



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: **Lékárna Atrium, s. r. o.**, IČO 26345757
sídlem Brněnská 315/4, 500 12 Hradec Králové
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 16. 3. 2018, č. j. 12667/18/5300-21442-711359,

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 18. 1. 2017 celkem 3 rozhodnutí (dodatečné platební výměry), kterými doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2011 ve výši 266 000 Kč, za prosinec 2011 ve výši 460 000 Kč a za prosinec 2012 ve výši 199 972 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 podaná odvolání zamítl a předmětné platební výměry potvrdil. 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 nárokových odpočtů daně z přijatých zdanitelných plnění od společností SANERI s.r.o. (dále jen „SANERI“), Centrum Consult s.r.o. („CC“), a Bonaball a.s. („Bonaball“). Předmětem fakturace byla následující plnění – vyhodnocení projektu zásobování a podpory prodeje center reprodukční medicíny a reprodukční genetiky, strategické poradenství při realizaci projektu materiálního zabezpečení center reprodukční medicíny a reprodukční genetiky (obojí Bonaball), zhodnocení dodávek do center asistované reprodukce v roce 2011, sortimentu lékárny a vytvoření strategie na rok 2012 (SANERI) a reklamní předměty s logem společnosti (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. 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. Policie ČR zabavila rovněž počítač PharmDr. M. M., jednatele žalobce, který byl následně vrácen poškozený.
5. Žalobce rozčlenil žalobu do částí, v nichž postupně polemizuje se závěry, ke kterým žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým plněním. K plněním, která mu měla poskytnout společnost Bonaball, namítl následující.
6. Žalovaný uvedl, že nahlížel do trestního spisu vedeného Městským soudem v Praze ve věci sp. zn. 40 T 16/2016 a předmětná plnění (tj. elektronickou či listinnou verzi těchto plnění) zde nenalezl. Podle žalobce je s podivem, že Městský soud v Praze umožnil žalovanému nahlížet do daného spisu v celém jeho obsahu, neboť 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 má proto pochyby o tom, zda postup deklarovaný žalovaným v daném bodě jeho rozhodnutí byl skutečně proveden řádně a důkladně.

7. Žalovaný dále uvedl, že Ing. J. S. nebyl statutárním orgánem společnosti Bonaball, a tudíž nebyl oprávněn za ni jednat. Podle žalobce tento argument neobstojí, neboť vztah pana S. ke společnosti Bonaball 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.
8. Žalobce rozporuje také závěry, které žalovaný vyvodil z výpovědi spolupracujícího obviněného F. V. Podle žalobce se F. V. vyjadřoval obecně ke svému jednání, které bylo předmětem trestního řízení, nezmiňoval konkrétně plnění poskytnutá společností Bonaball. Není tak zřejmé, z které části jeho výpovědi žalovaný dovodil, že předmětná plnění nebyla poskytnuta deklarovaným způsobem. Vycházet nelze ani z optimalizačních tabulek zpracovaných F. V. Jednalo se o jeho soukromé tabulky, o kterých neměl jednatel žalobce žádné tušení, správnost jejich obsahu není nijak prokázána. Tyto tabulky navíc neprokazují (ani nepřímou), že by společnost Bonaball neposkytla žalobci předmětná plnění.
9. Žalobce prokazoval uskutečnění předmětných plnění soustavou těchto nepřímých důkazů: (i) evidencí dle § 100 zákon o DPH za zdaňovací období květen roku 2011; (ii) provedením platby na bankovní účet společnosti Bonaball v souvislosti se spornými plněními; (iii) e-mailovou korespondencí. Z dané e-mailové korespondence vyplývá, že plnění byla převzata a bylo vyžádáno vystavení daňových dokladů – faktur. Z výpisu z bankovního účtu společnosti Bonaball vyplývá, že uvedená společnost přijala finanční prostředky ve výších odpovídajících částkách deklarovaným na příslušných daňových dokladech. Evidence dle § 100 zákona o DPH za zdaňovací období květen roku 2011 následně prokazuje, že uskutečněná a zaplacená plnění byla i řádně evidována pro uplatnění odpočtu DPH.
10. Žalovaný nepovažoval uvedenou e-mailovou korespondenci za dostatečný důkaz o provedení plnění společností Bonaball s odkazem na výpověď spolupracujícího obviněného F. V. K tomu žalobce opětovně namítl, že výpověď pana V. je v tomto ohledu neprůkazná. Žalovaný proto (chybně) nebral v potaz, že obsahově je předmětná e-mailová korespondence protokolem o předání díla.
11. Podle žalobce nelze vycházet ani ze svědecké výpovědi Z. S. v trestním řízení. Z. S. byla negativně zaujatá ve vztahu k panu S., a to z důvodu probíhajícího rozvodového řízení. Tuto skutečnost žalovaný při hodnocení její svědecké výpovědi nevzal v potaz. Dokonce i státní zástupkyně ve své závěrečné řeči doporučovala Městskému soudu v Praze brát svědeckou výpověď paní S. s rezervou.
12. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že společnost Bonaball neprováděla deklarovanou činnost, neboť nebyla vedena v evidenci České správy sociálního zabezpečení. Podle žalobce takovéto zjištění pouze dokazuje, že společnost Bonaball neměla zaměstnance, nikoliv že posuzovaná plnění nebyla touto společností uskutečněna, např. subdodavateli. Důkazní prostředek o provedení plnění subdodavateli ovšem může předložit pouze společnost Bonaball, nikoliv žalobce. Nepředložení takového důkazního prostředky společností Bonaball ale nemůže být kladeno k tíži žalobce. Žalobce v této souvislosti rovněž uvedl, že z emailové komunikace mezi F. V. a J. S. ze dne 6. 6. 2011 jednoznačně vyplývá, že F. V. lhal přinejmenším o neexistenci svých subdodavatelů. V

dané komunikaci jej totiž pan S. vyzývá k poslání platby „lyře“, tj. společnosti Lyra.com s.r.o.

13. Příslušné daňové doklady vztahující se k plnění poskytnutému společností Bonaball navíc nejsou předmětem usnesení Policie ČR o zahájení trestního stíhání vůči jednateři žalobce, a tak důkazní prostředky získané v daném trestním řízení nemají souvislost s těmito doklady a žalovaný se na ně nemůže odvolávat.
14. K plněním, která mu měla poskytnout společnost SANERI, žalobce uplatnil následující námitky.
15. Žalovaný uvedl, že pan S. nebyl statutárním orgánem společnosti SANERI a nebyl ani zplnomocněn paní B., tehdejší jednatelkou dané společnosti. Nebyl tedy oprávněn jednat za společnost SANERI. Podle žalobce tento argument neobstojí, neboť 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.
16. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle nějž text objednávky ze dne 1. 12. 2011 a text příslušného daňového dokladu není dostatečně konkrétně vymezen. Žalobce považuje text „zhodnocení dodávek do center asistované reprodukce v roce 2011, sortimentu lékárny a vytvoření strategie na rok 2012“ za dostatečný. Smysl daného textu musí být snadno pochopitelný každé svéprávné osobě, která má rozum průměrného člověka. Požadavek žalovaného, aby na daňovém dokladu či na objednávce, která pouze potvrzovala ústní dohodu, byly uvedeny další podrobnosti, je nepatřičný. Uvedená textace nikdy nečinila žádné nejasnosti mezi zainteresovanými subjekty, o čemž svědčí mimo jiné předložená studie.
17. Podle žalobce mu dále nemůže být kladeno k tíži, že nepředložil ani nearchivoval dokumenty, které by prokazovaly způsob a obsah jednání mezi panem M. a panem S. V této souvislosti připomněl, že většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policií ČR. Ze stejného důvodu mu nelze vyčítat, že nebyl schopen doložit správci daně předávací protokol k posuzovanému plnění. K předání plnění (vypracované studie) ale samozřejmě došlo, což bylo potvrzeno e-mailovou zprávou.
18. Žalobce prokazoval uskutečnění předmětného plnění soustavou těchto nepřímých důkazů: (i) evidencí dle § 100 zákon o DPH za zdaňovací období prosinec 2011; (ii) provedením platby na bankovní účet společnosti SANERI v souvislosti se sporným plněním; (iii) objednávkou ze dne 1. 12. 2011; (iv) vypracovanou studií. Uvedená objednávka formálně potvrzovala ústní objednávku učiněnou panem M. vůči panu S. Z výpisu z bankovního účtu společnosti SANERI vyplývá, že uvedená společnost přijala od žalobce finanční prostředky ve výši odpovídající částce deklarované na příslušném daňovém dokladu. Evidence dle § 100 zákona o DPH následně prokazuje, že uskutečněné a zaplacené plnění bylo i řádně evidováno pro uplatnění odpočtu DPH.
19. Ke svědecké výpovědi H. B. žalobce namítl, že z jejího obsahu je patrné, že paní B. nevykonávala funkci jednatelky společnosti SANERI nikterak svědomitě. Tudíž ani nemusela mít povědomí o plných mocích či jiných právních jednáních, které se uskutečnily před jejím nástupem do uvedené funkce. Její výpověď, že plnou moc panu S. neudělila, tak nesvědčí ale o tom, zda pan S. měl od společnosti SANERI plnou moc či

nikoli. Plná moc nemusí být udělena písemně. Navíc neznalost paní B. a její nezáměr o vedení společnosti SANERI zpochybňuje věrohodnost její výpovědi.

20. Podle žalobce se žalovaný dále vyjadřoval k obsahu studie zpracované společností SANERI, aniž by k tomu měl potřebné znalosti. Z tohoto důvodu žalobce navrhl, aby předmětnou studii nechal přezkoumat znalcem, což však žalovaný odmítl.
21. Obdobně jako ve vztahu k plnění poskytnutému společností Bonaball žalobce namítl, že výpověď Z. S. byla nevěrohodná.
22. Ke svědectví R. P. žalobce uvedl, že jeho výpověď sice nepotvrzuje verzi žalobce, ale ani ji nevyvrací. K poukazu žalovaného na nestandardní hospodaření pana Paveleka ve společnosti SANERI žalobce namítl, že společnost SANERI v daňovém přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2011 vykazala vysoká uskutečněná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku (15 903 271 Kč, DPH 3 180 654 Kč) a zároveň také vysoká přijatá zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku (14 791 490 Kč, DPH 2 958 298 Kč). Argumentace žalovaného tak je účelová.
23. Poukaz žalovaného na obavy odposlouchávaných osob z uskutečňované daňové kontroly je rovněž nepřipadný. Žalovaný vytrhl citovanou pasáž z kontextu, ta tak nedává ucelený obraz o obsahu rozhovoru. Žalovaný naopak vynechal pasáž, ve které B. H. sděluje F. V., že pana S. ujistil, že oni mají všechno v pořádku.
24. Konečně ve vztahu k plněním, která mu měla poskytnout společnost CC, žalobce vznesl následující námitky.
25. Předně se vyjádřil k poukazu žalovaného na to, že žalobce měl dle svého tvrzení jednat s panem S., který ale neměl žádnou vazbu na společnost CC. Žalovaný zde dle žalobce vytrhl tvrzení pana S. z kontextu a nevzal v potaz předchozí vztah pana S. a pana V., který společnost CC založil a fakticky i vedl, jakož i vykonával pro pana S. administrativní činnost spočívající ve vydávání daňových dokladů klientům zajištěným panem S. Pokud pan M. výjimečně komunikoval i s panem V., tak si lze představit, že pan V. využil svého postavení a vydal daňový doklad za společnost CC bez vědomí pana S. Žalobce objednaná plnění obdržel, a tak pan M. neměl důvod mít pochybnosti o proběhlém plnění.
26. K výpovědi P. S. žalobce namítl, že z ní vyplývá, že společnost CC fakticky vedl F. V. P. S. tak pravděpodobně neměl o obchodní činnosti společnosti CC žádné informace a jeho výpověď nemůže být žalobci přičítána k tíži.
27. Podle žalobce mu dále nemůže být kladeno k tíži, že nepředložil ani nearchivoval dokumenty, které by prokazovaly způsob a obsah jednání mezi panem M. a společností CC, případně panem S. V této souvislosti odkázal na skutečnost, že většina podkladů, které měl k dispozici, byla zabavena Policií ČR.
28. Žalobce prokazoval uskutečnění předmětných plnění soustavou těchto nepřímých důkazů: (i) evidencí dle § 100 zákon o DPH za zdaňovací období prosinec 2012; (ii) provedením platby na bankovní účet společnosti CC v souvislosti se spornými plněními; (iii) objednávkou ze dne 2. 11. 2012 a ze dne 8. 11. 2012; (iv) vzorky reklamních předmětů. Uvedené objednávky formálně potvrzovaly ústní objednávku učiněnou panem M. vůči panu S. Z výpisu z bankovního účtu společnosti CC vyplývá, že uvedená společnost přijala od žalobce finanční prostředky ve výši odpovídající částce deklarované na příslušných daňových dokladech. Evidence dle § 100 zákona o DPH následně

prokazuje, že uskutečněná a zaplacená plnění byla i řádně evidována pro uplatnění odpočtu DPH. Žalobce předložil také vzorky reklamních předmětů, přičemž žalovaný po něm nemůže rozumně požadovat, aby předložil veškeré objednané reklamní předměty. Rozdíl mezi údajem uvedeným na předloženém daňovém dokladu (tj. organizér ve formátu A6) a předloženým vzorkem (formát A5) je dle žalobce dán tím, že došlo k chybě při vyplňování daňového dokladu.

29. K poukazu žalovaného na to, že na objednávkách není žádné razítko či podpis ze strany společnosti CC, žalobce zopakoval, že objednávky pouze formálně potvrzovaly ústní ujednání s panem S. Dodacími listy žalobce nedisponuje, dodavatel je ale nejspíše vytvořil a měl je připravené. O jejich existenci nepřímě svědčí tvrzení žalobce, že mu předmětná plnění byla poskytnuta společností CC. Kdyby k poskytnutí plnění nedošlo, žalobce by se ho jistě domáhal. Navíc F. V. vypověděl, že nevedl žádnou evidenci pro své společnosti. Podle žalobce je pak běžnou praxí, že přebírající lékárník potvrdí dodací list dodavateli a kopii pro příjemce nechá bez potvrzení.
30. Žalobce rozporuje také závěry, které žalovaný vyvodil z výpovědi F. V.. Žalovaný danou výpověď neporovnal s výpověďmi dalších obviněných a s dalšími důkazy obstaranými v rámci trestního řízení. Výpověď pana V. je tedy vytržena z kontextu, o její věrohodnosti lze mít navíc vážné pochyby (jelikož se jednalo o výpověď spolupracujícího obviněného).
31. Žalovaným zmiňovaná e-mailová komunikace dle žalobce nezachytil komunikaci o nezákonném jednání zúčastněných osob, ale jednalo se o „narovnání skutečnosti“. Předmětná plnění byla žalobci dodána v průběhu měsíce listopadu a ještě v roce 2012 bylo započato s jejich distribucí. Následně však bylo zjištěno, že žalobce stále nemá v držení příslušné daňové doklady, a proto požádal společnost CC o jejich vystavení. Kontrolu správnosti a včasnosti fakturace měl v rámci holdingu společnosti International Pharmaceutical Corporation, a.s. (do nějž patří i žalobce), na starosti B. H. V daném případě však B. H. selhal, a tak mu bylo příkázáno, aby okamžitě zjednal nápravu. Výsledkem tohoto příkazu pak byla žalovaným zmiňovaná e-mailová komunikace. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně získal od Policie ČR kopie objednávek na reklamní předměty ze dne 2. 11. 2012 a ze dne 8. 11. 2012 a že tyto objednávky byly podepsány jednatelem žalobce a opatřeny razítkem žalobce. Příloha uvedené e-mailové komunikace zmiňované však obsahuje objednávky v elektronické podobě nepodepsané a neorazítkované. Dle žalobce se jedná o elektronické kopie těchto dokladů a B. H. je zaslal F. Vr. pro osvěžení paměti. B. H. v e-mailové zprávě uvádí, že data objednávek dal od 2. 11. do 8. 11., což je konstatováním, kdy byly tyto doklady původně vystaveny. Nejedná se tedy o žádné zpětné datování dokumentů, ale pouze o „napravení skutečnosti“, že žalobce předmětné daňové doklady od společnosti CC neobdržel.
32. Význam věty „*má podklady proto, aby jim fakturoval*“, pronesené B. H. vůči P. P., pak lze jednoznačně vyložit tak, že F. V. má podklady k tomu, aby žalobci fakturoval. Jednalo se o reklamní předměty, které byly rozdávány před Vánocemi roku 2012. Skutečnost, že se P. Po. s B. H. domlouvali na údajích, které by měly být obsaženy v předmětném daňovém dokladu, nenasvědčuje závěrům žalovaného. Jednalo se pouze o důsledek toho, že P. P. zjistila absenci daňových dokladů vystavených společností CC až v průběhu ledna roku 2013.

33. Ve vztahu k výpovědi B. H. žalobce namítl, že žalovaný při hodnocení této výpovědi nerozlišuje mezi částmi výpovědi týkajícími se společnosti International Pharmaceutical Corporation, a.s., a částmi týkajícími se společností Interchemia s.r.o. a GENERICON s.r.o. B. H. ve své výpovědi uvádí obecné informace o reklamních předmětech, neboť jeho pracovní náplní ve společnosti International Pharmaceutical Corporation, a.s., nebylo fyzicky přebírat plnění od dodavatelů. Informaci o převzetí nyní posuzovaného plnění od společnosti CC může poskytnout pouze M. S., který jej převzal.
34. Obdobně jako ve vztahu k plnění poskytnutému společností Bonaball žalobce namítl, že výpověď Z. S. byla nevěrohodná.
35. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že společnost CC neprováděla deklarovanou činnost, neboť nebyla vedena v evidenci České správy sociálního zabezpečení. Podle žalobce takovéto zjištění pouze dokazuje, že společnost CC neměla zaměstnance, nikoliv že posuzovaná plnění nebyla touto společností uskutečněna, např. subdodavateli. Důkazní prostředek o provedení plnění subdodavateli ovšem může předložit pouze společnost CC, nikoliv žalobce. Nepředložení takového důkazního prostředky společností CC ale nemůže být kladeno k tíži žalobce.
36. V dalších částech žaloby, které nebyly zaměřené výlučně na jednotlivá plnění, žalobce namítl následující.
37. Poukázal na skutečnost, že žalovaný se odmítl zabývat soustavou tabulek a seznamem vydaných faktur, které předložil k prokázání toho, že zdanitelná plnění, která měl přijmout od společností SANERI a Bonaball, použil v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Jedná se o nepřímé důkazy, které osvědčují, že žalobce měl daná plnění k dispozici a že je užil v rámci své ekonomické činnosti. Ve spojení s dalšími nepřímými důkazy tyto tabulky a seznam vydaných faktur prokazují, že předmětná plnění byla poskytnuta příslušnými společnostmi. Ke stejnému účelu měla sloužit svědecká výpověď PharmDr. M. C., kterou žalovaný rovněž odmítl provést. Ve vztahu k plněním poskytnutým společností CC žalobce z obdobných důvodů navrhoval provedení svědeckých výpovědí MUDr. M. Š. a MUDr. I. B. Ani těmito návrhům žalovaný nevyhověl.
38. Žalobce také namítl, že 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 řízení. Finanční orgány ani neměly přístup k veškerým dokumentům tvořícím spis v daném trestním řízení, neboť ještě na počátku dubna 2018 nebyl daný spis k nahlédnutí jednateli žalobce, jakožto obžalovanému, a to z důvodu jeho nekompletnosti.
39. Podle žalobce dále důkazním prostředkem nemohou být přepisy audiozáznamů odposlechu, ale záznamy jako takové. Finanční orgány však nepracovaly s audiozáznamy odposlechu.
40. Navíc podle judikatury Ústavního soudu i za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt, než subjekt uvedený na dokladech (což ovšem není tento případ), je třeba umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky.
41. Žalobce poukázal také 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.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

42. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že bylo na žalobci, aby si zajistil takové důkazní prostředky, kterými bude s to prokázat faktické uskutečnění a přijetí předmětných zdanitelných plnění. Jestliže tak neučinil, jde tato skutečnost výhradně k jeho tíži. Na dané skutečnosti nic nemění ani tvrzení žalobce, že počítač jednatele žalobce byl žalobci vrácen Policií ČR v nefunkčním stavu, neboť dané tvrzení nebylo prokázáno. Avšak i v případě jeho prokázání by bylo nutno konstatovat, že se žalobce dostal do důkazní nouze vlastní vinou, neboť si příslušné důkazní prostředky nearchivoval takovým způsobem, kterým by předešel jejich ztrátě v případě technického selhání svého počítače. Zálohování dat pro případ technického selhání je běžným procesem, kterým lze právě takové ztrátě dat jednoduše předejít. Rovněž tvrzení žalobce, že mu Policií ČR nebyly vráceny dokumenty v celku, nebylo prokázáno. K tvrzení žalobce, že další důkazní prostředky se nachází v držení Policie ČR, přičemž žalobce k těmto důkazním prostředkům nemá přístup, žalovaný uvedl, že toto tvrzení je účelové. Žalobce nikterak nekonkretizuje, o jaké důkazní prostředky se má jednat.
43. Žalovaný nevylučuje, že určitou skutečnost lze v daňovém řízení prokázat i prostřednictvím řetězce nepřímých důkazů. Musí se však jednat o logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru. V nyní posuzovaném případě však tyto podmínky splněny nebyly.
44. Následně se žalovaný vyjádřil jednotlivě k unesení důkazního břemene ve vztahu k plněním od společností Bonaball, SANERI a CC. V zásadě však již jenom opakoval a shrnoval argumentaci obsaženou v žalobou napadeném rozhodnutí.
45. 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.
46. Ve vztahu ke své důkazní nouzi žalobce odkázal na nález 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 nějž skutečnost, že jediný společník a jednatel dodavatele v průběhu vytýkáčích 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.

47. 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 popsání 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.
48. K důkazům získaným v trestním řízení žalobce dále namítl, že „celá řada“ z nich byla pořízena v rozporu se zákonem, a není tak možné z těchto důkazů vycházet ani v daňovém řízení. Nezákonnost pořízení uvedených důkazů je dána tím, že o použití operativně pátracích prostředků (odposlechy, záznamy emailové komunikace, domovní a jiné prohlídky) v přípravném řízení rozhodoval místně nepřislušný Okresní soud v Ústí nad Labem.

IV. Ústní jednání

49. Během soudního jednání, které se uskutečnilo dne 26. 2. 2020, předně zástupce žalobce odkázal na podanou žalobu a pověřený pracovník žalovaného odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. 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 vyžádal (ve vazbě na námitku uplatněnou v replice žalobce, podle níž byly některé důkazy získané v předmětném trestním řízení pořízeny nezákonně).
50. 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., Ing. 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 výpovědi Ing. J. S., F. V. a Z. S., které byly učiněny v daném trestním řízení. Zástupce žalobce setrval toliko na návrhu na provedení důkazu výpovědi B. H., Mgr. M. S., MUDr. M. Š. a MUDr. I. B. 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 tyto důkazy měly být provedeny v daňovém řízení a

že jejich 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 těchto důkazů v soudním řízení by soud nahrazoval činnost správního orgánu, což není jeho úkolem.

V. Posouzení věci krajským soudem

51. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
52. 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 Bonaball, SANERI a CC.
53. Daňovými doklady č. 3110519-1 a č. 3110523-1 žalobce deklaroval, že od společnosti Bonaball pořídil službu spočívající ve „vyhodnocení projektu zásobování a podpory prodeje center reprodukční medicíny a reprodukční genetiky“ a v „strategickém poradenství při realizaci projektu materiálního zabezpečení center reprodukční medicíny a reprodukční genetiky na druhé pololetí 2011“. Na základě uvedených daňových dokladů si žalobce v rámci daňového přiznání k DPH za květen 2011 nárokoval odpočet daně v celkové výši 266 000 Kč (základ daně u jednotlivých plnění činil 830 000 Kč a 500 000 Kč).
54. Daňovým dokladem č. 110100040 žalobce deklaroval, že od společnosti SANERI pořídil službu spočívající ve „zhodnocení dodávek do center asistované reprodukce v roce 2011, sortimentu lékárny a vytvoření strategie na rok 2012“. Na základě uvedeného daňového dokladu si žalobce v rámci daňového přiznání k DPH za prosinec 2011 nárokoval odpočet daně ve výši 460 000 Kč (základ daně 2 300 000 Kč).
55. Konečně daňovými doklady č. 4121205-3 a 4121212-2 žalobce deklaroval, že od společnosti CC nakoupil reklamní předměty s jeho logem – 2 200 kusů organizéru A6 prestige, 2 300 kusů tavných pistolí a 1 500 kusů podložek pod myš. Na základě uvedených daňových dokladů si žalobce v rámci daňového přiznání za prosinec 2012 nárokoval odpočet daně v celkové výši 199 972 Kč (základ daně u jednotlivých plnění 667 480 Kč a 332 380 Kč).
56. Z daňového spisu plyne, že před zahájením daňové kontroly žalobce podal dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011 a za rok 2012, v nichž zvýšil základ daně z příjmů o částky 3 630 000 Kč a 999 860 Kč. 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.
57. V rámci vyhledávací činnosti poté správce daně nahlédl do trestního spisu, z nějž zjistil, že PharmDr. 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 Ing. 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 Bonaball, SANERI a CC. 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 DPPPO, tak dozrává, 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.

58. Správce daně v návaznosti na uvedená zjištění zahájil u žalobce dne 3. 4. 2014 daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období květen 2011, prosinec 2011 a prosinec 2012. Výstupem z této daňové kontroly byl závěr, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění předmětného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností Bonaball, SANERI a CC. Správce daně proto vydal dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci DPH za uvedená zdaňovací období ve výši 266 000 Kč, 460 000 Kč a 199 972 Kč. Žalovaný následně (žalobou napadeným rozhodnutím) zamítl odvolání podané žalobcem proti těmto dodatečným platebním výměrům.
59. Žalobce v obsáhlé žalobě (celkem 26 stran, dále doplněných 11stránkovou 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 nálezů 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).
60. Krajský soud rozčlenil svou argumentaci následujícím způsobem. Nejdříve obecně shrne, jaké jsou podmínky pro uplatnění odpočtu DPH (*část V.1 rozsudku*). Následně se vyjádří k žalobním námitkám týkajícím se důkazů získaných z trestního řízení (*V.2*). Poté se postupně vyjádří k tomu, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ve vztahu k plnění od společnosti Bonaball (*V.3*), ve vztahu k plnění od společnosti SANERI (*V.4*) a ve vztahu k plnění od společnosti CC (*V.5*). Na závěr vypořádá ostatní žalobcem uplatněné námitky (*V.6*).

V.1 Podmínky pro uplatnění odpočtu DPH

61. 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.

62. 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).
63. 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).

V.2 Důkazy získané z trestního řízení

64. 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. Uvedené námítky zároveň dopadají na všechna posuzovaná plnění. Krajský soud proto považoval za vhodné nejprve vypořádat tento soubor žalobních námitek a teprve následně se blíže zabývat otázkou, zda žalobce unesl své důkazní břemeno ve vztahu k jednotlivým plněním.

65. 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 výslechům svědků prováděným v předmětném trestním řízení, na jejichž výpovědi správce daně odkazuje.
66. 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.
67. Pokud jde o omezenou výpovědní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného, žalobce rozporuje poznatky získané z výpovědi F. V. (viz např. bod 30 tohoto rozsudku). Nicméně činí tak vágně formulovanými námitkami. Podle žalobce žalovaný vytrhl výpověď pana V. z kontextu a neporovnal ji s výpověďmi dalších obviněných a s dalšími důkazy obstanými v rámci trestního řízení. Žalobce tedy konkrétně neuvedl, s kterými důkazy je tato výpověď v rozporu. Krajský soud ale neshledal, že by finanční orgány přistupovaly k výpovědi F. V. nekriticky, či 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 obstané správcem daně výhradně pro účely daňového řízení (v podrobnostech viz níže části rozsudku věnované plněním od společností Bonaball a od společnosti CC).
68. Obdobně nekonkrétně žalobce namítl, že finanční orgány neporovnaly poznatky získané v rámci trestního řízení se skutečnostmi, které vyšly najevo v pozdějších fázích daného trestního řízení (viz výše bod 38). Pokud se touto námitkou snaží navodit dojem, že

v pozdějších fázích předmětného trestního řízení vyšly najevo skutečnosti, které svědčí v jeho prospěch, pak je nutné uvést, že 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 uloženém (podmíněném) trestu odnětí svobody a nově rozhodl, že se J. S. odsuzuje k (nepodmíněnému) trestu odnětí svobody v trvání šesti roků.

69. 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 indicií o tom, že přepisy audiozáznamů byly pořízeny nepřesně. Nic takového ale žalobce netvrdí.
70. 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). Za podstatné považuje, že žalobce do dnešního dne nebyl schopen uvést, jakého konkrétního důkazu obsaženého v tomto spisu se dovolává. Předmětné trestní řízení je přitom již pravomocně skončeno.
71. 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.
72. Krajský soud dává žalobci za pravdu v tom, že daňové doklady č. 3110519-1 a č. 3110523-1, vystavené společností Bonaball, nebyly zahrnuty mezi důkazy, z nichž vycházela Policie a následně soudy v předmětném trestním řízení. To ale neznamená, že by jiné důkazy získané v daném trestním řízení s nimi neměly žádnou souvislost a finanční orgány z nich nemohly v nyní posuzovaném 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.
73. 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.

74. 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.
75. 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).
76. 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.3 Plnění od společnosti Bonaball

77. Při jednání konaném dne 23. 1. 2015 pan M. k dotazu správce daně, zda potvrzuje svou výpověď uvedenou v protokolu o výslechu obviněného (viz výše bod 57), popřel svoje doznání. Uvedl, že se doznal pouze k tomu, že šly zpět nějaké „provize“, a to ve výši odhadem 90 až 95 % ze základu daně fakturovaných částek (nikoliv ale v případě nyní posuzovaných plnění). Faktury pro něj nebyly fiktivní, plnění na jejich základě proběhlo. V nyní posuzovaném případě proběhla zakázka (jednalo se fakticky o jeden obchodní případ, který byl při fakturaci rozdělen na dvě části) tím způsobem, že pan S. měl kontakty na potenciální odběratele, centra reprodukční medicíny po celé ČR. Pan M. mu předal seznam produktů, které by měl zájem těmto centrům dodávat, a pan S. u

nich provedl průzkum a domluvil s nimi spolupráci. Žalobce pak dostal seznam center (odběratelů) spolu s kontakty na konkrétní osoby, které u nich mají na starosti zásobování, a spolu s uvedením potenciálních objemů jejich odběru zboží. Tento seznam byl součástí studie, kterou žalobce obdržel na konci roku 2011. Uvedené údaje ale pan S. sděloval panu M. postupně v průběhu roku. Žalobce následně navázal s těmito odběrateli obchodní spolupráci, která vyústila v celkový obrát v této oblasti za rok 2011 ve výši 17,6 mil. Kč a v hrubý zisk žalobce ve výši 3 885 000 Kč. Předmětnou studii ale žalobce nebyl schopen správci daně předložit.

78. Finanční orgány identifikovaly následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětných plnění žalobcem tvrzeným způsobem.
79. Společnost Bonaball (tj. deklarovaný dodavatel žalobce) nepodala účinné přiznání k DPH za zdaňovací období květen roku 2011 a pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní. Součinnost neposkytla ani na výzvu správce daně, který prováděl daňovou kontrolu u žalobce. Nebylo tedy možné u ní ověřit, zda se zdanitelná plnění uskutečnila deklarovaným způsobem.
80. Žalobce nebyl schopen k výzvě správce daně předložit ani studii, kterou měl obdržet jako hlavní výstup z fakturované činnosti, ani žádnou bližší auditní stopu, která by zachycovala průběh deklarovaných obchodních transakcí. Žalobce k tomu uvedl, že obdržel předmětnou studii v elektronické i papírové podobě, ale už ji nemá v držení, protože ji poskytl Policii ČR. Správce daně však při nahlédnutí do trestního spisu předmětnou studii nenalezl. Žalobce nebyl schopen předložit ani objednávku či smlouvu uzavřenou se společností Bonaball, případně jakékoliv jiné dokumenty zaznamenávající dohodu smluvních stran (např. ohledně ceny plnění, termínu dodání plnění, potvrzení o převzetí plnění odběratelem, sankcí v případě porušení dohodnutých obchodních podmínek atd.). Standardní postup v běžném obchodním styku by přitom dle žalovaného byl takový, že by si daňový subjekt u takto hodnotné zakázky uschoval průkaznou obchodní dokumentaci.
81. Žalobce dle svého sdělení komunikoval při realizace předmětných plnění výlučně s J. S. Z údajů zveřejněných o společnosti Bonaball v obchodním rejstříku však vyplývá, že pan S. byl pouze členem dozorčí rady uvedené společnosti, nikoliv jejím statutárním orgánem.
82. F. V. ve své výpovědi (učiněné v trestním řízení) popsal systém „daňových optimalizací“ založených na tom, že různé společnosti vystavovaly faktury na fiktivní plnění, jejichž příjemci měly být společnosti, v nichž byl statutárním orgánem pan M. Spolupráci na tomto systému nabídl panu V. pan S.. Velká část takto fakturovaných finančních prostředků se vracela zpět klientům, společnostem, v nichž byl statutárním orgánem pan Mt. Předmětem plnění měla být webová reklama, průzkumy trhu, či marketingové studie. Z těchto činností byly realizovány pouze webové reklamy, ale i jejich cena byla nadhodnocená. Materiály k průzkumům trhu a propagační materiály si odběratelé buď zajistili, nebo je přímo sami vytvořili. Mezi klienty, pro které byly vystaveny fiktivní faktury, jmenoval i žalobce. Na základě požadavků klientů, které mu předával pan S., vystavoval fiktivní faktury mj. za společnost Bonaball a tyto faktury předával zpět panu S. Společnost Bonaball pouze vystavovala faktury, nikdy však žádnou fakturovanou činnost neprovedla, a to ani subdodavately. Po obdržení platby za fakturované plnění

na účet společnosti Bonaball pan V. vždy vrátil finanční prostředky v hotovosti klientovi, ponechal si pouze provizi ve výši 5 % z ceny fakturovaného plnění.

83. Policie ČR dále zajistila excelové tabulky „optimalizace“. F. V. ve své výpovědi k těmto tabulkám uvedl, že se jednalo o evidenci jednotlivých vystavených faktur s údaji, jaká částka, kterou odběratel uhradil za plnění uvedené na vystavené fiktivní faktuře, bude ponechána jako provize osobám zajišťujícím zprostředkování obchodu a vystavení faktury a jaká částka bude vrácena zpět tomuto odběrateli. V tabulce optimalizace za rok 2011 byly uvedeny také daňové doklady č. 3110519-1 a č. 3110523-1.
84. Z. S. (coby svědkyně v trestním řízení) uvedla k obchodní činnosti svého manžela, J. S., následující: *„Vždy někdo zavolal, že potřebuje takovou a takovou fakturu, následně volal nebo se několikrát denně potkávali a řešili, která faktura na co se bude vystavovat a zakládaly se i nové firmy. Buďto zavolal nebo napsal e-mailem panu V., že potřebuje vystavit fakturu. Faktura se přeposlala klientovi a klient zaplatil na předem dohodnutý účet a potom po pár dnech přijel člověk, který ty peníze přivezl v hotovosti“*. Na otázku, zda její manžel s panem V. nějak řešil provedení prací, které se fakturovaly, odpověděla, že *„manžel mi pouze říkal, že když se měly tisknout letáky na nějaké ty léčiva, tak že se musí vytisknout jeden, aby se založil do účetnictví jako doklad, ale ve skutečnosti se nikdy nedělaly“*. Na dotaz ohledně společnosti Bonaball poté uvedla, že zde byl její manžel v představenstvu a jednalo se o stejný model jako v případě společnosti Orvald a.s., k níž sdělila: *„Tam snad byl manžel člen představenstva, nevím o tom, že by tato společnost něco dělala, manžel mi vysvětlil, že tyto společnosti jsou připravené, že by mohly něco dělat, ale třeba zatím nic nedělaly“*.
85. Od společnosti UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., u níž měla společnost Bonaball vedený bankovní účet, správce daně zjistil, že na daný účet byly připsány částky odpovídající hodnotám uvedeným na daných dokladech. Předmětné částky však byly obratem vybrány z účtu. Česká správa sociálního zabezpečení správci daně sdělila, že neeviduje společnost Bonaball (daná společnost tedy neměla žádného zaměstnance).
86. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění zpochybňují věrohodnost daňových dokladů předloženého žalobcem. Žalobce například podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, v němž zvýšil základ daně z příjmů na základě předmětných faktur. 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 DPP. Vzhledem k hodnotě plnění ve výši 1 330 000 Kč bez DPH je podivné, že žalobce ani neuzavřel písemnou smlouvu 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 studii, kterou měl obdržet jako hlavní výstup z fakturované činnosti. Tvrzení žalobce, že tuto studii již nemá, protože ji odevzdal Policii ČR, která mu ji nevrátila, 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 by se mu nevrátilo, za velmi nestandardní 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.).

87. 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. O tom, že tak tomu bylo i v případě nyní posuzovaného plnění, svědčí rovněž další obstarané důkazy a zjištění. Například excelová tabulka „optimalizace_2011“, nebo výpověď Z. S. Krajský soud hodnotí výpověď F. V. jako věrohodnou (stejně jako Městský soud v Praze v rozsudku sp. zn. 40 T 16/2015). Současně souhlasí s žalovaným, že s ohledem na tuto výpověď (ale i další důkazy) nelze považovat skutečnost, že na účet společnosti Bonaball byly připsány částky odpovídající hodnotám uvedeným na posuzovaných dokladech, za důkaz o uskutečnění deklarovaných plnění. Vše naopak nasvědčuje tomu, že platby na základě předmětných faktur proběhly účelově, peníze byly z účtu obratem vybrány a většina z nich vrácena žalobci, tak jak uváděl F. V.
88. Žalobce předložil (vedle evidence dle § 100 zákona o DPH a výpisu z účtu společnosti Bonaball) v podstatě jediný důkaz na podporu svých tvrzení, a to e-mailovou korespondenci ze dne 22. 5. 2011 a ze dne 23. 5. 2011, která probíhala mezi panem M., panem V. a panem S. Pan M. zde požadoval vystavení předmětných faktur od společnosti Bonaball, pan V. následně tyto doklady panu M. zaslal. Krajský soud ale ve shodě s finančními orgány konstatuje, že tato komunikace svědčí pouze o tom, že žalobce vznesl požadavek na vystavení daňových dokladů, nikoliv o tom, že by jejich vystavení předcházela nějaká reálná činnost společnosti Bonaball. Žalobcem předložené důkazy tak zcela jistě netvoří řetězec nepřímých důkazů ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, které se žalobce dovolává.
89. Žalobcem předložené důkazy tedy pochybnosti finančních orgánů neodstranily a žalobce své důkazní břemeno ve vztahu k plněním od společnosti Bonaball neunesl.

V.4 Plnění od společnosti SANERI

90. Při jednání konaném dne 23. 1. 2015 pan M. k dotazu správce daně, zda potvrzuje svou výpověď uvedenou v protokolu o výsledku obviněného (viz výše bod 57), popřel svoje doznání. Uvedl, že se doznal pouze k tomu, že šly zpět nějaké „provize“, a to ve výši odhadem 90 až 95 % ze základu daně fakturovaných částek (nikoliv ale v případě nyní posuzovaného plnění). Faktura pro něj nebyla fiktivní, plnění na jeho základě proběhlo. V nyní posuzovaném případě se jednalo o stejný obchod, co se týče realizace, jako v případě daňových dokladů č. 3110519-1 a 3110523-1 od dodavatele Bonaball. V tomto případě šlo pouze o realizaci tohoto druhu obchodu mimo Českou republiku, konkrétně na Slovensku či v dalších zemích Evropské unie i mimo Evropskou unii.
91. Finanční orgány identifikovaly následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětného plnění žalobcem tvrzeným způsobem.
92. Společnost SANERI (tj. deklarovaný dodavatel žalobce) sice podala přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011, avšak pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní. Součinnost neposkytla ani na výzvu správce daně, který prováděl daňovou kontrolu u žalobce. Nebylo tedy možné u ní ověřit, zda se zdanitelná plnění uskutečnila deklarovaným způsobem.

93. 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. Jednatelkou společnosti SANERI v rozhodném období byla H. B., která přitom (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“.
94. 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.
95. Předmět plnění na daňovém dokladu č. 110100040 a na objednávce ze dne 1. 12. 2011, kterou k tomuto dokladu žalobce předložil, byl formulován velmi vágně. Společnost SANERI měla žalobci poskytnout „zhodnocení dodávek do center asistované reprodukce v roce 2011, sortimentu lékárny a vytvoření strategie na rok 2012“. Nebylo tak blíže specifikováno, co konkrétně mělo být v rámci dodávek do center asistované reprodukce hodnoceno, vůči kterým centrům asistované reprodukce mělo být hodnocení provedeno (zda pouze v České republice, či v zahraničí), k čemu konkrétně měla být vytvořena strategie na rok 2012 a s jakými výstupy atd.
96. Žalobce sice předložil správci daně studii, která měla být výstupem z činnosti společnosti SANERI, obsah této studie však vyvolává mnohé pochybnosti. V rozporu s výše zmiňovaným tvrzením pana M. byla studie zaměřena na centra reprodukční medicíny v České republice. V pasáži „Financování projektu“ je uvedeno: *„Tento projekt je realizován z vlastních zdrojů společnosti. Při úspěšné realizaci se náklady na další rozvíjení tohoto projektu budou krýt ze zisků vyplývajících z realizovaných obchodů v rámci tohoto projektu. Mezi tyto náklady zahrnujeme náklady na personál, logistiku a marketingovou podporu naší obchodní společnosti.“* Tato pasáž svědčí o tom, že předmětná studie byla zpracována interně pracovníky žalobce, nikoliv externě. Studie dále neobsahuje žádné kontaktní osoby potenciálních odběratelů, center asistované reprodukce, ani žádné

hodnocení sortimentu žalobce. Studie naopak na mnoha stranách shrnuty údaje z účetnictví žalobce (marže, obrátkovost, odpisy prošlých léků, závazky vůči dodavatelům po splatnosti, platby poukázkami, provozní náklady a celkové účetní náklady), aniž by tyto údaje jakkoliv blíže vyhodnocovala. Studie také obsahuje některé údaje za celý rok 2011, jen stěží tak mohla vzniknout již v prosinci 2011. Blíže viz podrobný rozbor uvedené studie provedený správcem daně na str. 21-26 zprávy o daňové kontrole. Správce daně svůj rozbor uzavřel konstatováním, že studie je „zmatečná, obsahující v mnoha ohledech neověřitelné, rozporné a nepravdivé údaje, neobsahuje žádné analýzy, popisy, upřesnění, hodnocení a doporučení, a jako taková je v podstatě nepoužitelná.“ Podle správce daně tak jde o důkazní prostředek, který byl „účelově vytvořen pro případné dokazování před správcem daně, je bez ekonomického efektu pro DS, a neprokazuje ani faktickou realizaci plnění“.

97. Finanční orgány také v tomto případě poukázaly na výpověď Z. S. Nad rámec výše uvedeného (viz bod 91 rozsudku) lze ve vztahu k nyní posuzovanému plnění odkázat na následující pasáž z její výpovědi. Na dotaz ohledně společnosti SANERI uvedla, že zde figuroval R. P., se kterým její manžel začal spolupracovat poté, co se pohádal s F. V. Pan P. panu S. přinesl kontakty na klienty, které pan S. oslovoval a nabízel jim „daňovou optimalizaci“, společnost SANERI pak posílala faktury těmto klientům.
98. Od společnosti GE Money Bank, a.s., u níž měla společnost SANERI vedený bankovní účet, správce daně zjistil, že na daný účet byly postupně připsány částky celkově odpovídající hodnotě uvedené na posuzovaném dokladu. Předmětné částky však byly z účtu obratem vybrány paní B.
99. Přepisy odposlechů telefonních hovorů ze dne 18. 9. 2012, 27. 9. 2012 a 1. 10. 2012 zachycují několik hovorů mezi B. H., M. M., F. V. a J. S., v nichž reagují na skutečnost, že správce daně začal prošetřovat okolnosti uskutečnění zdanitelného plnění dle daňového dokladu č. 110100040. Např. pan H. zde říká panu V., že „byl u J. S., protože chtěl od něho nějaké originál faktury na Saneri, protože tam je finančák a J. S. se měl zhrozit a pak mu došlo že jeho manželka ho asi práskla...“. V jiném hovoru zaznělo: „Dnes volal J. S., M. ho sejmul, že už nebude nic, mají dost problémů se Saneri, atd., ať nic neočekává. H. mu ve čtvrtek říkal, že s tím mají problémy, kontrolu a on si zavolá v pondělí, kdy vyfakturuje další sponzoring ... V. říká, že rozhodně toto budou řešit osobně, protože paní ze severu to začíná roztáčet, budou muset být opatrní, telefony, maily ... osobně řekne co se děje, neděje, jdou tam proti sobě hodně natvrdo, dá se očekávat nebezpečí“.
100. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění zpochybňují věrohodnost daňového dokladu předloženého žalobcem. Žalobce například podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, v němž zvýšil základ daně z příjmů na základě předmětné faktury. 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. V daňovém řízení pan M. uváděl, že realizaci předmětného zdanitelného plnění domlouval s panem S., který ale ke společnosti SANERI neměl žádnou vazbu. Jednatelkou společnosti SANERI byla H. B., která panu S. plnou moc k vystupování za danou společnost neudělila. Nestandardně působí také skutečnost, že objednávka plnění byla zformulována velice vágně. Vzhledem k hodnotě plnění ve výši 2 300 000 Kč bez DPH je podivné, že žalobce ani neuzavřel písemnou smlouvu s dodavatelem a bez dalšího si objednal plnění s nejasně stanovenými parametry.

Žalobce nebyl ani schopen doložit žádnou auditní stopu, která by prokazovala, že k případné konkretizaci došlo jinou formou.

101. K námitce žalobce, že neznalost paní B. a její nezáměr o vedené společnosti SANERI zpochybňuje věrohodnost její výpovědi, krajský soud uvádí následující. 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.
102. Tvzení žalobce, že nebyl schopen doložit správci daně další doklady týkající se dané zakázky, neboť mu je zabavila Policie ČR, se také v tomto případě jeví soudu jako účelové. Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že by jím předložená studie měla být přezkoumána znalcem. K základnímu vyhodnocení obsahu dané studie, jak je provedly finanční orgány, nebylo zapotřebí žádných odborných znalostí. K tomu stačilo kritické myšlení a schopnost analyzovat psaný text, tedy kompetence, které by měl mít běžný rozumný člověk (ostatně žalobce se právě schopnosti porozumět psanému textu u „průměrně rozumné osoby“ v jiných částech žaloby sám dovolává). Pokud pak jde o samotné hodnocení dané studie, krajský soud souhlasí s žalovaným, že ji nelze považovat za důkaz o tom, že žalobce přijal od společnosti SANERI přijatelné plnění dle dokladu č. 110100040.
103. Zcela jednoznačně vyznívají také citace z policejních odposlechů, na které finanční orgány odkázaly. Nedošlo zde k žádnému posunutí významu vytržením citované pasáže z kontextu, jak namítá žalobce. Naopak žalobce zavádějícím způsobem vykládá jinou pasáž odposlechu, na kterou v žalobě poukazuje.
104. Žalobce prokazoval uskutečnění předmětného plnění těmito nepřímými důkazy: (i) evidencí dle § 100 zákon o DPH za zdaňovací období prosinec 2011; (ii) provedením platby na bankovní účet společnosti SANERI v souvislosti se sporným plněním; (iii) objednávkou ze dne 1. 12. 2011; (iv) vypracovanou studií. Tyto důkazy ale s ohledem na výše uvedené ani v tomto případě netvoří řetězec nepřímých důkazů ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, které se žalobce dovolává. Žalobce tedy své důkazní břemeno ve vztahu k plněním od společnosti SANERI neunesl.

V.5 Plnění od společnosti CC

105. Při jednání konaném dne 23. 1. 2015 pan M. k dotazu správce daně, zda potvrzuje svou výpověď uvedenou v protokolu o výsledku obviněného (viz výše bod 57), popřel svoje doznání. Uvedl, že se doznal pouze k tomu, že šly zpět nějaké „provize“, a to ve výši odhadem 90 až 95 % ze základu daně fakturovaných částek (nikoliv ale v případě nyní posuzovaných plnění). Faktury pro něj nebyly fiktivní, plnění na jejich základě proběhla. V nyní posuzovaném případě jednal o zakázce s panem S., který mu nabídl možnost dodávky různých reklamních předmětů. Pan M. si z předloženého katalogu vybral, o které reklamní předměty má zájem, požadoval také, aby na nich bylo logo žalobce. Předměty dle jeho požadavků poté dodal pan S., část přímo žalobci, část byla rozvezena po kongresech, které byly pořádány pro farmaceutické společnosti. Některé předměty pak měl žalobce v lékárnách a dával je klientům za větší nákup, některé měli jeho obchodní zástupci a také je rozdávali klientům.

106. Finanční orgány identifikovaly následující skutečnosti, na jejichž základě měly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění předmětných plnění žalobcem tvrzeným způsobem.
107. Společnost CC (tj. deklarovaný dodavatel žalobce) sice podala přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, avšak pro svého místně příslušného správce daně byla nekontaktní. Součinnost neposkytla ani na výzvu správce daně, který prováděl daňovou kontrolu u žalobce. Nebylo tedy možné u ní ověřit, zda se zdanitelná plnění uskutečnila deklarovaným způsobem.
108. Žalobce dle svého sdělení komunikoval při realizace předmětných plnění výlučně s J. S. Z údajů zveřejněných o společnosti CC v obchodním rejstříku však nevyplyvá 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.
109. 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.
110. F. V. ve své výpovědi popsal systém „daňových optimalizací“ založených na tom, že různé společnosti vystavovaly faktury na fiktivní plnění, jejichž příjemci měly být společnosti, v nichž byl statutárním orgánem pan M. Spolupráci na tomto systému nabídl panu V. pan S. Velká část takto fakturovaných finančních prostředků se vracela zpět klientům, společnostem, v nichž byl statutárním orgánem pan M. Předmětem plnění měla být webová reklama, průzkumy trhu, či marketingové studie. Z těchto činností byly realizovány pouze webové reklamy, ale i jejich cena byla nadhodnocená. Mezi klienty, pro které byly vystaveny fiktivní faktury, jmenoval i žalobce. Na základě požadavků klientů, které mu předával pan S., vystavoval fiktivní faktury mj. za společnost CC a tyto faktury předával zpět panu S. Společnost CC pouze vystavovala faktury, nikdy však žádnou fakturovanou činnost neprovedla, a to ani subdodavately. Po obdržení platby za fakturované plnění na účet společnosti CC pan V. vždy vrátil finanční prostředky v hotovosti klientovi, ponechal si pouze provizi ve výši 5 % z ceny fakturovaného plnění.
111. Žalobce nebyl schopen k výzvě správce daně předložit žádnou bližší auditní stopu, která by zachycovala průběh deklarovaných obchodních transakcí. Žalobce (respektive pan M.) k tomu uvedl, že logo, které má být umístěno na reklamní předměty, zaslal panu S. „nejspíše e-mailem (ve formátu asi .pdf)“, že si ověřoval na internetu, zda je cena za plnění odpovídající, a že na velikosti loga a formě jeho realizace na reklamním předmětu se individuálně dohodli dle druhu konkrétního předmětu. Žádné listiny, které by tyto úkony zachycovaly, však žalobce nedoložil. Dále pak nebyl schopen předložit ani kupní smlouvu či záznamy o příjmech a výdejích reklamních předmětů, neboť tyto dle jeho sdělení nebyly uzavřeny a vedeny. Standardní postup v běžném obchodním styku by přitom dle žalovaného byl takový, že by si daňový subjekt u takto hodnotných zakázek uschoval průkaznou obchodní dokumentaci.
112. Od společnosti UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia, a.s., u níž měla společnost CC vedený bankovní účet, správce daně zjistil, že na daný účet byla připsána částka

odpovídající hodnotě uvedené na dokladu č. 4121212-2. Na poskytnutém bankovním výpisu však není uvedena žádná platba vztahující se k dokladu č. 4121205-3. Tento daňový doklad tak zřejmě nebyl vůbec proplacen.

113. Žalobce předložil správci daně k daňovému dokladu č. 4121212-2 jednu tavnou pistoli černé barvy a jednu podložku pod myš a k daňovému dokladu č. 4121205-3 jeden organizér Prestige formátu A5. Podle finančních orgánů ale uvedená tavná pistole a podložka pod myš prokazují toliko existenci jednoho reklamního předmětu, který odpovídá předmětu fakturace dle daňového dokladu č. 4121212-2. Žalobcem předložený organizér Prestige pak svým formátem (A5) ani neodpovídá formátu organizéru, který měl být žalobci společností CC dodán na základě daňového dokladu č. 4121205-3 (A6).
114. Z e-mailové komunikace ze dne 20. 1. 2013 a 18. 2. 2013 dále vyplývá, že dne 20. 1. 2013 požádal B. H. F. V. o vystavení daňových dokladů č. 4121205-3 a 4121212-2 (tj. až poté, co reklamní předměty měly být objednány a uvedené daňové doklady vystaveny). Pan H. zároveň panu V. teprve sděloval, k jakému datu vystavil objednávky a k jakému datu má pan V. vystavit daňové doklady a dodací listy.
115. Česká správa sociálního zabezpečení správci daně sdělila, že neeviduje společnost CC (daná společnost tedy neměla žádného zaměstnance).
116. Krajský soud souhlasí s finančními orgány, že výše shrnutá zjištění zpochybňují věrohodnost daňových dokladů předložených žalobcem. Žalobce například podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, v němž zvýšil základ daně z příjmů na základě předmětných faktur. 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. V daňovém řízení pan M. uváděl, že realizaci předmětného zdanitelného plnění domlouval s panem S., který ale ke společnosti SANERI neměl žádnou vazbu. Pan S. naopak výslovně 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. Jednatel společnosti CC (P. S.) ve své výpovědi uvedl, že předmětná společnost byla „napojena“ na F. V. F. V. pak podrobně popsal schéma „daňových optimalizací“ a vracení „provizí“, do kterých bylo zapojeno větší subjektů, mezi nimi i žalobce a společnost CC. Činnosti fakturované mezi těmito společnostmi se dle pana V. vůbec neuskutečnily, jednalo se o fiktivní plnění.
117. Vzhledem k hodnotě plnění ve výši téměř 1 mil. Kč bez DPH je dále podivné, že žalobce ani neuzavřel písemnou smlouvu 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. V objednávkách ze dne 2. 11. 2012 a ze dne 8. 11. 2012 je předmět plnění vymezen podobně vágně, jako na fakturách. Také v tomto případě krajský soud považuje za účelové tvrzení žalobce, podle nějž mu většina podkladů, které měl k dispozici, zabavila (a již nevrátila) Policie ČR.
118. Žalobce předložil správci daně několik vzorků reklamních předmětů, které mu údajně měla dodat společnost CC (po 1 kusu od každého typu). Krajský soud však souhlasí s žalovaným, že tyto vzorky samy o sobě nijak neprokazují, kdy, v jakém množství a od koho žalobce reklamní předměty nabyl, tedy zda se jedná o reklamní předměty, které mu byly dodány společností v rozsahu deklarovaném na posuzovaných daňových dokladech.

119. K žalobcem podanému „vysvětlení“ toho, co mělo být skutečným účelem e-mailové komunikace ze dne 20. 1. 2013 a 18. 2. 2013 (viz výše bod 31 rozsudku), krajský soud uvádí, že jej považuje, s přihlédnutím ke všem dalším zjištěním týkajícím se předmětného obchodního případu, za zcela nevěrohodné.
120. Žalobce prokazoval uskutečnění předmětného plnění těmito nepřímými důkazy: (i) evidencí dle § 100 zákon o DPH za zdaňovací období prosinec 2012; (ii) provedením platby na bankovní účet společnosti CC v souvislosti se spornými plněními; (iii) objednávkou ze dne 2. 11. 2012 a ze dne 8. 11. 2012; (iv) vzorky reklamních předmětů. Tyto důkazy ale s ohledem na výše uvedené ani v tomto případě netvoří řetězec nepřímých důkazů ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu, které se žalobce dovolává. Žalobce tedy své důkazní břemeno ve vztahu k plněním od společnosti CC neunesl.

V.6 Další žalobní námitky

121. Žalobce dále namítl, že žalovaný se odmítl zabývat soustavou tabulek a seznamem vydaných faktur, které předložil k prokázání toho, že zdanitelná plnění, která měl přijmout od společností SANERI a Bonaball, použil v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Ve spojení s dalšími nepřímými důkazy tyto tabulky a seznam vydaných faktur prokazují, že předmětná plnění byla poskytnuta příslušnými společnostmi. K této námitce krajský soud uvádí, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí (na rozdíl od správce daně ve zprávě o daňové kontrole) již nezabýval tím, zda žalobce prokázal, že zdanitelná plnění deklarovaná na předložených daňových dokladech použil v rámci své ekonomické činnosti k uskutečnění plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný považoval posouzení této skutečnost za nadbytečné, neboť závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění v souladu s údaji deklarovanými na daňovém dokladu plně postačuje pro neuznání uplatněného odpočtu daně. Těmito důkazními prostředky žalobce prokazoval, že zdanitelná plnění, která měl přijmout od společností SANERI a Bonaball, použil v rámci své ekonomické činnosti k uskutečnění plnění vymezených v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Proto bylo nadbytečné se jimi blíže zabývat. Krajský soud s postupem žalovaného souhlasí, jestliže je zřejmé, že daňový subjekt nesplnil některou z podmínek pro při přiznání nároku na odpočet DPH, které jsou stanoveny v § 72 odst. 1 zákona o DPH, nemusí se finanční orgány podrobně zabývat otázkou, zda byly splněny další ze zde stanovených podmínek. Ze stejných důvodů žalovaný považoval za nadbytečné provést výsledk PharmDr. M. C., také v tomto bodě tedy napadené rozhodnutí žalovaného ob stojí.
122. K námitkám žalobce týkajícím se neprovedení svědeckých výpovědí MUDr. M. Š. a MUDr. I. B. krajský soud odkazuje na body 104 a 105 napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný podrobně vysvětlil, z jakých důvodů by tyto výpovědi byly nadbytečné. Krajský soud se s hodnocením žalovaného plně ztotožňuje.
123. 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.

124. Poukaz žalobce na nález 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 zdanitelného plnění tím, že by došlo k úmrtí jediného možného svědka. S ohledem na výše podrobně shrnutá zjištění učiněná orgány činnými v trestním řízení nelze žalobce 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“.
125. Pouze pro úplnost krajský soud dodává, že žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal i s dalšími námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání proti rozhodnutí správce daně. Jeho rozhodnutí tak zcela jistě není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

VI. Závěr a náklady řízení

126. 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.
127. 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 nejblíže 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