i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na dokladech, je třeba umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Krajský soud nerozumí tomu, z jakého důvodu by měla být daná judikatura relevantní pro nyní posuzovanou věc, jestliže žalobce (jak sám zdůrazňuje) nikdy ani netvrdil, že by skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na předloženém dokladu.
72. Poukaz žalobce na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, je nepřipadný. Ústavní soud posuzoval skutkově odlišnou situaci, v nyní posuzované věci nebylo žalobci znemožněno prokázat uskutečnění zdanitelných plnění tím, že by došlo k úmrtí jediného možného svědka. S ohledem na výše podrobně shrnutá zjištění učiněná orgány činnými v trestním řízení nelze žalobci přisvědčit, že při svém podnikání postupoval dostatečně obezřetně a obstarával si a uchovával veškeré doklady týkající se jeho podnikání tak, jak je to možné po daňovém subjektu v obdobném postavení spravedlivě požadovat. Požadavky finančních orgánů na žalobce zcela jistě nebyly „šikanózní“.
73. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal se všemi hlavními námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jeho rozhodnutí tak zcela jistě není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Krajský soud zároveň neshledal, že by finanční orgány nepřipustně zasáhly do práv žalobce tím, že by neprovedly některý z jím navrhovaných důkazů. V případě, kdy žalobcem navrhované důkazy neprovedly, řádně zdůvodnily, proč taky učinily.

V.3 Plnění od společností CC a Orvald

74. Žalobce deklaroval, že od společnosti CC pořídil reklamní předměty, reklamní bannery a letákové kampaně. Pořízené reklamní předměty měly zahrnovat gelové podložky pod myš (2500 kusů), bezdrátové myši k PC (3100 kusů), dvoupatrové držáky na poznámkový blok (3000 kusů), kožené organizéry classic A4 šestikroužkové (3000 kusů), trička s logem žalobce v různých barevných kombinacích a v různých velikostech (každá varianta cca. 700-1000 kusů), bílé ručníky (3500 kusů) a bílé osušky (2000 kusů). Reklamní bannery měly být umístěny jednak na internetu (na webových portálech www.e-ekonomika.cz a www.e-ekonomika.sk), jednak na velkoplošných LED obrazovkách. Letákové kampaně měla pro žalobci vykonávat také společnost Orvald.
75. Finanční orgány identifikovaly (nad rámec výše shrnutých zjištění společných pro všechna plnění) následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětných plnění žalobcem tvrzeným způsobem.
76. Žalobce dle svého sdělení komunikoval při realizaci předmětných plnění výlučně s J. S.. Z údajů zveřejněných o společnosti CC v obchodním rejstříku však nevyplývá žádná spojitost pana S. s touto společností. Navíc pan S. během své svědecké výpovědi uvedl, že

společnost CC vůbec nezná, o její existenci se dozvěděl až z trestního spisu, a že za ni ani s ní nikdy nejednal a neměl s ní nic společného.

77. Jednatel společnosti CC byl v rozhodném období P. S., který (v trestním řízení) vypověděl, že za společnost CC žádnou činnost nevykonával, žádné faktury nevystavoval a žádné finanční transakce za tuto společnost neprováděl. Nebyl si jist, zda někoho k jednání za tuto společnost zplnomocnil, věděl pouze, že předmětná společnost měla být napojena na F. V., který měl také dispoziční právo k jejím bankovním účtům. Statutárním orgánem společnosti Orvald byl v období od 23. 12. 2009 do 1. 7. 2012 rovněž pan V.. Pan V. však Policii ČR sdělil, že klientům, mezi nimiž byl i žalobce, vystavoval pouze fiktivní faktury, mj. i za společnosti CC a Orvald, aniž by však tyto faktury byly podloženy reálně uskutečněným zdanitelným plněním.
78. Žalobce předložil správci daně vzorky reklamních předmětů, podle finančních orgánů se ale jeví jako účelově vytvořené. Na žalobcem předložených podložkách pod myš, počítačové myši, kožených deskách a pořadači bylo totiž jeho logo pouze nalepeno samolepkou. V případě počítačové myši byl porušen originální obal a krabička byla opětovně zalepena izolepou. V případě kožených desek byly objednány šestikroužkové, ale žalobce předložil správci daně čtyřkroužkové. V případě ručníků a osušek objednávka nekorespondovala s předloženým ručníkem a osuškou, na kterých bylo vyšito logo žalobce (objednány byly ručníky a osušky s logy ZELENÁ HVĚZDA, MEDIC ART a TRIBECA). Žalobce dále předložil trička různých barev a velikostí se svým logem. Podle žalovaného se loga na reklamních předmětech uvádějí nesnímatelně, tedy na reklamní předměty jsou natištěna, nažehlena, vyšita, vymáčkuta atp. Logo ve formě malé samolepky, která jde bez potíží sundat během pár vteřin, působí značně neprofesionálně. Žalobce nebyl schopen k výzvě správce daně předložit žádnou hlubší auditní stopu, která by zachycovala průběh pořízení reklamních předmětů. Předložil objednávky a předávací protokoly, které jsou ale zcela vágní. Písemné kupní smlouvy dle jeho tvrzení uzavřeny nebyly. Standardní postup v běžném obchodním styku by přitom dle žalovaného byl takový, že by si daňový subjekt u takto hodnotných zakázek (celkem 24 300 reklamních předmětů za cca. 7 000 000 Kč bez DPH) uschoval průkaznou obchodní dokumentaci.
79. Ve vztahu k reklamním bannerům správce daně zjistil, že na stránkách www.e-ekonomika.cz a www.e-ekonomika.sk byly v minulosti pouze odkazovány články (nenacházel se zde žádný originální obsah). Tuto skutečnost potvrdil i pan V.: „*U domény e-ekonomika se jednalo o zakoupený software redakčního systému, grafika a články jsem nakupoval u ČTK. Statistiky návštěvnosti na webových stránkách zpracovávala do roku 2012 společnost International Business Consulting přes portál Sto reklam. Následně jsem je zpracovával já v Excelu, přičemž šlo o smyšlené hodnoty a údaje. Údaje ve statistikách byly navýšené oproti skutečnosti*“. Žalobcem tvrzený způsob zpoplatnění reklamy na uvedených stránkách (paušálními částkami za určité období) je také nestandardní. V praxi se dle finančních orgánů obvykle cena za umístění bannerů odvíjí od návštěvnosti a známosti webu na kterém je inzerováno, relevance jeho obsahu a inzerentem nabízeného produktu, velikosti banneru, jeho umístění na stránce atd. Cena bývá zpravidla stanovena na základě tzv. prokliků, nikoli fixně. Žalobce se ale blíže nezajímal o návštěvnost stránek, na kterých si platil inzerci. Smlouvy o poskytnutí mediální podpory uzavřené mezi žalobcem a společností CC žalovaný hodnotil také jako ryze formální. Není z nich totiž jasné, na jakých stránkách má být inzerováno, jak mají bannery vypadat, kde mají být na stránce umístěny, jak často se mají opakovat, kam má směřovat tzv. proklik atd.

Předmětem smluv je „mediální podpora v rozsahu a intervalech uvedených v příloze této smlouvy“, žalobce ale danou přílohu nepředložil (zajištěna nebyla ani policií). Žalobce předložil správci daně jako důkaz o přínosu webové reklamy statistiky návštěvnosti webu IPC (www.ipcgroup.cz), což je „home page“ koncernu IPC. Návštěvnost předmětných stránek v posuzovaném období ale vzrostla jen nepatrně – z 557 návštěv v červnu 2010 na 1926 v prosinci 2012. Rozdíl je tak necelých čtrnáct set návštěv za měsíc, přičemž žalobce měl vynaložit na reklamní bannery na internetu celkem cca. 9 000 000 Kč bez DPH. Takový výdaj tedy dle žalovaného postrádá ekonomickou logiku. Fiktivnost předmětného plnění dle finančních orgánů potvrzuje i zajištěná e-mailová komunikace mezi panem M., Ch., V. a H. (k této e-mailové komunikaci viz str. 30 a 49 zprávy o daňové kontrole).

80. V případě reklamních bannerů na velkoplošných LED obrazovkách je důkazní situace obdobná. Žalobce předložil (vedle faktur) pouze smlouvy o poskytnutí mediální podpory uzavřené se společností CC, které jsou obsahově téměř totožné jako smlouvy týkající se reklamy na internetu. Předmět plnění je ve smlouvách opět vymezen vágně, přílohu, která měla předmět plnění blíže specifikovat, žalobce nepředložil. Ze smluv tak není patrné, kde se měly velkoplošné LED obrazovky nacházet, jaké parametry mělo mít zobrazování, co mělo být zobrazováno atd. Ke smlouvám byl sice přiložen ceník, ale není z něj jasné seznatelná metoda výpočtu ceny. Na smlouvách je za společnost CC uveden pan S., který ale dle vlastního tvrzení žádné takové smlouvy neuzavíral. O fiktivnosti daného plnění svědčí i výše zmiňovaná e-mailová komunikace.
81. Letákové kampaně měla zajišťovat jednak společnost Orvald, a to v březnu a květnu 2012, pokaždé v ceně 2 500 000 Kč bez DPH, jednak společnost CC, a to v září a listopadu téhož roku, v ceně 2 335 000 Kč bez DPH za jednu kampaň. Žalobce předložil správci daně roznáškové plány, z nichž jsou patrné lokality, v nichž měly být letáky roznášeny, a „mutace“ letáků (např. „INTEC PLZEŇ“, „IPC HK“, „VEROPHARM“ atd.). Roznáškové plány však nejsou nijak potvrzené, není tak zřejmé, zda k roznáše v předloženém rozsahu skutečně došlo. Žalobce navíc provozuje pouze jednu lékárnu – lékárnu NIKO v Hradci Králové, dle předložených roznáškových plánů by tak téměř celé plnění bylo použito v rámci ekonomické činnosti subjektů odlišných od žalobce (tj. jiných subjektů z koncernu IPC). Žalobce dále předložil „vyhodnocení letákových akcí“ za období září a prosinec 2012. Podle tohoto vyhodnocení skutečně prodej zboží v akci (inzerovaného na letácích) v „akčním období“ částečně vzrostl. Došlo k nárůstu obrátu ze zhruba 400 tis. Kč na 900 tis. Kč, tedy o 500 tis. Kč (za všechny sledované lékárny). Zisk z tohoto zboží však vzrostl z 95 tis. Kč jen na 139 tis. Kč, což představuje rozdíl pouhých 44 tis. Kč. Při deklarované ceně jednotlivých letákových kampaní, která výrazně přesahuje tuto částku, by dle žalovaného opakované pořádání předmětných kampaní bylo „*naprostým ekonomickým nesmyslem*“. Finanční orgány zároveň poukázaly na skutečnost, že dle zajištěné e-mailové komunikace žalobce patrně letákové kampaně v nějaké podobě uskutečnil, ale za výrazně nižší náklady a od jiných dodavatelů.
82. Finanční orgány dále zjistily, že společnosti CC a Orvald sídlí na virtuálních adresách, na nichž papírově sídlí mnoho další společností. Jediným akcionářem společnosti Orvald je společnost sídlící v USA, jejíž skutečné majitele nelze dohledat. Na stejné adrese v USA pak sídlí i jediný akcionář společností Bonaball a APM Agency. Na této adrese se má zároveň nacházet First University of Washington, na které měli studovat pan M., pan

Ch. a další dva zaměstnanci IPC (ke studiu na First University of Washington viz blíže část V.8).

83. Blíže viz str. 20-27 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce s těmito závěry polemizuje. Namítl, že žalovaný vytrhnul tvrzení pana S. z kontextu. Finanční orgány při šetření ceny za umístění bannerů na internetových stránkách vycházely ze současného stavu, nezabývaly se tím, jak se cena za reklamu na internetu určovala v roce 2012. Falšování statistik návštěvnosti internetových stránek, na kterých se nacházela inzerce žalobce, ze strany pana V., dle žalobce prokazuje pouze to, že byl panem V. podveden. Výpověď pana S. dle žalobce nevyklučuje, že podepsal příslušné smlouvy o poskytování mediální podpory. Předmětné smlouvy pak mají všechny zákonné náležitosti. Uzavírány byly velice jednoduše, neboť jednatel žalobce vedl většinu svých obchodních jednání ústně. Přílohou smluv, kterou finanční orgány považují za chybějící, je ceník. Ve vztahu k ekonomické výhodnosti dané reklamy žalobce namítl, že vzhledem k cílové skupině, která se neskládala z jednotlivců (spotřebitelů), ale zástupců společností, je navýšení o cca. 1400 návštěv více než uspokojivý výsledek (žalobci se reklama může vyplatit, jestliže díky ní získá třeba jen jednoho nového obchodního partnera). K výpovědi pana H. žalobce uvedl, že se týkala pouze společností Interchemia a GENERICON. Žalobce nesouhlasí ani s výkladem zajištěné e-mailové komunikace ze strany finančních orgánů. Žalobce připustil, že sice provozuje pouze lékárnu NIKO, ale v rámci holdingu IPC poskytuje marketingové služby dalším společnostem spadajícím do holdingu. Také ekonomickou výhodnost letákových kampaní žalovaný neposuzoval řádně – cílem reklamy nebylo pouze přilákat zákazníky do lékáren na poskytnuté slevy, ale rovněž zvýšit obecné povědomí o žalobci, případně dalších lékárnách z koncernu IPC. Žalobce poukázal také na výpověď pana V. v hlavním líčení, podle které letákové kampaně proběhly (viz str. 26-32 žaloby).
84. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění (včetně skutečností uvedených v části V.2 rozsudku) zpochybňují věrohodnost předmětných daňových dokladů předložených žalobcem.
85. Jednatel žalobce, pan M., v daňovém řízení uváděl, že realizaci zdanitelných plnění, které měla žalobci poskytnout společnost CC, domlouval s panem S., který ale ke společnosti CC neměl žádnou vazbu. Pan S. naopak výslovně uvedl, že společnost CC vůbec nezná a neměl s ní nic společného. Jednatel společnosti CC (Pavel Sedlák) ve své výpovědi uvedl, že předmětná společnost byla „napojena“ na F. V. Ve společnosti Orvald byl pan V. přímo statutárním orgánem. F. V. pak podrobně popsal schéma „daňových optimalizací“ a vrácení „provizí“, do kterých bylo zapojeno větší množství subjektů, mezi nimi i žalobce a společnosti CC a Orvald. Činnosti fakturované mezi těmito společnostmi se dle pana V. vůbec neuskutečnily, jednalo se o fiktivní plnění. V řízení před městským soudem sice pan V. uvedl, že letákové kampaně v nějaké podobě proběhly, ale to ještě neznamená, že proběhly žalobcem deklarovaným způsobem a že předmětná plnění poskytly žalobci právě společnosti CC a Orvald.
86. Vzhledem k hodnotě jednotlivých plnění (řádově ve výši milionů Kč) je dále podivné, že žalobce buď ani neuzavřel písemné smlouvy s dodavatelem, anebo uzavřel natolik obecně formulované smlouvy, že z nich vůbec nejsou zřejmé konkrétní parametry objednaného plnění (tyto parametry nejsou patrné ani z ceníků, které jsou dle žalobce oněmi přílohami, na které smlouvy odkazují). Předmětné smlouvy skutečně mají všechny zákonné náležitosti, jak namítá žalobce, to ale finanční orgány nezpochybňovaly.

Žalobce zároveň tvrdil, že konkretizace zadání byla provedena jinou formou, což je jistě možný a legitimní postup, nebyl však schopen doložit žádnou auditní stopu, která by takovou konkretizaci prokazovala.

87. Žalobce předložil správci daně vzorky reklamních předmětů, krajský soud ale souhlasí s finančními orgány, že tyto se jeví být účelově vytvořenými. V případě internetové reklamy vše nasvědčuje tomu, že bannery žalobce byly umístěny na stránkách, které byly také vytvořeny pouze za tímto účelem. V této souvislosti je třeba vnímat poukaz žalovaného na skutečnost, že cena za reklamní (internetové) bannery bývá zpravidla stanovena na základě tzv. prokliků, nikoli fixně, a že žalobce se nijak nezajímal o návštěvnost stránek, na kterých si platil inzerci. V tomto kontextu jsou trefné rovněž úvahy žalovaného, podle nichž žalobcem deklarované výdaje na internetovou reklamu postrádají ekonomickou logiku. Argumentace žalobce, že se mu reklama může vyplatit, jestliže díky ní získá třeba jen jednoho nového obchodního partnera, je ryze spekulativní. Krajský soud se ztotožňuje rovněž se závěrem, podle něž fiktivnost tohoto plnění (stejně jako reklamních bannerů na velkoplošných LED obrazovkách) potvrzuje i zajištěná e-mailová komunikace mezi panem M., Ch., V. a H. – k jejímu podrobnému rozboru viz str. 30 a násl. a str. 49 a násl. zprávy o daňové kontrole. K žalobcem podanému „vysvětlení“ toho, co mělo být skutečným účelem této e-mailové komunikace, soud konstatuje, že jej považuje, s přihlédnutím ke všem dalším zjištěním týkajícím se předmětných obchodních případů, za zcela nevěrohodné.
88. Ani v případě letákových kampaní žalobcem předložené doklady neprokazují, že se tato plnění uskutečnila deklarovaným způsobem. I kdyby soud připustil, že žalobce poskytoval marketingové služby rovněž pro lékárny provozované dalšími společnostmi z koncernu IPC, stále by částky, které žalobce údajně za tyto letákové kampaně vynakládal, nedávaly z ekonomického hlediska smysl (a to i při zohlednění toho, že cílem reklamy může být i obecné zvýšení povědomí o existenci určité značky). Letákové kampaně se zřejmě v nějaké podobě uskutečnily, ale za výrazně nižší náklady a za využití jiných dodavatelů. Soud souhlasí s finančními orgány, které tuto skutečnost dovozují z výše zmiňované e-mailové komunikace (a opět v podrobnostech odkazuje na její rozbor obsažený ve zprávě o daňové kontrole, v daném případě na str. 14-16 a 48 a 49, eventuálně na str. 26-27 rozhodnutí žalovaného).
89. Žalobcem předložené důkazy tak s ohledem na výše uvedené netvoří řetězec nepřímých důkazů ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, které se žalobce dovolává. Žalobce tedy své důkazní břemeno ve vztahu k plněním od společností CC a Orvald neunesl.

V.4 Plnění od společnosti Bonaball

90. Žalobce deklaroval, že si od společnosti Bonaball nechal zpracovat následující strategie a průzkumy: strategie na rok 2012 pro rozvoj zásobování nemocnic a zdravotnických zařízení, marketingová strategie při uvádění vlastních firemních produktů na trh a průzkum spokojenosti pacientů a návštěvníků lékáren a úrovně poskytování lékařské péče. Cena za tyto strategie (průzkumy) měla být 1 200 000 Kč, 1 400 000 Kč a 2 000 000 Kč (vždy bez DPH).

91. Finanční orgány identifikovaly (nad rámec výše shrnutých zjištění společných pro všechna plnění) následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětných plnění žalobcem tvrzeným způsobem.
92. Vzhledem k tomu, že si žalobce údajně nechal zpracovat velké množství různých analýz, průzkumů, poradenství atd. (a to nejen od společnosti Bonaball, ale i od dalších společností – viz níže), za které měl vynaložit řádově desítky milionů korun, vyzval jej správce daně, aby předložil výstupy z této činnosti a sdělil, v čem spočíval jejich přínos a přidaná hodnota.
93. K dokladům vystaveným společností Bonaball žalobce předložil dva dokumenty v papírové podobě s názvem „Mystery shopping 2011“. Tyto dokumenty (které jsou téměř totožné), podle finančních orgánů nelze považovat za předmětné strategie a průzkumy, byly předloženy účelově a nemají žádnou vazbu na žalobce. Hodnoceny jsou v nich lékárny, které žalobce neprovozuje (IPC Palladium, Vítkovická lékárna, Třebachovická lékárna, Lékárna Věkoše). Žalobce kromě toho nebyl schopen doložit žádnou bližší auditní stopu doprovázející vznik těchto materiálů. Pokud jde o přínos jednotlivých strategií a průzkumů, žalobce pouze obecně uvedl, že *„z řady studií, které již sice pozbyly, co se týče jejich hodnotových know-how ukazatelů, na své aktuálnosti, z nich čerpal nenahraditelné poznatky know-how, které jsou jak odvolatelem, tak ostatními společnostmi v rámci skupiny dceřiných společností IPC, využívány dodnes.“*
94. Finanční orgány dále zjistily, že společnost Bonaball má zapsané sídlo na stejné adrese, jako společnost Orvald. Také jejím jediným akcionářem je společnost sídlící v USA, jejíž skutečné majitele nelze dohledat. Tato společnost navíc sídlí stejné adrese, jako společnost, která je jediným akcionářem společnosti Orvald.
95. Blíže viz str. 28-29 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce s těmito závěry polemizuje. Zejména namítl, že předložené dokumenty „Mystery shopping 2011“ se vztahují k průzkumu spokojenosti pacientů a návštěvníků lékáren a úrovně poskytování lékařské péče (zbylé strategie měl jednatel žalobce pouze ve svém notebooku, a tak byly ztraceny v důsledku jeho zabavení Policií ČR). Žalobce zajišťuje centrální nákupy pro sesterské společnosti koncernu IPC, a tak má přímý zájem na obrazech těchto společností. Nemělo smysl třístit dané plnění na jednotlivé segmenty a náklady fakturovat každé dotčené společnosti samostatně, žalobce proto náklady na předmětný průzkum následně rozúčtoval příslušným společnostem (resp. příslušné společnosti se na nákladech podílely snížením svých nároků na bonusy za centrální objednávky, jako tomu bylo u letákových kampaní) – viz str. 32-33 žaloby.
96. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění (včetně skutečnosti uvedených v části V.2 rozsudku) zpochybňují věrohodnost předmětných daňových dokladů předložených žalobcem.
97. Vzhledem k hodnotě jednotlivých plnění (1 200 000 Kč bez DPH a více) je podivné, že žalobce ani neuzavřel písemné smlouvy s dodavatelem a bez dalšího si objednal plnění s nejasně stanovenými parametry. Žalobce tvrdil, že konkretizace zadání byla provedena jinou formou, nebyl však schopen doložit žádnou auditní stopu, která by takovou konkretizaci prokazovala. Žalobce nebyl schopen předložit ani žádnou ze strategií, které měl obdržet jako hlavní výstup z fakturované činnosti. Tvrzení žalobce, že tyto strategie již nemá, protože se nacházely na notebooku, který musel odevzdat Policii ČR (a který se mu vrátil poškozený), se jeví být účelovým. I kdyby snad byla pravda, že veškerou

obchodní dokumentaci, kterou měl ve vytištěné podobě, odevzdal Policii ČR a nic z této dokumentace se mu nevrátilo, za velmi nepravděpodobné krajský soud považuje skutečnost, že žalobce nebyl schopen doložit ani dokumentaci v elektronické podobě (např. e-maily, kterými měla probíhat komunikace mezi panem S. a panem M.). F. V. pak podrobně popsal schéma „daňových optimalizací“ a vracení „provizí“, do kterých bylo zapojeno větší subjektů, mezi nimi i žalobce a společnost Bonaball. Činnosti fakturované mezi těmito společnostmi se dle pana V. vůbec neuskutečnily, jednalo se o fiktivní plnění.

98. Žalobce předložil v podstatě pouze studie „Mystery shopping 2011“, které se dle jeho tvrzení vztahují k průzkumu spokojenosti pacientů a návštěvníků lékáren a úrovně poskytování lékařské péče. O této vazbě lze mít pochybnosti, neboť jsou v nich hodnoceny lékárny, které žalobce neprovozuje. Byť by ale krajský soud připustil, že daný průzkum byl určen i pro další společnosti z koncernu IPC (jak žalobce argumentuje v žalobě), stejně by (s ohledem na výše shrnutá zjištění) tyto studie samy o sobě nestačily k prokázání toho, že se předmětné plnění uskutečnilo deklarovaným způsobem.
99. Žalobcem předložené důkazy tedy pochybnosti finančních orgánů neodstranily a žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k plněním od společnosti Bonaball neunesl.

V.5 Plnění od společnosti SANERI

100. Žalobce deklaroval, že si od společnosti SANERI nechal zpracovat následující materiály: hodnocení projektu Zelená hvězda v roce 2011 a návrh strategie na rok 2012, včetně návrhu a analýzy k získání regionu Kraj Vysočina, analýza trhu s viskosuplementací a ortopedickým materiálem na Slovensku. Cena těchto plnění byla dle předložených dokladů 3 000 000 Kč a 3 333 200 Kč (bez DPH).
101. Finanční orgány identifikovaly (nad rámec výše shrnutých zjištění společných pro všechna plnění) následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětných plnění žalobcem tvzeným způsobem.
102. Pan M. uvedl, že při realizaci předmětného zdanitelného plnění jednal s J. S.. Z údajů zveřejněných o společnosti SANERI v obchodním rejstříku však nevyplývá žádná spojitost pana S. s touto společností. Jednatel společnosti SANERI byl do 19. 12. 2011 V. B. (v této době se mělo uskutečnit první z výše specifikovaných zdanitelných plnění), v době od 19. 12. 2011 do 22. 8. 2012 byla jednatelkou společnosti SANERI H. B. (v této době se mělo uskutečnit druhé z předmětných zdanitelných plnění).
103. Pan B. (coby obviněný) vypověděl, že vystavoval faktury pro klienta R. P.. Dle svého vyjádření si nebyl vědom toho, že by vystavoval fiktivní faktury, jelikož ho jako účetního nezajímalo obsah faktur a není mu znám žádný předpis, na základě kterého by měl jako účetní zkoumat předmět fakturace. Ze spoluobviněných osob znal blíže pouze osobu R. P., se kterým byl často v pracovním kontaktu. O panu S. prohlásil, že ví, že existuje, ale osobně jej neviděl. H. B. (rovněž v trestním řízení) vypověděla, že jednatelkou společnosti SANERI se stala na žádost pana P., pro kterého to udělala z kamarádství, bez nároku na jakoukoliv odměnu. V souvislosti s podnikatelskou činností společnosti SANERI nikdy nikomu neudělila plnou moc a ona sama za společnost nevystavovala, nerazítkovala, ani nepodepisovala žádné faktury. Ve společnosti SANERI pouze na popud pana P. vybírala peníze z jejího bankovního účtu, vybrané peníze

následně předávala panu P.. K osobě jménem J. S. uvedla, že ji nezná. Nezná ani žalobce. K činnosti vyvíjené společností SANERI uvedla, že to bylo „něco se stavebnictvím“.

104. Pan P. vypověděl, že nabídl paní B., že by mohla dělat práci spočívající ve „zprostředkování práce subdodavatelům a třetím stranám“. Dále jí sdělil, že je třeba k tomu mít obchodní společnost, paní B. se tak stala majitelkou a jednatelkou společnosti SANERI. S panem S. se zná od poloviny roku 2010, kdy se dohodli, že pan P. „zajistí“ několik společností, které budou „zprostředkovávat práci za smluvní provizi“. Hlavním úkolem pana P. bylo na základě pokynů pana S. vozit a přeposílat faktury a opatřovat je razítkem a podpisem za jednatele jednotlivých společností. Od pana S. dostával podklady, které následně předával panu B., který zpracovával a podával na finanční úřad daňová přiznání, vystavoval faktury atd. Ve chvíli, kdy přeposlal podklady od pana S. panu B., také vyrozuměl jednatele dodavatelských společností, že „je práce“. O tom, kdo a kdy práci konal, se již ale nezajímal. Nemá tedy ponětí, zda fakturované práce byly zajištěny přímo na fakturách uvedenými dodavateli, nebo jinými subjekty. U společnosti SANERI se nicméně domnívá, že práce byly zajištěny někým jiným, patrně panem S., protože paní B. „na to nemá mozek“. Tok peněz popsal tak, že finanční prostředky, které byly odběrateli (tj. i žalobcem) zaslány na účty dodavatelů (tj. i společnosti SANERI) předával po odečtení provize panu S.. Podnět k výběru hotovosti z účtu dostával od pana S., on sám jej předával jednatelům dodavatelských společností.
105. Žalobce nebyl schopen na výzvu správce daně předložit žádné zhodnocení projektu a ani návrh strategie a analýzu provedenou na slovenském trhu. Také veškeré auditní stopy byly dle žalobce ztraceny v důsledku toho, že Policie ČR zabavila panu M. notebook. Kromě obecných tvrzení, že tyto materiály pro něj byly přínosné, neuvedl nic konkrétního ani na dotaz správce daně ohledně ekonomického významu daných strategií a analýz.
106. Blíže viz str. 29-32 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce s těmito závěry polemizuje. Zejména namítl, že vztah pana S. ke společnosti SANERI byl prokázán. Pan S. vystupoval jako obchodní zástupce dané společnosti při jednáních s panem M. a takto domluvené objednávky byly řádně plněny. Skutečnost, že pan S. vystupoval jako obchodní zástupce, vyplývá z jeho výpovědi v trestním řízení. Ke svědecké výpovědi H. B. žalobce namítl, že z jejího obsahu je patrné, že paní B. nevykonávala funkci jednatelky společnosti SANERI nikterak svědomitě. Tuto skutečnost ale nelze přičítat k tíži žalobci. Ani z výpovědi pana P. nijak nevyplývá, že by docházelo k vystavování fiktivních daňových dokladů a k vracení finančních prostředků jednatele žalobce. Žalovaný zde byl patrně ovlivněn skutečnostmi, které zjistil z trestního řízení (respektive z jeho přípravného řízení) – viz str. 33-34 žaloby.
107. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění (včetně skutečností uvedených v části V.2 rozsudku) zpochybňují věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem.
108. V daňovém řízení pan M. uváděl, že realizaci předmětného zdanitelného plnění domlouval s panem S. který ale ke společnosti SANERI neměl žádnou vazbu. Jednateli společnosti SANERI byli V. B. a H.B., kteří panu S. plnou moc k vystupování za danou společnost neudělili. Vzhledem k hodnotě plnění je podivné, že žalobce ani neuzavřel písemné smlouvy s dodavatelem a bez dalšího si objednal plnění s nejasně stanovenými parametry. Žalobce nebyl schopen předložit žádný z materiálů, které pro něj společnost

SANERI měla zpracovat, ani doložit žádnou auditní stopu, která by např. prokazovala, že ke konkretizaci zadání došlo ústní formou, jak tvrdil žalobce.

109. Tvrzení žalobce, že nebyl schopen doložit správci daně žádné doklady týkající se dané zakázky, neboť mu je zabavila Policie ČR, se také v tomto případě jeví soudu jako účelové. Výpověď J. S. v trestním řízení, které se zde žalobce opakovaně dovolává, krajský soud považuje za nevěrohodnou. K námitce žalobce, podle níž paní B. nevykonávala funkci jednatelky společnosti SANERI nikterak svědomitě, krajský soud uvádí, že z výpovědi paní B. skutečně vyplynulo, že její jednání ve společnosti SANERI bylo pouze formálního charakteru. Spíše než že by šlo z její strany o nedbalost, jak naznačuje žalobce, ale z dané výpovědi plyne, že ve společnosti v podstatě sehrála roli „bílého koně“. Tomuto závěru svědčí také výpověď pana P.. K námitce, že žalovaný byl patrně ovlivněn skutečnostmi, které zjistil z trestního řízení, se krajský soud vyjádřil již výše v části V.1 rozsudku.
110. Krajský soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že žádné dokumenty ve skutečnosti nevznikly a (obdobně jak uvedl pan V.) faktury byly pouze fiktivní, tj. neměly reálný základ a většina vybraných peněz se vracela prostřednictvím pana S. panu M. ve formě „provizí“ (či „zpětných bonusů“).
111. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno ani ve vztahu k plněním od společnosti SANERI.

V.6 Plnění od společnosti GA

112. Žalobce deklaroval, že si od společnosti GA nechal zpracovat analýzu trhu zdravotnického materiálu, léčiv a dialyzačních roztoků v dialyzačních střediscích na území ČR. Cena této analýzy byla dle předloženého dokladu 2 800 000 Kč bez DPH.
113. Finanční orgány identifikovaly (nad rámec výše shrnutých zjištění společných pro všechna plnění) následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětného plnění žalobcem tvrzeňým způsobem.
114. Pan M. uvedl, že při realizaci předmětného zdanitelného plnění jednal s J. S. Z údajů zveřejněných o společnosti GA v obchodním rejstříku však nevyplývá žádná spojitost pana S. s touto společností. Jednatel společnosti GA byl L. L..
115. Z výpovědi L. L. (v trestním řízení v postavení svědka) vyplynulo, že společnost GA fakticky neřídil a byl úkolován svým jediným zaměstnancem, panem M. L.. Pan L. neměl povědomí o tom, co společnost vykonává a za co jí chodí na účet peníze, faktury za „odvedenou práci“ vystavoval a razítkoval účetní pan V. B., a to dle pokynů pana R. P., který byl prostředníkem mezi účetním, panem B. a J. S.. Práci společnosti GA „dohazoval“ pan P., kterému za zprostředkování následně z příchozích peněz vyplatil provizi, kterou nijak v účetnictví neevidoval. O jaké práce se jednalo, si pan L. nedokázal vzpomenout. Uvedl pouze, že společnost GA provedla subdodavatelsky „školení nějakou obsluhou nějakých strojů“. Žalobce nezná, neuměl si ani vysvětlit, jak vznikly faktury pro žalobce vystavené společností GA (kromě něj neměl nikdo jiný oprávnění podepisovat faktury za společnost GA). Pan L. je vyučený truhlář a společnost GA, jejímž hlavním předmětem podnikání mělo být provádění průzkumu a analýzy trhu, založil proto, že to chtěl zkusit.

116. M. L. vypověděl (rovněž v trestním řízení), že byl u společnosti GA zaměstnán zhruba šest měsíců od počátku roku 2012. Dělal řidiče a jeho úkolem bylo vozit nějaké písemnosti a účtenky účetnímu panu B.. K otázce, zda ví, že by společnost GA vykonávala nějakou ekonomickou činnost, pan L. uvedl, že nikdy neviděl nikoho nic provádět, neviděl, že by společnost GA realizovala nějaké zakázky. Svědek dával pokyny panu L., kdy má provést hotovostní výběry z účtu společnosti GA. Sám dostával pokyny od pana P.. Vybrané peníze se následně v hotovosti předávaly panu P.. Na otázku, proč tomu tak bylo, nedokázal pan L. odpovědět.
117. Žalobce nebyl schopen na výzvu správce daně předložit předmětnou analýzu. Také veškeré auditní stopy byly dle žalobce ztraceny v důsledku toho, že Policie ČR zabavila panu M. notebook. Kromě obecných tvrzení, že uvedený materiál pro něj byl přínosný, neuvedl nic konkrétního ani na dotaz správce daně ohledně ekonomického významu dané analýzy.
118. Blíže viz str. 32-34 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce s těmito závěry polemizuje. Zejména namítl, že interní záležitosti společnosti GA nemohou být přičítány k jeho tíži. Navíc se jedná o skutečnosti, které jednatel žalobce nemohl ani při nejlepší dobré vůli zjistit. Vždy jednal s panem S. (jakožto obchodním zástupcem společnosti GA), který veškerá plnění vždy poskytl, resp. zařídil, proto i jednatel žalobce neměl žádné pochyby ohledně „schopnosti“ společnosti GA poskytnout požadované plnění. Dále žalobce uvedl, že argumentace výpovědi F. V. ve vztahu ke společnosti GA svědčí o tom, že žalovaný nemá přehled v zásadních věcech daného případu. F. V. totiž nebyl v žádném kontaktu se společností GA, a to ani z pozice ovládající osoby či externího spolupracovníka, a tudíž je jeho výpověď k předmětnému plnění irrelevantní – viz str. 34-35 žaloby.
119. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění (včetně skutečností uvedených v části V.2 rozsudku) zpochybňují věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem.
120. V daňovém řízení pan M. uváděl, že realizaci předmětného zdanitelného plnění domlouval s panem S., který ale ke společnosti GA neměl žádnou vazbu, jednatel společnosti GA byl L. L.. Vzhledem k hodnotě plnění je podivné, že žalobce ani neuzavřel písemné smlouvy s dodavatelem a bez dalšího si objednal plnění s nejasně stanovenými parametry. Žalobce nebyl schopen předložit analýzu, kterou pro něj společnost GA měla zpracovat, ani doložit žádnou auditní stopu, která by např. prokazovala, že ke konkretizaci zadání došlo ústní formou, jak tvrdil žalobce.
121. Tvrzení žalobce, že nebyl schopen doložit správci daně žádné doklady týkající se dané zakázky, neboť mu je zabavila Policie ČR, se také v tomto případě jeví soudu jako účelové. Žalobce se nemůže zbavit své povinnosti unést důkazní břemeno ani tvrzením, že mu finanční orgány přičítají k tíži interní záležitosti společnosti GA. K žalobní námitce, podle které žalovaný ve svém rozhodnutí nepřipustně argumentuje výpovědí F. V., krajský soud uvádí, že žalovaný zmínil jméno pana V. pouze okrajově. Učinil tak v souvislosti s vyslovením závěru, že zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že žádné dokumenty ve skutečnosti nevznikly a (obdobně jak uvedl pan V.) faktury byly pouze fiktivní. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožňuje. Podporují jej také výpovědi L. L. a M. L.. L. L. zjevně plnil pouze úlohu „bílého koně“, také dle výpovědi pana L. společnost GA neprováděla žádnou standardní podnikatelskou činnost.

122. Žalobce tedy pochybnosti finančních orgánů neodstranil a své důkazní břemeno ve vztahu k plnění od společnosti GA neunesl.

V.7 Plnění od společnosti APM Agency

123. Žalobce deklaroval, že od společnosti APM Agency pořídil reklamní bannery na webovém portálu www.business-inform.com za 4. čtvrtletí 2011 a za 1. čtvrtletí 2012, v obou případech v ceně 1 480 000 Kč (bez DPH).
124. Finanční orgány identifikovaly (nad rámec výše shrnutých zjištění společných pro všechna plnění) následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětných plnění žalobcem tvrzeným způsobem.
125. Pan M. uvedl, že v rámci spolupráce se společností APM Agency jednal s J. S.. Z údajů zveřejněných o společnosti APM Agency v obchodním rejstříku však plyne, že od 2. 5. 2011 byla jednatelkou dané společnosti osoba cizí státní příslušnosti I. C., resp. B., předchozím jednatelem byl pan V.. Paní B. odmítla vypovídat s tím, že by svou výpověď mohla způsobit trestní stíhání proti své osobě. Zároveň bylo ovšem zjištěno, že zplnomocnila panu V. k veškerým jednáním jménem společnosti APM Agency.
126. Na stránkách www.business-inform.com se dle zjištění správce daně nenacházel žádný relevantní obsah, respektive pouze několik (slovy žalovaného) „nedůvěryhodně působících“ textových odkazů v angličtině. Pan V. potvrdil, že stránky si nechal vytvořit on sám, bannery dělali grafici a články kupoval z ČTK. Statistiky návštěv a tzv. prokliků falšoval a oproti skutečnosti navyšoval. Žalobcem tvrzený způsob zpoplatnění reklamy na uvedených stránkách (paušálními částkami za určité období) je také nestandardní. V praxi se dle finančních orgánů obvykle cena za umístění bannerů odvíjí od návštěvnosti webu, na kterém je inzerováno. Cena bývá zpravidla stanovena na základě tzv. prokliků, nikoli fixně. Žalobce se ale blíže nezajímal o návštěvnost stránek, na kterých si platil inzerci. Smlouvu o poskytnutí mediální podpory uzavřenou mezi žalobcem a společností APM Agency žalovaný hodnotil také jako ryze formální. Není z ní totiž jasné, na jakých stránkách má být inzerováno, jak mají bannery vypadat, kde mají být na stránce umístěny, jak často se mají opakovat, kam má směřovat tzv. proklik atd. (smlouva se příliš neliší od obdobné smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností CC). Předmětem smluv je „mediální podpora v rozsahu a intervalech uvedených v příloze této smlouvy“, žalobce ale danou přílohu nepředložil (zajištěna nebyla ani policií). Vzhledem k činnosti žalobce – distributora léčiv – rovněž není jasné, kdo měl být osloven a na koho měla reklama cílit, jelikož zákazníkem byly pro žalobce především právnické osoby, které poptávaly léčiva. Tato forma propagace se tak dle žalovaného jeví jako zcela nevhodná. Žalobce předložil správci daně jako důkaz o přínosu webové reklamy statistiky návštěvnosti webu IPC (www.ipcgroup.cz), což je „home page“ koncernu IPC. Návštěvnost předmětných stránek v posuzovaném období ale vzrostla jen nepatrně – z 557 návštěv v červnu 2010 na 1926 v prosinci 2012. Rozdíl je tak necelých čtrnáct set návštěv za měsíc. Žalobcem údajně vynaložené výdaje za předmětnou reklamu tedy dle žalovaného postrádají ekonomickou logiku.
127. Finanční orgány dále zjistily, že společnost APM Agency má zapsané sídlo na adrese, na které má své sídlo „papírově“ zapsáno velké množství společností. Jejím jediným akcionářem je dále společnost sídlící v USA, jejíž skutečné majitele nelze dohledat. Tato

společnost navíc sídlí stejné adrese, jako společnost, která je jediným akcionářem společnosti Orvald.

128. Blíže viz str. 34-37 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce s těmito závěry polemizuje. Namítl, že finanční orgány při šetření ceny za umístění bannerů na internetových stránkách vycházely ze současného stavu, nezabývaly se tím, jak se cena za reklamu na internetu určovala v roce 2012. Finanční orgány nepředložily žádné důkazy, které by svědčily o nízké návštěvnosti stránek (tvrzení F. V. tuto skutečnost nijak neprokazuje). Sám žalovaný cituje výpověď pana V., podle které byla předmětná plnění poskytnuta. Otázkou dle žalobce zůstává, zda byla tato plnění nadhodnocena. Žalobkyně ale uvedenou otázku považuje za bezpředmětnou, neboť smluvní ujednání, mezi které patří i cena za poskytnuté plnění, spadají pod zásadu smluvní volnosti. Žalobce také namítl, že současná podoba stránek www.business-inform.com nevypovídá o stavu, v jakém se dané stránky nacházely k datu uskutečnění posuzovaných zdanitelných plnění. Předložená smlouva pak má všechny zákonné náležitosti. Uzavírána byla velice jednoduše, neboť jednatel žalobce vedl většinu svých obchodních jednání ústně. Přílohou smluv, kterou finanční orgány považují za chybějící, je ceník. Ve vztahu k ekonomické výhodnosti dané reklamy žalobce namítl, že vzhledem k cílové skupině, která se neskládala z jednotlivců (spotřebitelů), ale zástupců společností, je navýšení o cca. 1400 návštěv více než uspokojivý výsledek (žalobci se reklama může vyplatit, jestliže díky ní získá třeba jen jednoho nového obchodního partnera) – viz str. 35-37 žaloby.
129. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění (včetně skutečnosti uvedených v části V.2 rozsudku) zpochybňují věrohodnost předmětných daňových dokladů předložených žalobcem.
130. Důkazní situace u nyní posuzovaného plnění je velmi podobná jako v případě plnění spočívajícího v internetové reklamě, které měla žalobci poskytovat společnost CC. Krajský soud pak ve vztahu k plnění od společnosti APM Agency dospěl k obdobným závěrům (srov. výše část V.3 rozsudku).
131. Pan M. uváděl, že realizaci zdanitelných plnění, které měla žalobci poskytnout společnost APM Agency, domlouval s panem S. K jednání jménem společnosti APM Agency byl ovšem zmocněn pan V.. Ten pak podrobně popsal schéma „daňových optimalizací“ a vracení „provizí“, do kterých bylo zapojeno větší množství subjektů, mezi nimi i žalobce a společnost APM Agency. Pan V. sice vypověděl, že reklama formou bannerů na stránkách www.business-inform.com se uskutečnila. Zároveň ale dodal, že tyto stránky nechal vytvořit on sám, články na ně kupoval od ČTK a statistiky návštěv nadhodnocoval. Potvrzení pana V., že reklamní bannery žalobce se zobrazoval na uvedených stránkách, tak zcela jistě nelze vykládat jako potvrzení toho, že došlo k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, jak činí žalobce. Otázka, zda tato plnění byla nadhodnocená, není vůbec bezpředmětná. Skutečnost, že určitý postup je v souladu se zásadou smluvní volnosti, je významná především pro účely soukromoprávního posouzení dané transakce. Nebrání však tomu, aby finanční orgány dospěly k závěru, že nejsou splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně.
132. Vzhledem k hodnotě posuzovaného plnění je dále podivné, že žalobce uzavřel se společností APM Agency natolik obecně formulovanou smlouvu, že z ní vůbec nejsou zřejmé konkrétní parametry objednaného plnění (tyto parametry nejsou patrné ani z ceníku, který je dle žalobce onou přílohou, na kterou smlouva odkazuje). Předmětná

smlouva skutečně má všechny zákonné náležitosti, jak namítá žalobce, to ale finanční orgány nezpochybňovaly. Žalobce zároveň tvrdil, že konkretizace zadání byla provedena jinou formou, což je jistě možný a legitimní postup, nebyl však schopen doložit žádnou auditní stopu, která by takovou konkretizaci prokazovala.

133. Vše tedy nasvědčuje tomu, že bannery žalobce byly umístěny na stránkách, které byly vytvořeny pouze za tímto účelem. V této souvislosti je třeba vnímat poukaz žalovaného na skutečnost, že cena za reklamní (internetové) bannery bývá zpravidla stanovena na základě tzv. prokliků, nikoli fixně, a že žalobce se nijak nezajímal o návštěvnost stránek, na kterých si platil inzerci. V tomto kontextu jsou trefné rovněž úvahy žalovaného, podle nichž žalobcem deklarované výdaje na internetovou reklamu postrádají ekonomickou logiku. Argumentace žalobce, že se mu reklama může vyplatit, jestliže díky ní získá třeba jen jednoho nového obchodního partnera, je ryze spekulativní.
134. Žalobce tedy pochybnosti finančních orgánů neodstranil a své důkazní břemeno ve vztahu k plnění od společnosti APM Agency neunesl.

V.8 Plnění od společností AINRING a View Invest

135. Žalobce deklaroval, že od společností AINRING a View Invest pořídil zajištění studia na First University of Washington (dále jen „FUW“). reklamní bannery na webovém portálu www.business-inform.com za 4. čtvrtletí 2011 a za 1. čtvrtletí 2012, v obou případech v ceně 1 480 000 Kč (bez DPH). Za šest semestrů studia na FUW zaplatil celkem 20 600 000 Kč (bez DPH).
136. Finanční orgány poukázaly předně na skutečnost, že pan M. měl dle svého tvrzení jednat v rámci spolupráce se společnostmi AINRING a View Invest s J. S.. Z údajů zveřejněných o společnosti AINRING v obchodním rejstříku však plyne, že jediným jednatelem a společníkem dané společnosti v čase uskutečnění plnění byl J. V.. Pan V. pak vypověděl (v trestním řízení), že F. V. ho poprosil, zda na něho může společnost AINRING zapsat, s čímž on souhlasil, protože byli kamarádi. Panu V. následně udělil v období svého jednateleství plnou moc, aby mohl za společnost AINRING jednat. Dále uvedl, že nemá představu, kolik měla společnost AINRING zaměstnanců či externích pracovníků. O společnosti AINRING nevěděl vůbec nic, žádné služby v ČR ani v zahraničí nezajišťoval, žádné transakce na bankovním účtu neprováděl. Nemá představu, kdo vystavoval, podepisoval a schvaloval faktury za AINRING, myslí, že pan V.. Žalobce pan V. neznal. Po předložení smlouvy mezi zprostředkovatelem studia, společností AINRING, a žalobcem, pan V. uvedl: „*Takovouto smlouvu jsem na 100 % nepodepisoval. Podpis se tváří jako jeden z mých podpisů, domnívám se, že je naskenovaný. Ke smlouvě nic nevím*“. Pan V. k dané věci vypověděl, že studium na FUW bylo fiktivní. Pokud jde o společnost View Invest, za tu měl jednat od 18. 4. 2012 do data výmazu společnosti z obchodního rejstříku pan J. H.. Pan V. však sdělil, že k jednání za společnost View Invest měl rovněž plnou moc.
137. Žalobce ke studiu na FUW uvedl, že se jednalo o korespondenční formu studia. Neúspěch byl velmi nepravděpodobný, proto akceptoval vyšší cena studia. Studium nicméně nebylo dokončeno. Cílem studia bylo dosáhnout zvýšení úrovně řízení společnosti. Vedle pana M. se studia účastnil pan Ch., pan B. a pan R. Správci daně žalobce předložil zakládací certifikát FUW INC. ze dne 5. 12. 2007, studijní plány, zakládací certifikát společnosti IPC US ze dne 30. 6. 2011 (kterou zakládal ve státě

Washington JUDr. Grubner a jejímž 100% vlastníkem je IPC) a přehled studijní literatury.

138. Finanční orgány vyslovily pochybnosti o pravosti těchto dokladů. Například zakládací certifikáty FUW INC. a IPC US deklarují založení předmětných společností v USA, přičemž každý obsahuje několik podpisů osoby jménem S. R. (v daném čase Secretary of State of Washington), z nichž je patrné, že se jedná o razítko a nikoli podpis, neboť jsou naprosto totožné. Zakládací certifikát IPC US byl navíc oproti zakládacímu certifikátu FUW INC. zajištěn přelepku proti manipulaci s listinou s uvedením, že v případě odlepení je listina neplatná. Jelikož tato přlepka u certifikátu FUW INC. chybí, vyvolává tato skutečnost pochybnosti o jeho pravosti atd.
139. Podle smluv uzavřených mezi žalobcem a společnostmi AINIRING a View Invest jsou všichni členové pedagogického sboru FUW „špičkovými odborníky ve svých oborech, aktivně publikujícími odborné články ve světovém tisku.“ Předložené studijní plány jsou ale kompletně v češtině, také studijní literatura (celkem 19 publikací) je výhradně v českém jazyce. K samotnému studiu je v předmětných smlouvách uvedeno už jen tolik, že každý student bude mít přístup na školní webové stránky a svoje osobní podstránky, které budou obsahovat jeho individuální studijní plán a přehled plnění tohoto plánu včetně získaných zápočtů a známek z jednotlivých předmětů/zkoušek. Žádné další podrobnosti ve vztahu k samotnému studiu smlouvy neobsahují, dokonce ani to, jaký titul úspěšný absolvent získá. Dle žalovaného je podivné, že na americké univerzitě, která je na světové úrovni a pedagogové jsou špičkami ve svých oborech a aktivně publikují články ve světovém tisku, probíhá výuka v českém jazyce ve studijním programu management ve farmacii. Žalobcem předložený studijní plán se tak jeví jako studijní plán stažený z webových stránek některé z vysokých škol v tuzemsku.
140. Policie ČR dále zjistila, že internetové stránky <http://first-university-washington.info>, které obsahují název FUW s textovými poli pro zadání přihlašovacích údajů do systému, jsou provozovány na IP adrese v rozsahu, který byl přidělen společnosti APM Agency. Na webové stránce města Everett ve státě Washington, kde se má FUW nacházet, není v přehledu vzdělávacích institucí sídlících na území města žádná FUW uvedena. Tyto skutečnosti dle žalovaného ukazují na to, že vše, co kdy v souvislosti s FUW existovalo, byla „schránková“ společnost FUW INC., nejednalo se o reálně fungující univerzitu. Uvedený závěr potvrzuje také e-mailová komunikace ze dne 19. 12. 2012, ve které pan H. píše seznam úkolů pro pana V.. Více než dva roky od oficiálního zahájení studia uvádí, že je potřeba co nejdříve „dodělat“: studijní plány, elektronický index, přístupová hesla na stránky školy, studijní výsledky „školáků“, ceník studia jednotlivých „školáků“ atd.
141. Blíže viz str. 37-40 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce k tomu namítl, že F. V. ve své původní výpovědi lhal, neboť z jeho výpovědi při hlavním líčení vyplývá, že měl v úmyslu dané plnění (studium na univerzitě) poskytovat (zajišťovat). Skutečnost, že studium bylo připravováno a jednatel žalobce byl v dobré víře, pak vyplývá i z dalších skutečností (např. e-mailová komunikace mezi panem S. a F. V. ze dne 13. 10. 2010). Žalovaný podle žalobce nijak neprokázal, že by zakládací listina FUW byla falešná, jeho argumentace se zakládá pouze na domněnce. Speklativní jsou dle žalobce také poukazy žalovaného na to, že studijní plány byly vytvořeny účelově. Z ničeho nevyplývá, že by se dané studium nemohlo konat v české jazyce. V podrobnostech viz str. 37-40 žaloby.

142. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění (včetně skutečností uvedených v části V.2 rozsudku) zpochybňují věrohodnost předmětných daňových dokladů předložených žalobcem.
143. F. V., který jednal jak za společnost AINRING, tak za společnost VIEW INVEST, vypověděl, že studium na FUW bylo fiktivní. Tvrzení žalobce, že během hlavního líčení tuto svou výpověď zásadně změnil, je dezinterpretací. Pan V. pouze uvedl, že FUW byla online univerzita, jejíž informační systém a software nechal připravit a jejíž „spuštění“ se připravovalo. Tato tvrzení nijak nevyvracejí jeho předchozí výpověď, že deklarované plnění bylo fiktivní. Pan V. pouze připravoval opatření, která měla tuto fiktivnost zakrýt. Stejně tak žalobce dezinterpretuje e-mailovou komunikaci mezi panem S. a F. V. ze dne 13. 10. 2010. Závěr o fiktivní povaze studia na FUW dle názoru krajského soudu naprosto zjevně vyplývá i z dalších poznatků zjištěných správcem daně a Policií ČR, tak jak jsou shrnuty v předchozích odstavcích. Soud na toto shrnutí pro stručnost odkazuje. Námitky žalobce, kterými se pokouší zpochybnit argumentaci žalovaného, jsou zcela absurdní – viz např. tvrzení žalobce, že studium na americké univerzitě může probíhat kompletně v českém jazyce.
144. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno ani ve vztahu k plněním od společností AINRING a View Invest.

V.9 Plnění od společnosti King Company

145. Žalobce deklaroval, že od společnosti King Company pořídil tři průzkumy trhu týkající se přípravků Diosmin, Telmisartan a Rivastigmin, v celkové ceně 4 050 000 Kč (bez DPH).
146. Pan M. uvedl, že v rámci spolupráce se společností King Company jednal s panem S.. Dle obchodního rejstříku je ale jediným jednatelem společnosti King Company P. S.. Pan V. pak uvedl, že měl za společnost King Company plnou moc a že stejně jako za další společnosti po domluvě s panem S. vystavoval i za společnost King Company fiktivní faktury.
147. Smlouva o marketingové podpoře léčivých přípravků uzavřená mezi žalobcem a společností King Company dne 2. 1. 2012 je velmi obecná a neříká nic konkrétního. Předmětem smlouvy je *„exkluzivní pověření Promotéra ke komplexní marketingové podpoře propagace Přípravků dle této smlouvy na území České republiky. Marketingovou podporou se rozumí propagace a reklama Přípravků, spočívající v poskytování odborných informací odborné, případně laické veřejnosti, prostřednictvím týmu farmaceutických reprezentantů, informačních a propagačních tiskovin, odborného tisku, seminářů, kongresů, výstav, apod., vše dle vlastní úvahy Promotéra a v rámci platné legislativy České republiky.“* Ve smlouvě není uvedeno, jaké přípravky se mají propagovat, prodejní cíl a ani odměna za tuto činnost. Tyto náležitosti měla upravovat příloha smlouvy, kterou však žalobce nepředložil (a nebyla zajištěna ani Policií ČR). Smlouva navíc nemohla být podepsána 2. 1. 2012, jak je na ní uvedeno, jelikož společnost King Company v tom čase ještě neexistovala.
148. Hlavní výstupy z činnosti společnosti King Company (průzkumy trhu) žalobce nepředložil, tvrdil, že je pravděpodobně skartoval. Jako důkaz svědčící o uskutečnění předmětného plnění žalobce předložil soubor „Přínosy KC“ a dále tabulku nazvanou „vývoj tržeb Interpharmac – reexporty“ za roky 2010 až 2012 a tabulku s přehledem

odběratelů odvolatele za roky 2010 až 2015. Z tabulek však dle žalovaného nelze vyvodit jakoukoli vazbu na předmětné doklady od společnosti King Company. Totéž platí o tabulce vývoje tržeb, kdy z této tabulky není ani zřejmé, zda se jednalo o veškerý zahraniční obchod či vývoj prodeje předmětných přípravků Diosmin, Telmisartan a Rivastigmin. Příčinnou souvislost s plněními od společnosti King Company však dle žalovaného nelze dovozovat, neboť tržby představují opět pouze obecný ukazatel. Žalobce nebyl opět schopen předložit žádnou bližší auditní stopu doprovázející vznik předmětných průzkumů s výjimkou e-mailu ze dne 20. 1. 2013, který ale svědčí spíše v jeho neprospěch. Vyplývá z něj totiž, že v červenci 2012 (tj. 6 měsíců po fakturaci) předmětné průzkumy trhu ještě neměl, ačkoli si na základě dokladů od společnosti King Company uplatnil v přiznání k DPH za červenec 2012 odpočet daně.

149. Blíže viz str. 40-42 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce k tomu uvedl, že předmětná smlouva o marketingové podpoře léčivých přípravků byla původně uzavřena mezi žalobcem a společností AINRING. F. V. následně informoval pana M., že bude muset dojít ke změně dodavatele, a že připraví k podpisu novou smlouvu. Ani jedna ze zúčastněných stran si nepovšimla data podpisu uvedené smlouvy. Žalovaný dle žalobce opomíná skutečnost, že pan M. vedl velkou většinu svých obchodních jednání ústně a velkou měrou neformálně, a tudíž případné smlouvy byly uzavírány velice jednoduše. K absenci přílohy smlouvy žalobce uvedl, že daná příloha velice pravděpodobně nebyla správně zanesena do příslušných protokolů Police ČR. Žalobce dále rozebírá soubory „Přínosy KC“, „vývoj tržeb Interpharmac – reexporty“, přehled odběratelů žalobce za roky 2010 až 2015 a tabulku vývoje tržeb, které jsou součástí správního spisu. Jedná se sice o nepřímé důkazy, dle žalobce z nich ale přinejmenším vyplývá, že náklady vynaložené na předmětné průzkumy trhu se mu vrátily v době kratší než 1 rok. E-mail ze dne 20. 1. 2013 svědčí o tom, že pan V. posílal plnění zpracované společností King Company v listinné podobě, žalobce však tímto plněním disponoval už dříve v elektronické podobě. Ke skartaci průzkumů trhu žalobce přistoupil proto, aby zabránil zneužití obchodního tajemství. V podrobnostech viz str. 40-42 žaloby.
150. Krajský soud také v tomto případě souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění zpochybňují věrohodnost předmětných daňových dokladů předložených žalobcem.
151. Vzhledem k hodnotě jednotlivých plnění je podivné, že žalobcem uzavřená smlouva s dodavatelem je formulována velmi obecně, žalobce si tak *de facto* bez dalšího objednal plnění s nejasně stanovenými parametry. Žalobce tvrdil, že konkretizace zadání byla provedena v příloze smlouvy, tuto ale nebyl schopen doložit. Stejně tak nebyl schopen doložit žádnou bližší auditní stopu doprovázející vznik předmětných průzkumů. Žalobce nebyl schopen předložit ani žádný z průzkumů trhu, které měl obdržet jako hlavní výstup z fakturované činnosti. Pokud tyto průzkumy skutečně skartoval, aby zabránil zneužití obchodního tajemství, jak tvrdí, pak musí nést důsledky tohoto postupu, neboť důkazní břemeno v daňovém řízení spočívalo právě na žalobci. Spíše ale zjištěné skutečnosti svědčí závěru, že i v tomto případě se jednalo o fiktivní plnění. F. V. podrobně popsal schéma „daňových optimalizací“ a vracení „provizí“, do kterých bylo zapojeno větší subjektů, mezi nimi i žalobce a společnost King Company. Všechny žalobcem předložené důkazy jsou pouze nepřímé, jak sám žalobce připouští, žádný z nich tedy není schopen tyto pochybnosti rozptýlit. Tvrzení žalobce, podle kterého disponoval plněním zpracovaným společností King Company nejprve v elektronické

podobě (a teprve s jistým časovým odstupem jej obdržel také v písemné podobě) není ničím podloženo.

152. Žalobce tedy pochybnosti finančních orgánů neodstranil a své důkazní břemeno ve vztahu k plněním od společnosti King Company neunesl.

V.10 Plnění od společnosti Lyra

153. Žalobce deklaroval, že od společnosti Lyra pořídil marketingovou podporu v celkové ceně 3 000 000 Kč (bez DPH).

154. Smlouvou o generálním marketingovém partnerství ze dne 23. 6. 2011 se žalobce zavázal se přispívat společnosti Lyra na provoz autokrosové stáje částkou 3 000 000 Kč bez DPH ročně. Ve smlouvě je dále uvedeno, že zajišťuje generálními marketingovému partnerovi (tj. žalobci) výsadní právo na nejvýraznější marketingovou prezentaci a poskytovatel (tj. společnost Lyra) nesmí v průběhu trvání předmětné smlouvy uzavřít žádnou jinou smlouvu o marketingovém partnerství týkající se jeho autokrosových aktivit bez písemného souhlasu generálního marketingového partnera. Správce daně ovšem od Policie ČR získal formálně i obsahově totožnou smlouvu o generálním marketingovém partnerství rovněž ze dne 23. 6. 2011, uzavřenou mezi Lékárnou Atrium a společností Lyra, dle které se generální marketingový partner (tentokrát Lékárna Atrium) zavazuje přispívat společnosti Lyra částkou 700 000 Kč bez DPH ročně na provoz závodní autokrosové stáje. I společnost Lékárna Atrium tak měla jako generální marketingový partner výsadní právo na nejvýraznější marketingovou prezentaci, což bylo v praxi nerealizovatelné. Vzhledem k tomu, že za žalobce i za Lékárnu Atrium jednal a obě smlouvy dne 23. 6. 2011 podepsal pan M., lze dle žalovaného vyloučit, že jednal v dobré víře.

155. Správce daně dále zjistil, že v roce 2012 se jezdci F. S. a D.l S. zúčastnili každý pouze jednoho závodu, navíc F. S. tento závod ani nedokončil. Marketingová podpora žalobci ze strany společnosti Lyra tak v roce 2012 rozhodně nebyla poskytnuta v rozsahu dle předmětné smlouvy. Žalobce uvedl, že oba jezdci se zbylých závodů neúčastnili z důvodu zdravotního stavu, nicméně toto své tvrzení nijak nedoložil, například lékařskými zprávami, které by toto potvrzovaly. Podle je tedy tvrzení žalobce o nemoci jezdců prakticky po celou sezónu účelové, jelikož jeho motivací nebylo získat výsadní postavení generálního marketingového partnera, nýbrž provize od pana S.. Proto mu ani nevadilo, že jezdci nestartovali a pravděpodobně po společnosti Lyra, respektive panu S., nepožadoval ani lékařské zprávy či jiné důkazní prostředky, které by to dokládaly.

156. Uvedenému závěru dle žalovaného svědčí také následující skutečnosti. Žalobce uhradil částky dle faktur vystavených společností Lyra na účet dané společnosti, ke kterému měl dispoziční práva pan S.. Platba 1 200 000 Kč ze dne 20. 3. 2012 byla následně vybrána z větší části v hotovosti – výběry po 500 000 Kč dne 26. 3. 2012 a 27. 3. 2012 uskutečněné panem S. Druhá platba 1 200 000 Kč ze dne 24. 4. 2012 byla téhož dne v částkách 414 000 Kč a 420 000 Kč přeposlána na účet patřící společnosti SANERI, dále bylo na tento účet převedeno 14. 5. 2012 dalších 420 000 Kč. Poslední platba od žalobce za rok 2012 ze dne 19. 7. 2012 ve výši 1 200 000 Kč byla částečně opět převedena na účet společnosti SANERI (23. 7. 2012 v částce 420 000 Kč) a částečně ve výši 480 000 Kč dne 23. 7. 2012 převedena na účet, který patřil společnosti APM Agency.

157. Blíže viz str. 43-45 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce k tomu namítl, že skutečnost, že byly podepsány dvě smlouvy o generálním marketingovém partnerství, nijak neodůvodňuje pochybnosti správce daně. Společnost Lékárna Atrium rovněž patří do koncernu IPC, a tak byl písemný souhlas „imanentně přítomen“ v druhé smlouvě pro Lékárnu Atrium. Úmyslem pana M. bylo zajistit prezentaci nejen žalobce, ale i společnosti Lékárna Atrium. Žalobce dále doložil jak přímé důkazy (kalendáře a fotografie), tak nepřímé důkazy (seznam závodů, přihlášky atd.), z nichž vyplývá, že předmětné plnění v proběhlo. Daní jezdcí byli řádně přihlášení a účastnili se příslušných soutěží, ačkoliv jim následně byla účast znemožněna ze zdravotních důvodů. V podrobnostech viz str. 42-43 žaloby.
158. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění zpochybňují věrohodnost předmětných daňových dokladů předložených žalobcem. Žalobcem předložené doklady sice prokazují, že určitá marketingová podpora ze strany společnosti Lyra se opravdu uskutečnila. Nicméně správcem daně zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že se neuskutečnila v plném rozsahu dle smlouvy o generálním marketingovém partnerství. Skutečnost, že k účtu společností Lyra měl dispoziční práva pan S., který větší část plateb zaslaných žalobcem na tento účet buď obratem vybíral v hotovosti, nebo je přeposílal na účty společností SANERI a APM Agency, pak svědčí o tom, že hlavním účelem sponzoringu autokrosové stáje společnosti Lyra (za kterou jezdili synové pana S.) byly i v tomto případě „daňové optimalizace“ prováděné na obdobném principu jako u dalších plnění popisovaných v jiných částech tohoto rozsudku.

VI. Závěr a náklady řízení

159. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
160. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 4. března 2020

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu