ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Interpharmac, s. r. o.**, náměstí Republiky 1078/1, Praha 1, zastoupené advokátkou JUDr. Annou Bordoni, Václavské náměstí 807/64, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 29. 6. 2018, čj. 26834/18/5300-21442-809464, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 3. 2020, čj. 31 Af 39/2018 - 356,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (správce daně) doměřil žalobkyni celkem čtrnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 8. 2017 daň z přidané hodnoty za měsíce prosinec 2011 a únor 2012 až únor 2013 v celkové výši 15 068 600 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Neuznal totiž žalobkyni odpočty daně, které si uplatnila z přijatých zdanitelných plnění (marketingových a jiných činností převážně nehmotného charakteru) od společností dále uvedených. Uplatněná fakturovaná plnění spočívala konkrétněji ve zhodnocení projektu a návrhu strategie, analýze trhu (obojí *Saneri*), vytvoření strategie zásobování nemocnic, průzkumu spokojenosti návštěvníků lékáren, vytvoření strategie uvádění

produktů na trh (vše *Bonaball*), zajištění studia na First University of Washington (*Ainring* a *View Invest*), marketingové podpoře na závodech v autokrosu (*Lyra*), analýze trhu zdravotnického materiálu (*Group Analysis*), návrhu a realizaci letákové kampaně (*Orvald* a *Centrum Consult*), reklamních bannerech na internetu (*APM Agency* a *Centrum Consult*), průzkumu trhu (*King Company*), reklamních předmětech a reklamních bannerech na LED obrazovce (*Centrum Consult*). Žalobkyně u těchto plnění neprokázala, že je vůbec fakticky přijala či že je přijala v rozsahu a od dodavatelů, jak je deklarováno na předložených daňových dokladech.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutím správce daně odvolání. Žalovaný je změnil co do splatnosti doměřené daně a penále, ve zbytku je však potvrdil.

[4] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové zamítl.

II. Kasační řízení

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní (a ve své replice) namítá, že dostatečně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, neboť předložila všechny jí dostupné relevantní důkazy.

[6] Další okruh stěžovatelčiných námitek se týká důkazů získaných v trestním řízení. Ty jsou podle ní nevěrohodné a dále procesně nepřípustné, neboť o příkazech k jejich provedení rozhodl místně nepříslušný soud. Správce daně se příliš spoléhal na zjištění orgánů činných v trestním řízení, zejména v přípravném řízení, která následně ani neporovnával s výsledky hlavního líčení a neusiloval o nezávislé a nestranné provedení důkazů v daňovém řízení. Stěžovatelce navíc nebylo v daňovém řízení umožněno účastnit se svědeckých výpovědí a klást svědkům otázky související s daňovým, nikoli trestním, řízením.

[7] Správce daně, žalovaný i krajský soud neoprávněně odmítli provést stěžovatelkou navržené důkazy. Stěžovatelce dále nelze klást za vinu, že nedoložila dokumentaci ani v elektronické podobě, neboť o ni přišla kvůli postupu policie.

[8] Stěžovatelka dále vyjadřuje nesouhlas se závěry krajského soudu v konkrétních bodech napadeného rozsudku týkajících se tabulek optimalizace; skutečnosti, že dodavatelské společnosti sídlily na virtuálních adresách, neměly žádné zaměstnance a ze svých účtů nehradily žádné provozní výdaje; vztahů pana Jiřího Severského k jednotlivým dodavatelským společnostem; auditních stop a ekonomické logiky; letákových kampaní a roznáškových plánů; zpracovaných studií; výpovědí svědkyně paní Bittnerové a svědka pana L.; podpisu na zakládacích certifikátech z USA a studijních plánech; marketingového partnerství s autokrosovou stájí skrze společnost Lyra.

[9] Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatelky rovněž nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nijak neodůvodnil své tvrzení, že rozhodnutí daňových orgánů nejsou postavena výhradně na důkazech pocházejících z trestního řízení. Rozsudek je

nepřezkoumatelný také proto, že není zřejmé, kdo je citován v bodě 4 rozsudku (*ze stěžovatelčiny repliky později vyplynulo, že měla na mysli bod 44 rozsudku*), a proto, že se soud dostatečně nevypořádal s námitkami týkajícími se přenesení důkazního břemene.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých postojích a na devíti stranách podrobně vysvětlil, proč považuje stěžovatelčiny námitky za nedůvodné.

III. Právní hodnocení

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelčina kasační stížnost má čtrnáct stran a ve své argumentační části není nijak vnitřně členěna. NSS své odůvodnění rozdělil podle hlavních argumentačních okruhů kasační stížnosti (nikoli nutně popořadě, jak jsou v kasační stížnosti uvedeny; ostatně některá témata stěžovatelka opakovaně zmiňuje na více místech) na části týkající se důkazů získaných v trestním řízení (*III.A*), důkazního břemene stěžovatelčina i daňových orgánů (*III.B*) a konkrétních výhrad vůči konkrétním závěrům krajského soudu (*III.C*). Většina kasačních tvrzení je obecných, čemuž odpovídá i způsob, jakým se s nimi NSS vypořádal.

[13] NSS nejprve posoudil námitku, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný; nepřisvědčil jí však. Nepřezkoumatelnost rozsudku je objektivní překážkou, která zpravidla znemožňuje odpovědět na kasační námitky. O takový případ tu nejde. Platí, že soud není povinen vypořádat za všech okolností každý jednotlivý argument obsažený v žalobě. Podstatné je, aby reagoval na všechny základní námitky a žádnou nenechal bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky přitom v sobě může zahrnovat i odpověď na námitky dílčí a související (např. rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2018, čj. 9 As 432/2017 - 38). Tak tomu bylo i v této věci. Krajský soud k věci přistoupil pečlivě a účelně a vyjádřil – v reakci na 59stránkovou žalobu a 10stránkovou repliku – ucelený právní názor, který může NSS přezkoumat.

[14] Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že není zřejmé, koho soud cituje v bodě 44 napadeného rozsudku. Z kontextu napadeného rozsudku je však nepochybné, že tato citace pochází z trestního rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2016, sp. zn. 40 T 16/2015, z něhož (jediného) cituje krajský soud dlouhé pasáže též v předchozím bodě 43 a v následujícím bodě 45. NSS si to i sám ověřil v rozsudku městského soudu, který je součástí spisu krajského soudu. Nepřezkoumatelné je podle stěžovatelky též tvrzení krajského soudu, že rozhodnutí daňových orgánů nejsou postavena výhradně na důkazech pocházejících z trestního řízení. Ani s tím NSS nesouhlasí. Krajský soud v bodě 47 uvedl, že pochybnosti správce daně o uskutečnění sporných plnění deklarovaným způsobem vyplynuly i z důkazů, které neměly původ v trestním řízení, a v podrobnostech odkázal na pasáže odůvodnění k jednotlivým plněním, v nichž jmenuje konkrétní skutečnosti zjištěné v trestním i daňovém řízení. Tomu nelze nic vytknout. Z rozsudku je rovněž patrné, jak konkrétně krajský soud posoudil v této věci rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelku a daňové orgány. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný.

III.A *K důkazům získaným v trestním řízení*

[15] Stěžovatelka se v kasační stížnosti ohrazuje proti důkazům, které daňové orgány získaly z trestního řízení vedeného mimo jiné proti jejímu tehdejšímu jednateli PharmDr. Martinu Mašátovi pro zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku a které využily i v daňovém řízení.

[16] Podle stěžovatelky je řada důkazních prostředků (odposlechy, e-mailové komunikace, domovní a jiné prohlídky) procesně nepřípustných, neboť o příkazech k jejich použití rozhodoval v přípravném řízení místně nepříslušný Okresní soud v Ústí nad Labem. K tomu stěžovatelka odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 4/14, a ze dne 31. 1. 2017, sp. zn. II. ÚS 4051/16.

[17] Krajský soud se touto otázkou zabýval v bodech 54–56 rozsudku. Věnoval se jí k námitce obhajoby také Městský soud v Praze na stranách 528 a 529 rozsudku 40 T 16/2015 a obdobně též Vrchní soud v Praze v bodě 67 rozsudku ze dne 29. 11. 2019, sp. zn. 3 To 121/2018. Krajský soud shrnul závěry plynoucí z nálezu sp. zn. Pl. ÚS 4/14 a vysvětlil, že se užijí až na úkony přípravného řízení činěné v neskončených trestních věcech po vyhlášení tohoto nálezu. To však není nynější případ. Městský, krajský i vrchní soud proto shodně shledaly procesně použitelnými důkazy opatřené domovními prohlídkami, prohlídkami jiných prostor a odposlechy telekomunikačního provozu.

[18] Stěžovatelka k tomu v kasační stížnosti uvedla, že se krajský soud s touto její námitkou pokusil vypořádat odkazem na nepřípustnost tzv. incidenční retrospektivity, aniž přezkoumal, zda byly důkazy získány zákonně, či nikoli. Stěžovatelka však tvrdí nezákonnost důkazů právě pro místní nepříslušnost soudu a své závěry opírá o uvedené nálezy Ústavního soudu. Krajský soud vysvětlil, proč se závěry Ústavního soudu na tuto věc nepoužijí. O nálezu II. ÚS 4051/16 se sice nezmínil, ale ani ten na tuto věc nedopadá z totožných důvodů, neboť trestní řízení v té věci bylo zahájeno až po vydání nálezu Pl. ÚS 4/14. Není tedy jasné, z jakého jiného pohledu by krajský soud mohl zákonnost důkazů zkoumat. Stěžovatelka jinak argumentaci krajského soudu nijak účinně nezpochybnila a NSS se s krajským soudem ztotožňuje.

[19] Stěžovatelka důkazům z trestního řízení vytýká i nevěrohodnost. Správce daně se podle ní příliš spoléhal na zjištění orgánů činných v trestním (zejména v přípravném) řízení a následně je ani neporovnával s výsledky hlavního líčení a neusiloval o nezávislé a nestranné provedení důkazů v daňovém řízení. Takový postup neumožnil správci daně vnímat zejména svědecké výpovědi bezprostředně a vytvořit si reálnou představu o věrohodnosti svědků a o skutkovém stavu obecně, i když tuto možnost měl. K tomu stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, čj. 1 Afs 19/2009 - 57, č. 1936/2009 Sb. NSS, týkající se zásady bezprostřednosti dokazování. Stěžovatelce navíc nebylo v daňovém řízení umožněno účastnit se svědeckých výpovědí a klást svědkům otázky související s daňovým, nikoli trestním řízením.

[20] K námitce, že daňové orgány neporovnaly zjištění orgánů činných v trestním řízení v přípravném řízení s výsledky hlavního líčení, se krajský soud podrobně vyjádřil v bodech 42–45 svého rozsudku. NSS k tomu nemá co dodat. Stěžovatelka ani v kasačním řízení neupřesnila, čeho by správce daně takovým srovnáním dosáhl. Dále se krajský soud

věnoval použití důkazů z trestního řízení v bodech 46–48 rozsudku (a před ním žalovaný v bodech 166–170 svého rozhodnutí). Okomentoval také závěry rozsudku 1 Afs 19/2009. I zde se NSS s úvahami krajského soudu ztotožňuje a nepovažuje za účelné (a vzhledem k obecnosti kasačních námitek ani za nutné) je zde opakovat. Podstatné pro tuto věc je, že pochybnosti správce daně o uskutečnění sporných plnění deklarovaným způsobem plynou i z důkazů pocházejících z daňového řízení, závěry správce daně nestojí výhradně na důkazech z trestního řízení a současně nejsou tyto důkazy (z trestního a daňového řízení) ve vzájemném rozporu. Stěžovatelka měla v daňovém řízení možnost se s důkazy z trestního řízení seznámit, vyjádřit se k nim a reagovat vlastními důkazními návrhy (což učinila) či sama navrhnout zopakování výpovědí z trestního řízení (což však neučinila, minimálně nikoli ve vztahu ke všem obviněným či svědkům, z jejichž trestních výpovědí správce daně vycházel). Krajský soud i daňové orgány hodnotily poznatky získané z výpovědí obviněných kriticky a ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Stěžovatelka sice tvrdí opak, činí tak však pouze obecně. Tvrdí, že daňové orgány opomíjejí důkazy z trestního řízení svědčící ve prospěch jiného závěru, tyto důkazy však konkrétně nejmenuje.

[21] Ani odkaz na rozsudek ze dne 29. 1. 2014, čj. 2 Afs 45/2012 - 62, nemůže stěžovatelce prospět. Tento rozsudek odpovídal na otázku, zda je možné v *daňovém* řízení užít protokoly o výpovědi zadržované osoby učiněné před zahájením trestního řízení, které nebylo možné použít jako důkazu v řízení *trestním*. Stejně tak obecná je námitka, že správce daně pochybil, když sám v daňovém řízení neprovedl relevantní svědecké výpovědi. Ze správního spisu vyplývá, že některé výslechy navržené v daňovém řízení (zejména stěžovatelčiných zaměstnanců B. H., P. F. a F. B.) odmítl správce daně v daňovém řízení provést, neboť stěžovatelka nevysvětlila, co jimi hodlá prokázat (např. body 2.4.4., 2.4.5. zprávy o daňové kontrole); jiné (nebo i tytéž) neprovedl pro nadbytečnost (např. body 2.4.4., 2.4.5, 2.4.7., 2.4.8., 15.1, 17.1.5. zprávy o daňové kontrole); a Martina Mašáta nevyslechl proto, že je jednatelem společnosti a jeho výpověď by měla omezenou výpovědní hodnotu (bod 2.4.8. zprávy o daňové kontrole). Všechny důkazní návrhy správce daně okomentoval a vysvětlil, proč je neprovedl. Stěžovatelka však k vlastní újmě trvá jen na tom, že daňové orgány měly provést všechny důkazy, které navrhla (a rovněž některé výpovědi, jejichž provedení v daňovém řízení ani nenavrhla), aniž mezi nimi rozlišuje a aniž reaguje na odůvodnění daňových orgánů k nim.

[22] Stěžovatelčiny námitky týkající se využití a hodnocení důkazů získaných z trestního řízení tedy nejsou důvodné.

III.B *K rozložení a unesení důkazního břemene*

[23] Plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které při svých ekonomických činnostech použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty].

[24] Pro tuto věc je dále právně podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. 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. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[25] Ustálená judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že ačkoli je prokázání daňově uznatelného výdaje prvotně dokladovou záležitostí, je třeba současně respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, zpochybní-li správce daně, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno tak, jak je v dokladech prezentováno. Daňový doklad je jen formálním důkazem o skutečně provedeném zdanitelném plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátce deklaroval, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2013, čj. 9 Afs 75/2012 - 32, a ze dne 27. 11. 2014. čj. 9 Afs 47/2014 - 74).

[26] Stěžovatelka namítá, že hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně splnila a k prokázání zdanitelných plnění předložila či navrhla provést všechny jí dostupné relevantní důkazy. Daňové orgány naopak neunesly své důkazní břemeno a neprokázaly pochybnosti o stěžovatelčiných účetních dokladech, stěžovatelčiny důkazy nehodnotily nestranně, případně (společně s krajským soudem) je odmítly vůbec provést.

[27] Ani s těmito námitkami NSS nesouhlasí. Správce daně a žalovaný na základě dostatečně konkrétních skutečností důvodně zpochybnili, že stěžovatelka fakticky přijala deklarovaná plnění či že je alespoň přijala v podobě, v níž je deklarovala. Stěžovatelce se tyto pochybnosti nepodařilo rozptýlit. Daňové orgány i krajský soud tedy správně uzavřely, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla.

[28] V podrobnostech NSS odkazuje na napadené rozhodnutí žalovaného i odůvodnění rozsudku krajského soudu. V nich se pečlivě rozebírají jednotlivé okolnosti společné pro všechna plnění i specifická zjištění zvlášť ke každému ze sporných obchodních případů. NSS nepovažuje za nutné je opětovně podrobně rozebírat, obzvlášť nečiní-li tak ani sama stěžovatelka.

[29] Také námitka, podle níž daňové orgány i krajský soud neoprávněně odmítly provést stěžovatelkou navržené důkazy, je obecná a nekonkrétní. Stěžovatelka neuvádí, které její důkazy měly být provedeny (respektive podle ní měly být provedeny všechny

důkazy, které navrhla), co měly prokázat a jak s nimi daňové orgány a soud naložily. Pokud daňové orgány nějaké důkazy neprovedly, řádně to zdůvodnily (srov. též bod 73 napadeného rozsudku a podrobně body 171–178 rozhodnutí žalovaného). Totéž platí o krajském soudu, který se vyjádřil k návrhům na doplnění dokazování uplatněným v žalobě v bodě 29 rozsudku: část důkazních návrhů vzala žalobkyně zpět a u jediného zbývajícího návrhu na provedení výpovědi Mgr. P. F. soud řádně odůvodnil, proč ho provádět nebude.

[30] Stěžovatelka vytrhla z kontextu citaci z rozsudku ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006 - 58, podle níž musí správní orgán řádně a úplně provést navržené důkazy, rozhoduje-li v neprospěch daňového subjektu, který neprokázal své tvrzení a neunesl důkazní břemeno. NSS tím těžko chtěl říct, že daňové orgány musejí vždy provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, rozhodují-li v jeho neprospěch (totéž platí i o citaci z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, čj. 22 Ca 421/2002 - 35). Takový závěr by byl absurdní. Daňové orgány jsou povinny důkazním návrhům vyhovět, ledaže jsou pro věc právně nevýznamné nebo jimi nepochybně nelze rozhodné skutečnosti prokázat (viz např. bod 41 rozsudku ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 Afs 296/2019 - 68). Současně platí, že navrhuje-li daňový subjekt (nejen) výslech svědka, musí zásadně uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (rozsudek ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102). Tato východiska respektoval i žalovaný ve svém rozhodnutí (body 171-178).

III.C *Ke konkrétním závěrům krajského soudu*

[31] *K tabulkám optimalizace a výpovědi F. V.:* Daňové orgány vyhodnotily ve stěžovatelčin neprospěch excelové „tabulky optimalizace“, které správce daně získal od policie. Ta je zajistila na výpočetní technice pana F. V.. Pan V. k nim při výslechu na policii sdělil, že zaznamenávají vystavené faktury, jejich úhrady, rozdělení provizí a vratek zpět zadavatelům. Stěžovatelka namítá, že se jedná o soukromé tabulky, o jejichž existenci nevěděla; nebyla prokázána správnost jejich obsahu ani to, že by dodavatelské společnosti na jejich základě neposkytly stěžovatelce sporná plnění. Stěžovatelka zpochybňuje i výpověď F. V., který měl v trestním řízení status spolupracujícího obviněného, byl veden vlastním prospěchem a v trestním řízení úmyslně a soustavně měnil své výpovědi.

[32] K tabulkám optimalizace se krajský soud vyjádřil v bodech 68–70. Údaje v nich uvedené jsou podle něj věrohodné a vhodně dokreslují skutkový stav zjištěný dalšími důkazy. Věrohodnou shledal krajský soud též výpověď F. V. (body 48 a 70 jeho rozsudku). NSS považuje hodnocení krajského soudu za přesvědčivé, na rozdíl od stěžovatelčiny kasační argumentace. Stěžovatelka nenamítá nic, s čím by se již nevypořádal krajský soud. NSS proto odkazuje stěžovatelku na jeho odůvodnění.

[33] *K tomu, že dodavatelské společnosti (s výjimkou Group Analysis) neměly žádné zaměstnance,* se krajský soud vyjádřil v bodě 64 rozsudku a žalovaný v bodě 31 svého rozhodnutí. Správce daně z toho nedovozuje, že fakturovaná plnění nebyla vůbec poskytnuta; stejně tak skutečnost, že dodavatelé neměli zaměstnance, podle něj automaticky neznamená fiktivní plnění. Je to jen další dílek skládačky pochybností (včetně

například toho, že z účtů dodavatelských společností nebyly hrazeny žádné provozní výdaje) nasvědčující v kombinaci s dalšími zjištěními tomu, že dodavatelé nevyvíjeli běžnou podnikatelskou činnost, a tedy že plnění stěžovatelce zřejmě sami nedodali, neboť k tomu neměli kapacity. Tyto závěry považuje NSS za logické a správné.

[34] NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelčin poukaz na nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, je nepřiléhavý (bod 72 rozsudku). Judikaturní závěry nelze používat odtrženě od skutkových okolností, na jejichž základě k nim soudy dospěly, jak požaduje stěžovatelka. Stěžovatelce v této věci nebyla nijak upřena možnost prokázat tvrzené skutečnosti. Požadavky správních orgánů nebyly nepřiměřené. Krajský soud oprávněně vyhodnotil jako nepřesvědčivé a účelové tvrzení žalobkyně, že byla postavena do obtížného důkazního postavení, neboť policie zabavila tehdejšímu jednateli počítač a vrátila ho nefunkční, v důsledku čehož stěžovatelka ztratila přístup k elektronické dokumentaci (bod 97 rozsudku). Stěžovatelka se tímto tvrzením nezbavila své povinnosti unést důkazní břemeno v daňovém řízení.

[35] *K oprávnění pana Jiřího Severského jednat za dodavatelské společnosti*: Stěžovatelka se domnívá, že vztahy pana Jiřího Severského (jednatele společnosti Lyra a obchodního partnera stěžovatelčina tehdejšího jednatele PharmDr. Martina Mašáta) k jednotlivým dodavatelským společnostem byly v průběhu řízení dostatečně vysvětleny, v některých případech uzavíral pan Severský smlouvy oprávněně za dodavatelské společnosti jako jejich zástupce.

[36] Tato námitka je nekonkrétní a oddělená od dalších zjištění daňových orgánů k této otázce; míjí se i s odůvodněním krajského soudu. NSS jí proto rovněž nepřisvědčil. Pochybné totiž není jen to, že s výjimkou společnosti Lyra nevyplývá z údajů zveřejněných v obchodním rejstříku žádná spojitost pana Severského s těmito společnostmi, ale současně také například to, že sám pan Severský podle vlastní výpovědi dodavatelskou společnost (Centrum Consult) nezná, za ni ani s ní nikdy nejednal a neměl s ní nic společného. Rovněž někteří tehdejší jednatelé dodavatelů (Saneri) vypověděli, že pana Severského vůbec neznají. Stěžovatelčino tvrzení, že pan Severský v některých případech uzavíral oprávněně smlouvy za dodavatelské společnosti jako jejich zástupce, není prokázáno.

[37] *K auditní stopě:* Podle stěžovatelky krajský soud nesmyslně trvá na hlubší auditní stopě a objednávky a předávací protokoly považuje za vágní, ačkoli v případě ústních ujednání je jedinou skutečně vypovídající auditní stopou vyjádření zúčastněných osob.

[38] Ani s touto námitkou NSS nesouhlasí. Stěžovatelka vytrhává zjištění správce daně z kontextu. Podle krajského soudu jsou vágní nikoli objednávky a předávací protokoly obecně, ale konkrétně ty, které stěžovatelka k plnění předložila (bod 78 rozsudku). Krajský soud správně hodnotí jako podivné, že stěžovatelka u sporných plnění v deklarované hodnotě v řádech milionů korun buď ani neuzavřela písemnou smlouvu s dodavatelem, anebo uzavřela natolik obecně formulované smlouvy, že z nich vůbec nejsou zřejmé konkrétní parametry objednaného plnění. Stěžovatelka zároveň tvrdila, že zadání bylo upřesněno jinou formou, což je jistě možné a legitimní, nebyla však schopna doložit žádné auditní stopy, které by takovou konkretizaci prokazovaly (bod 86 rozsudku,

v podrobnostech k jednotlivým plněním body 93, 97, 108, 120, 132, 148 a 151 rozsudku). Stěžovatelka uskutečnění zdanitelných plnění přesvědčivě neprokázala; auditní stopou rozumí krajský soud v podstatě cokoli, co by zachycovalo, že a jak se fakturovaná plnění uskutečnila.

[39] *K ekonomické logice:* NSS souhlasí i s hodnocením krajského soudu, že postrádá ekonomickou logiku vynaložit na reklamní bannery na internetu (na stránkách www.e-ekonomika.cz a www.e-ekonomika.sk, na nichž se ani nenacházel žádný originální obsah) asi 9 milionů Kč bez DPH a dosáhnout toho, že návštěvnost domovské stránky stěžovatelčina koncernu v posuzovaném období vzrostla z 557 návštěv v červnu 2010 na 1926 návštěv v prosinci 2012 (bod 79 rozsudku, obdobně též bod 126). Závěry žalovaného i krajského soudu vyznívají rozumně. Stěžovatelka sice tvrdí, že se krajský soud vyjadřuje k technologickým záležitostem (hodnocení návštěvnosti webových stránek či přiměřenosti odměňování online reklamní kampaně), aniž jsou mu známy využité způsoby hodnocení a aniž vzal v úvahu další rozhodující faktory, sama však vlastní přesvědčivé vysvětlení nepřináší. Krajský soud ani daňové orgány z ekonomické neúspěšnosti reklamních kampaní „*automaticky nedovozují fiktivnost jednání*“: je to opět jen jedna z okolností, která společně s dalšími vzbuzuje pochybnosti o reálném uskutečnění plnění. Argument o ekonomické logice dává smysl i při zpětném hodnocení, u letákových kampaní tím spíše, že byly pořádány opakovaně (bod 81 rozsudku).

[40] *K roznášce letáků:* Krajský soud konstatuje, že roznáškové plány letáků nejsou potvrzené, a není tak podle něj zřejmé, že roznáška proběhla v deklarovaném rozsahu (bod 81). To neznamená, že krajský soud na potvrzení roznášky nezbytně trvá. Tento výrok je třeba chápat tak, že ani předložené roznáškové plány bezpečně neprokazují, že se plnění reálně uskutečnilo v deklarované podobě. Stěžovatelka tedy nerozptýlila pochybnosti správce daně o uskutečnění plnění (ty byly vyvolány dalšími zjištěními, včetně e-mailové komunikace) a své důkazní břemeno neunesla.

[41] Tvrzení krajského soudu, že letákové kampaně se zřejmě v nějaké podobě uskutečnily, ale za výrazně nižší náklady a za využití jiných dodavatelů, se opírá o zajištěnou e-mailovou komunikaci mezi pány Mašátem, C., V., H. a V. a o policejní odposlechy (k tomu krajský soud odkázal na strany 14–16 a 48–49 zprávy o daňové kontrole, popřípadě na strany 26–27 rozhodnutí žalovaného).

[42] *K virtuálním sídlům dodavatelských společností:* Podle stěžovatelky není jasné, kam soud míří tvrzením o sídlech dodavatelských společností na virtuálních adresách v bodech 82 a 127 rozsudku. NSS uvádí, že samo o sobě toto zjištění nic neznamená. Je to však další okolnost, která v kombinaci s dalšími podezřelými zjištěními vyvolává pochybnost o věrohodnosti předložených daňových dokladů.

[43] *K plnění od společnosti Bonaball:* NSS souhlasí s krajským soudem (viz bod 98 rozsudku) i v tom, že ani předložené studie „Mystery shopping 2011“ s ohledem na zjištěné pochybnosti nemohou prokázat, že se tvrzené plnění uskutečnilo deklarovaným způsobem (konkrétně šlo o strategii na rok 2012 pro rozvoj zásobování nemocnic a zdravotnických zařízení, marketingovou strategii při uvádění vlastních firemních produktů na trh a průzkum spokojenosti pacientů a návštěvníků lékáren a úrovně poskytování lékárenské

péče v ceně 1 200 000 Kč, 1 400 000 Kč a 2 000 000 Kč bez DPH). V podrobnostech odkazuje NSS také na body 61–70 rozhodnutí žalovaného.

[44] *K plnění od společnosti Saneri:* Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi paní Hany Bittnerové, jednatelky Saneri v době, kdy bylo fakturováno jedno ze dvou plnění od společnosti Saneri (body 102–104 a 109 rozsudku). NSS proti němu naopak nemá výhrady. Z obsahu výpovědi lze usoudit, že jednatelství paní Bittnerové v Saneri bylo formální, o čemž svědčí i výpověď dalšího svědka, pana R. P.. Stěžovatelčino tvrzení o „*možnosti zmocnění pana Severského obchodním zastoupením společnosti*" v jiném období, než do něhož spadá jednatelství paní Bittnerové, je nepřesvědčivé. Bez ohledu na to však obstojí závěry žalovaného i krajského soudu o tom, že deklarovaná plnění se fakticky zřejmě vůbec neuskutečnila (k tomu blíže část V.5 rozsudku krajského soudu).

[45] *K plnění od společnosti Group Analysis:* Stěžovatelka nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi svědka pana M. L. (zaměstnance Group Analysis) v bodě 116 rozsudku. Závěr, který z ní krajský soud učinil, totiž že společnost neprováděla žádnou standardní podnikatelskou činnost, je podle stěžovatelky hrubě zkreslující. K tomu NSS uvádí, že přísně vzato z této výpovědi jednoznačně vyplývá jen to, že pan L. nevěděl nic o ekonomické činnosti společnosti, jejímž jediným zaměstnancem byl. Společně s dalšími okolnostmi to však vytváří pochybnosti o tom, že společnost vůbec nějakou ekonomickou činnost vykonávala, a co je podstatnější, že vykonala ta plnění, která jí stěžovatelka fakturovala (viz blíže část V.6 rozsudku krajského soudu). Daňové orgány nemusely prokázat, že společnost Group Analysis nevyvíjí žádnou skutečnou ekonomickou činnost. Stačilo, že důvodně zpochybnily fakturovaná plnění. Není jasné, která zjištění správce daně považuje stěžovatelka za „*interní záležitosti*" dodavatelské společnosti Group Analysis, za něž nenese zodpovědnost (bod 57 kasační stížnosti); ve shodě s krajským soudem však NSS opakuje, že ani u těchto obchodních případů stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno (mimo jiné například vůbec nepředložila analýzu, kterou pro ni měla společnost Group Analysis zpracovat za 2 800 000 Kč, ani žádné auditní stopy provázející její vznik).

[46] *K deklarovanému studiu na First University of Washington*: Krajský soud v bodě 138 rozsudku zopakoval pochybnosti daňových orgánů mimo jiné o pravosti zakládacích certifikátů společností FWU INC. a IPC US, neboť podpisy osoby jménem Sam Reed (tehdy ve funkci *Secretary of State of Washington*) na několika místech v nich jsou naprosto totožné. Z toho je podle daňových orgánů a krajského soudu patrné, že se jedná o razítko, což stěžovatelka považuje za nepřípustné a zjednodušující. NSS souhlasí s tím, že ačkoli podpisy totožné jsou, ještě to nemusí znamenat, že předložené zakládací certifikáty nejsou pravé. Tento závěr daňových orgánů, respektive krajského soudu, poněkud zjednodušující je. Avšak jejich závěry o fiktivní povaze studia na First University of Washington (fakturované plnění, které zajišťovaly společnosti Ainring a View Invest), respektive o neobjasněných pochybnostech o tomto plnění, obstojí i bez něj. Tvrzení, že stěžovatelkou předložený studijní plán se jeví jako studijní plán stažený z webových stránek některé z vysokých škol v tuzemsku (bod 139 rozsudku), je sice poněkud spekulativní, současně je však nadbytečné. Podstatné je, že studijní plány vypadají jako účelově vytvořené a opět společně s dalšími okolnostmi (k nimž patří i výpověď F. V., e-mailová komunikace ze dne 19. 12. 2012 a vágní popis studia, navíc v češtině) vyvolávají

důvodné a nevyvrácené pochybnosti správce daně o fakturovaném plnění (k tomu blíže část V.8 rozsudku krajského soudu).

[47] *K plnění od společnosti Lyra:* Stěžovatelka deklarovala, že od společnosti Lyra pořídila marketingovou podporu za tři miliony Kč (bez DPH). Podle smlouvy o generálním marketingovém partnerství měla Lyra zajistit stěžovatelce *„výsadní právo na nejvýraznější marketingovou spolupráci“*. Lyra se podpisem zavázala, že se zúčastní všech závodů mistrovství ČR v příslušné kategorii, případně i jiných, *„jedinou možnou výjimkou z povinné účasti na vyjmenovaných závodech je zdravotní stav jezdců“*. Daňové orgány i krajský soud vyhodnotily ve stěžovatelčin neprospěch fakt, že téhož dne podepsal jednatel společnosti s Lyrou formálně i obsahově totožnou smlouvu o generálním partnerství i za společnost Lékárna Atrium (tu jen v částce 700 000 Kč). Nyní stěžovatelka namítá, že „nejvýraznější“ nutně neznamená „výhradní“. To je sice pravda, ale zároveň platí, že nelze poskytovat „nejvýraznější marketingovou spolupráci“ současně dvěma obchodním partnerům.

[48] Správce daně zjistil, že v roce 2012 se jezdci stáje F. a D. S. (synové Jiřího Severského) zúčastnili každý jen jednoho závodu, marketingová podpora tedy nebyla poskytnuta v rozsahu smlouvy. Stěžovatelka uvedla, že se oba jezdci neúčastnili zbylých závodů kvůli zdravotnímu stavu, toto své tvrzení však nijak nedoložila, například zdravotními zprávami. Stěžovatelka považuje požadavek na doložení lékařských zpráv jezdců za přehnaný. Je podle ní na smluvních stranách, jak si práva a povinnosti ze smlouvy o marketingové podpoře nastaví. S tím NSS souhlasí, současně má však ve shodě s krajským soudem za to, že nepodložené tvrzení o nemoci jezdců prakticky po celou sezónu se jeví jako účelové. Pravděpodobněji stěžovatelce nevadilo, že jezdci nestartovali, neboť její hlavní motivací nebylo získat postavení generálního partnera autokrosové stáje, ale zajistit si „daňovou optimalizaci“ prováděnou na obdobném principu jako další popsané obchodní případy. Ve prospěch tohoto závěru hovoří i další zjištění správce daně (platby, převody mezi účty a výběry z účtů, viz blíže část V.8 rozsudku krajského soudu). Určitou marketingovou podporu od společnosti Lyra stěžovatelka sice doložila, nikoli však v plném deklarovaném rozsahu.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] Soud nedal stěžovatelce za pravdu v žádné z jejích námitek, a proto její kasační stížnost zamítl.

[50] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému nevznikly v řízení náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 8. března 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu