



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobce LÉKÁRNÍCI 95 s.r.o.**, se sídlem Cheb, Františkánské náměstí 34, *zastoupeného JUDr. Vlastou Dohnalovou, advokátkou, se sídlem Sokolov, Petra Bezruče 598/5*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24.10.2016, čj. 46080/16/5300-21441-708995,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.10.2016, čj. 46080/16/5300-21441-708995 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno sedm dodatečných platebních výměrů (*dále též jen „DPV“*) vydaných Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (*dále jen „správce daně“*), jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty a stanoveno penále podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“*). Procesním předpisem je zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“ nebo „d.ř.“*).

DPV ze dne 27.10.2015, čj. 877670/15/2403-50522-402392, za zdaňovací období březen 2011 ve výši 16.750 Kč a penále ve výši 3.350 Kč; DPV ze dne 27.10.2015, čj. 878012/15/2403-50522-402392, za zdaňovací období květen 2011 ve výši 16.750 Kč a penále ve výši 3.350 Kč; DPV ze dne 27.10.2015, čj. 878965/15/2403-50522-402392, za zdaňovací období červen 2011 ve výši 16.750 Kč a penále ve výši 3.350 Kč; DPV ze dne 27.10.2015, čj. 879086/15/2403-50522-402392 za zdaňovací období červenec 2011 ve výši 16.750 Kč a penále ve výši 3.350 Kč; DPV ze dne 30.10.2015, čj. 879193/15/2403-50522-402392, za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 16.750 Kč a penále ve výši 3.350 Kč; DPV ze dne 30.10.2015, čj. 880363/15/2403-50522-402392, za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 19.626 Kč a penále ve výši 3.925 Kč; DPV ze dne 30.10.2015, čj. 880461/15/2403-50522-402392, za zdaňovací období duben 2012 ve výši 100.025 Kč a penále ve výši 20.005 Kč.

II. Důvody žaloby

A.

1. Úvodní údaje

Správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty dne 10.1.2014 za zdaňovací období leden až prosinec roku 2012 (protokol čj.74811/14/2403-05401-401101), dne 5.2.2014 za zdaňovací období březen až prosinec roku 2011 (protokol čj. 138478/14/2403-05401-401101) a dne 10.3.2015 rozšířil její rozsah (protokol čj. 234535/15/2403-60561-401101. Dle zprávy o daňové kontrole a protokolu o závěrečném projednání zprávy správce daně DPV vyměřil rozdíl mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou na základě daňové kontroly a stanovil penále. Žalobce podal odvolání pouze do výše uvedených DPV, když ostatní zjištění správce daně akceptoval a doplatil vzniklé nedoplatky včetně penále. Uhradil také nedoplatky dle odvoláním napadených DPV, neboť odvolání nemělo odkladný účinek. Údajné nedoplatky se týkaly výlučně dodavatele služeb APM Agency s.r.o., u kterého žalobce uplatnil odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění. Nahlédnutím do spisu zástupce žalobce zjistil, že kontrola roku 2012 byla zahájena jako tzv. plánovaná kontrola a poté, co správce daně obdržel podání učiněné Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality SKPV dne 22.1.2014, byla kontrola rozšířena také na rok 2011 a zaměřena na daňové doklady od společnosti APM Agency, s.r.o.

Dle žalobce se žalovaný zabýval odvolacími námitkami žalobce tendenčně a zcela pod vlivem probíhajícího trestního řízení, aniž vzal v potaz nejpodstatnější zásadu trestního řízení, kterou je presumpce neviny. Každý, proti němuž se vede trestní řízení, je považován za nevinného, dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem nebyla jeho vina vyslovena. Tím byl žalobce zkrácen na svých právech před tímto orgánem, neboť jednatel nebyl v souvislosti s údajným krácením daně za přijatá zdanitelná plnění od dodavatele APM Agency, s.r.o., pravomocně odsouzen.

2. Postavení a činnost žalobce

Žalobce vznikl jako právnická osoba dnem 12.1.2005 (obchodní rejstřík vedený Krajským soudem v Plzni, oddíl C, vložka 16991) s předmětem podnikání lékárenská péče, příprava léčivých přípravků, výdej léků na žádanky a další činnosti související s lékárenskou péčí a distribucí léčivých přípravků. Od roku 2008 provozoval internetovou lékárnou, která byla Smlouvou o prodeji části podniku uzavřenou dne 31.8.2012 převedena na společnost MANITERA s.r.o. IČ 264 08 148, jejíž součástí byla Lékárna Slatinka v domě čp. 12 ve Františkových Lázních-Slatina a internetový obchod, neboť její provozování bylo pro něj ztrátové. V obchodním rejstříku toto bylo zapsáno dne 26.11.2012.

Žalobce prokázal, že je jeho obchodní činnost poměrně přehledná, obchoduje s omezeným rozsahem komodit, nemanipuluje s majetkem, nemění vlastnickou strukturu, či složení statutárních orgánů, neprodává majetek a plní si své daňové povinnosti řádně a včas. Rozsah jeho disponibilních finančních prostředků osciluje ve stále stejném rozměru, kritickým obdobím bylo právě provozování internetové lékárny v období do srpna 2012, kdy se jejím provozováním dostal po dobu několika let do ztráty. Musel proto v následujícím období (po prodeji internetové lékárny) použít cizí zdroje čerpané na základě úvěru, o čemž byl správce daně informován.

3. Postavení a činnost dodavatele služeb APM Agenci s.r.o.

Dodavatel APM Agency s.r.o., byl jako společnost zapsán do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Praze oddíl C, vložka 134699, dnem 1.9.1997. Jednatel společnosti byl F.V., nar. ... s datem vzniku funkce 17.4.2003 a výmazem v obchodním rejstříku dne 20.6.2011. Předmětem podnikání dle výpisu z obchodního rejstříku byla, mimo jiné, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 až 3 živnostenského zákona a dle stejného zdroje byly údaje o předmětu podnikání vymazány ke dni 23.9.2015. Dle živnostenského rejstříku měla společnost APM Agency s.r.o. vymezen předmět činnosti od 9.7.2007 takto: poskytování software a poradenství v oblasti hardware a software a v rámci výroby, obchodu a služeb neuvedených v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona včetně reklamní činnosti, marketingu a mediální zastoupení od 4.8.2009, ukončeno dle stejného zdroje k 15.9.2015. Společnost APM Agency s.r.o. měla oprávnění k provozování činnosti, kterou pro žalobce vykonávala.

Z údajů o registraci plátce DPH z veřejného rejstříku lze ještě nyní zjistit, že byla od 14.2.2008 do 1.2.2016 plátcem DPH. Přesto, že s účinností od 1.4.2013 mohl příslušný správce daně na základě § 106 - Zrušení registrace plátce z moci úřední, dle zákona č. 502/2012 Sb., kterým byl změněn zákon o DPH, zrušit registraci tohoto subjektu po té, kdy přestal uskutečňovat ekonomickou činnost, neučinil tak. Příslušný správce daně tak učinil teprve po té, kdy žalobce poukázal na tuto skutečnost v odvolání. Touto námitkou žalobce se žalovaný nezabýval, přesto že pochybení žalobce je evidentní, když žalovaný vycházel pouze ze zprávy příslušného správce daně AM Agency s.r.o. z roku 2014, že tato společnost je nekontaktní, neprovádí žádnou ekonomickou činnost, která je deklarována na dokladech, přesto z moci úřední příslušný správce daně dle zákona nepostupoval. Naopak, ze zprávy Finančního úřadu pro Prahu 3 (příslušného správce daně společnosti APM Agency s.r.o.) ze dne 13.4.2011, lze zjistit, že tato společnost vedla řádně účetnictví, podávala řádně daňová přiznání, a to až do roku 2011 a nebylo zjištěno žádné pochybení tohoto daňového subjektu.

To je období, kdy žalobce a dodavatel služeb měli uzavřenou smlouvu. Tato možnost zjišťování údajů o obchodním partnerovi je zásadní pro možnost žalobce zjistit, zda společnost APM Agency s.r.o. plní řádně své daňové povinnosti. Žalobce tak neměl možnost zjistit jiné údaje, než které lze zjistit z veřejných rejstříků a neměl tak o svém obchodním partnerovi pochybnosti. Žalobce byl a je přesvědčen, že byl oprávněn k odpočtu daně na vstupu dle § 72 zákona o DPH u přijatého plnění za poskytnuté služby společností APM Agency s.r.o., které v rámci svých ekonomických činností použil za účelem uskutečňování zdanitelných plnění.

Žalobce zdůraznil, že byla společnost APM Agency s.r.o. ještě do 19.11.2015 vedena jako spolehlivý plátc DPH, když v údajích o nespolehlivém plátc DPH dle § 106a zákona o DPH, s účinností od 1.4.2013, bylo u tohoto plátce uvedeno „Nespolehlivý plátc: NE“. Údaje byly zobrazeny ještě dne 19.11.2015, správcem daně je Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu. Zbývá otázka, jak mohl správce daně žalobce vycházet z údajů poskytnutých tímto orgánem v roce 2014 o tom, že je nekontaktní, nevyvíjí ekonomickou činnost a nespolupracuje, když byl ještě v roce 2015 označen MF jako spolehlivý plátc. Přestože uvedené údaje uvedl žalobce i v odvolání, žalovaný tvrdí, mimo jiné, že důvodem neuznání nároku na odpočet DPH tak může být výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele!! Opak je pravdou. Přijal. O tom že žalobce přijal plnění od dodavatele APM Agency s.r.o. nejsou a nemohou být pochybnosti a dokonce ještě do 19.11.2015 byla tato společnost dle dostupného finančního rejstříku spolehlivým plátcem DPH, ve fakturách je uveden správný dodavatel služeb, cena odpovídala dohodě o paušální měsíční ceně služby.

4. Obchodní spolupráce mezi žalobcem a dodavatelem služeb APM Agency s.r.o.

Obchodní spolupráce mezi žalobcem a dodavatelem služeb APM Agency s.r.o. byla navázána v březnu 2010 uzavřením ústní smlouvy, jejímž předmětem byla dodávka služeb pro žalobce (reklama prostřednictvím reklamních bannerů na webovém portálu www.businessinform.com). Jiné služby nebyly objednány, poskytovány ani účtovány. Žalobce jako provozovatel internetové lékárny nemohl realizovat reklamu prostřednictvím internetu sám, neboť k takové činnosti neměl dostatečné znalosti ani technické vybavení. Byl proto nucen využívat takových subjektů, které se internetovou reklamou zabývají. Obecně platí, že se daňový subjekt buď sám obrací na specializované firmy, anebo ony nabízejí své služby. Bez účinné reklamy prostřednictvím internetu nelze provozovat internetovou lékárnu, a to v nejrůznějších podobách a formách. Takováto reklama je nade vše pochybnost bezesporu provozována pro udržení či zvýšení příjmů. Objednávka je ze dne 17.3.2010. Žalobce poskytl logo společnosti Lékárnici 95 a logo internetové lékárny Manitera a další podklady pro zpracování bannerových stránek. Odměna pro dodavatele na webových stránkách ve dvou podobách pro žalobce byla sjednána pro rok 2011 ve výši 100.500,- Kč měsíčně vč. DPH. Faktura za březen 2010 byla sjednána za zpracování reklamních stránek, tedy nákladů na jejich zpracování jednorázově. Spolupráce žalobce s APM Agency s.r.o. byla ukončena dohodou ke dni 31.12.2011. Fakturace společnosti APM Agency s.r.o. v roce 2012 bylo doúčtování nevyfakturovaných plnění za rok 2011. Proto faktura v roce 2011 obsahuje datum uskutečnění zdanitelného plnění 31.1.2012. Vyfakturované a provedené služby byly žalobcem zaplacený na účet dodavatele APM Agency s.r.o., což si správce daně ověřil. Z dokladů

předložených správci daně je zřejmé, že žalobce při sjednávání reklamy, kterou nutně potřeboval zejména pro internetovou lékárnu, věnoval náležitou pozornost, zvažoval, zda poskytované služby odpovídají zvyšování prodeje prostřednictvím internetové lékárny a korigoval, v návaznosti na svůj kontrolní systém, sjednanou smlouvu s APM Agency s.r.o. a s ostatními obdobnými subjekty při provádění reklamy prostřednictvím internetu. Při sjednávání reklamy žalobce postupoval s dostatečnou obezřetností, když obchodní vztahy mohou být uzavírány korespondenčně, konkludentně, telefonicky, pomocí telefonické komunikace a jsou běžně uzavírány nejen statutárními orgány, ale i osobami zmocněnými plnou mocí, a rovněž osobami, kterým to přísluší z hlediska pracovního zařazení a vnitřních předpisů. Pokud se má daňový subjekt pohybovat při své podnikatelské činnosti v rámci legálních prostředků, nemá možnost, jak donutit obchodního partnera k prokazování jiných skutečností než těch dostupných z veřejných zdrojů (OR, ARES, databáze MF ČR, ŽR apod.) Žalobce se jako daňový subjekt choval s přiměřenou obezřetností. Žalobce si ověřil ve veřejné databázi spravované daňovou správou, že APM Agency s.r.o. byla v roce registrována k DPH. Registrována byla až do února 2016. V databázi MF se ještě v listopadu 2015 uvádělo, že u společnosti APM Agency s.r.o. jde o spolehlivého plátce, přesto v odůvodnění rozhodnutí na tuto skutečnost nebere žalovaný zřetel. Žalovaný tak v Rozhodnutí popírá svou vlastní databázi vedenou Ministerstvem financí. Žalobce při uzavírání smlouvy s APM Agency s.r.o. učinil vše, co lze na něm požadovat a co bylo možné zjistit z veřejně dostupných informací. Ani z hlediska předvídatelnosti jednání jiných osob neměl a nemohl mít žalobce žádné informace, že by probíhala nějaká spolupráce některých osob. Žalobce učinil vše, co lze na něm požadovat i z hlediska předvídatelnosti nezákonného jednání jiných osob.

Správce daně hodnotil důkazy výlučně z pohledu, co tyto důkazy neprokazují, nikoliv z pohledu, co prokazují nebo o čem svědčí. Dokazování nespočívá pouze v hledání absolutního důkazu, ale ve skládání mozaiky důkazů a zejména hodnocení dílčích skutečností vyplývajících z jednotlivých důkazů a důkazních prostředků a to s cílem zjistit skutkový stav, tedy posoudit konkrétní daňový obraz obchodního případu realizovaného v právním prostředí právního státu. Příslušný správce daně takto nepostupoval.

5. Argumentace žalobce - žalobci vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu u přijatého zdanitelného plnění

Předmětnou reklamu provozoval žalobce prostřednictvím APM Agency s.r.o. za zcela obvyklých podmínek, nekupoval ji za ceny neobvyklé, či nápadně vysoké. Dodané služby byly uskutečněny osobou povinnou k dani a dodavatel uhradil na účet vyúčtovanou částku. Žalobce byl přesvědčen, že prokázal skutečnosti, jež uvedl v daňovém přiznání. Jeho účetnictví je správné, úplné a údaje, které uvedl ve svém daňovém přiznání, jsou rovněž správné. Žalobce doložil přijetí zdanitelného plnění od konkrétního plátce daně APM Agency s.r.o. Ověřoval v průběhu poskytovaných služeb, že fakturované služby byly realizovány tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Nárok na daňový odpočet mu vznikl, neboť řádnými daňovými doklady bylo prokázáno, že doklad byl vydán plátcem daně. Správce daně měl možnost ověřit si některé údaje nebo si opatřit vlastní důkazní prostředky a není přitom vázán jen návrhy daňového subjektu. Správce daně byl motivován, dle názoru žalobce, pouze k tomu, aby u daňového subjektu v těchto případech zjistil porušení jeho povinností v souvislosti s trestním řízením jednatele společnosti, které však dosud není

pravomocně skončeno. Spolupráce se společností APM Agency s.r.o. byla obvyklá jako každá jiná spolupráce v oblasti reklamy a ani kontrolou na dostupných veřejných rejstřících nebylo možné zjistit nějaké nesrovnalosti nebo jejich náznaky. Při následně prováděné kontrole webový archiv uložil pouze tři podoby reklamních stránek <http://web.archive.Org/web/20100828071602/http://www.business-inform.com/> 28.1.2011 <http://web.archive.org/web/20110128192837/http://www.business-inform.com/> 30.5.2012 <http://web.archive.Org/web/20120530045224/http://www.business-inform.com/> a vzhledem k ukončení provozování internetového obchodu v srpnu 2012, kdy byla prodána internetová lékárna, není možné zjistit další podrobnosti. To však neznamená, že reklama nebyla provedena. Společnost APM Agency s.r.o. se nijak nevymykala z nabídek ostatních subjektů. Sjednávání grafiky jednotlivých reklam na zboží prodávaného v internetové lékárně prostřednictvím APM Agency s.r.o. se nelišilo od nabídek jiných firem zabývajících se reklamou. Skutečnost, že platby byly poukazovány na účet zhotovitele, svědčí jednoznačně o obchodování s konkrétním subjektem. Dodavatel, který plnění poskytl, jednal jménem společnosti APM Agency s.r.o. jako osoba oprávněná, společnost měla oprávnění k provádění provozovaných služeb. Společnost APM Agency s.r.o. doklady jménem společnosti vystavila, doklady obsahují dostatečné údaje. APM Agency s.r.o. v době zahrnující kontrolu provozovala řádně svoji činnost, jak o tom svědčí i kontrola příslušného finančního úřadu pro Prahu 3, nikoliv zpráva, kterou si opatřil správce daně v roce 2014. O tom, že společnost je nekontaktní v roce 2014 nebylo žádných pochyb, protože jednatel společnosti APM Agency s.r.o. (Vrba) byl po určitou dobu ve vazbě. Přesto společnost APM Agency s.r.o. byla stále plátcem daně a dokonce spolehlivým plátcem až do roku 2015. Obviněný jednatel společnosti APM Agency s.r.o., jako spolupracující obviněný, ve své výpovědi ze dne 11.6.2013 u policejního orgánu uvedl, kromě toho, že tyto webové stránky byly realizovány, že „statistiky návštěvnosti na webových stránkách zpracovávala do roku 2012 společnost International Business Consulting přes portál Sto reklam. Tato výpověď svědčí jednoznačně, že fakturovaná služba byla poskytována. O podvodném jednání jednatele APM Agency s.r.o. v době poskytování zdanitelného plnění, tj. od 3/2011 do 3/2012, žalobce nevěděl, ani vědět nemohl. Dozvěděl se to až v říjnu 2013, v souvislosti s obviněním jednatele žalobce. To už však bylo poté, kdy v srpnu 2012 internetová lékárna, pro kterou se převážně prováděla internetová reklama, byla prodána a spolupráce s APM Agency s.r.o. byla skončena fakticky v prosinci 2011 - fakturačně v prvním čtvrtletí roku 2012. Žalobce neměl žádné povědomí o jakýchkoliv okolnostech, které by souvisely s trestním stíháním dalších osob. Jednatel žalobce nevěděl a vědět nemohl, že by snad byl součástí nějakého podvodu jiných osob. Nešlo o zneužití zákona o DPH, neboť nevznikly žádné indicie, ze kterých by bylo možné takto usuzovat. Společnost APM Agency s.r.o. nefigurovala v žádných případech nadhodnoceného zboží u jiných subjektů a nic nesvědčilo o tom, že nějaké osoby APM Agency s.r.o. či jiné osoby organizovaly nebo se podílely na nějakém podvodném jednání. V žádném případě jednatel žalobce nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl vědět, že by uzavření smlouvy s APM Agency s.r.o. směřovalo k získání nároku na odpočet DPH. Daňový subjekt neměl žádné pochybnosti o tom, že by APM Agency s.r.o. jednala podvodně.

Nárok na odpočet daně je dán i za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nemohl vědět. Žalobce v odvolání provedl i srovnání různých reklamních bannerů s jejich dnešními cenami při přepočtu cen

například faktury za červenec 2011 společnosti APM Agency s.r.o. Z přehledu bylo patrné, že sjednaná cena za prováděnou reklamu v roce 2011 prováděná firmou APM Agency s.r.o. nebyla nadhodnocená a odpovídala ceně obvyklé.

V souvislosti s trestním řízením jednatele společnosti žalobce, nechala jiná společnost, a to VETRO-PLUS a.s., jejíž statutární orgán se měl dle obžaloby dopustit obdobného jednání jako jednatel žalobce, k prokázání ceny obvyklé za prováděné obdobné reklamní služby u APM Agency s.r.o. zpracovat u Znaleckého ústavu Kreston A&CE Consulting, s.r.o. Prohlášení tohoto ústavu dle § 106 a § 110 o trestním řízení soudním. Úkolem Znaleckého ústavu bylo posouzení ceny za reklamní služby. Ze závěrů a z provedené Analýzy cen za reklamní služby vyplynulo, stejně jako u žalobce, že, „Cena za banner společnosti APM Agency s.r.o. leží v intervalu námi zjištěných ceníkových cen, přičemž nejbližší srovnatelný údaj představuje hodnotu 238 tis. Kč.“ Závěry tohoto znaleckého posudku lze použít i pro žalobce. I pro žalobce byla cena za banner obvyklá a nebyla nadhodnocena.

Žalobce nespolupracoval v případě internetové reklamy pouze se společností APM Agency s.r.o., ale využíval i jiných subjektů, jak o tom svědčí přehled vypracovaný žalobcem pro žalovaného. Žalobce se v průběhu let 2008 - 2012, kdy provozoval internetovou lékárnu, zabýval zejména tím, zda dochází v jednotlivých letech k navýšení tržeb za prodané zboží i díky reklamě na internetu. V průběhu soudního řízení vedeném u Městského soudu v Praze pod čj. 40 T 16/2015 byl jiný znalec, a to Ing. H., požádán vrchní stání zástupkyní, aby se vyjádřil, při znalosti oblasti podnikatelských aktivit subjektů figurujících v projednávané trestní věci, k obvyklé výši výdajů na reklamu stanovené v procentech obratu. Znalec uvedl, že reklamní náklady celkem by se měly pohybovat do 5 % obratu, ale i tato hodnota musí splňovat další vazby. K tomu žalobce uvedl, že v roce 2011 dosahoval podíl reklamy na tržbách společnosti Lékárnici 95 s.r.o. 2,63 % a v roce 2012 pak 2,37 %. Tedy v polovině tolerance.

Správci daně je z daňových přiznání za jednotlivé roky známo, že docházelo u žalobce ke zvýšení tržeb, a to i díky provozované reklamě různými subjekty, ale na druhé straně vzrostly náklady nejen za reklamu, takže společnost se zejména v letech 2010 a 2011 až do srpna 2012 dostala do hluboké ztráty. Proto se společníci rozhodli, že internetovou lékárnu prodají, což se jim podařilo za velmi krátkou dobu (v srpnu 2012), a to za 10 mil. Kč včetně zboží. Od té doby dosahuje žalobce při hospodaření zisku a jeho tržby za prodané zboží se zvyšují.

B.

Právní důvody žaloby

1. Žalobce poukazoval na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21.6.2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 uveřejněný v úředním věstníku C 179, který učinil posun oproti předchozím judikátům, a to v tom, že daňový podvod prokazuje správce daně, musí prokázat, že plátce o tomto podvodu věděl, nebo musel vědět, na rozdíl od předchozích judikátů, ve kterých se používala terminologie „měl nebo mohl vědět“.

2. Žalobce byl přesvědčen, že správce daně postavil své rozhodnutí o doměření daňové

povinnosti žalobci primárně na obsahu trestního spisu. Trestní řízení je v současné době ve fázi rozhodování před krajským soudem, kterým je Městský soud v Praze, kde je obžaloba projednávána pod spisovou značkou 40 T 16/2015 vůči jednomu z jednatelů společnosti žalobce, který měl do daňových přiznání k DPH za jednotlivá měsíční zdaňovací období zahrnout do přijatých plnění faktury APM Agency s.r.o. za reklamní bannery na www.bussines-inform.com.

3. Pokud žalovaný tvrdí, že žalobce nakoupil uvedené služby za účelem jiným, přechází tak důkazní břemeno na správce daně a měl by tedy prokázat, že takový jiný účel existuje. Toto žalovaný neprokázal.

4. I přes zákonné restrikce týkající se formalit je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH; lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoliv z důvodů formálních a nad rámec daných Šestou směnicí, resp. směnicí rady 2006/112/S o společném systému daně z přidané hodnoty. Správní orgán musí dostatečně zjistit a objasnit skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Dle názoru žalobce daňové doklady obsahovaly všechny předepsané náležitosti a korespondovaly s realitou.

5. Žalobce byl přesvědčen, že prokázal, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, nemohlo se jednat o fiktivní faktury. Fiktivní znamená dle slovníku cizích slov smyšlený, neskutečný, vymyšlený, nereálný. V průběhu dokazování u krajského soudu nebylo pochyb, že reklama prostřednictvím reklamních bannerů skutečně existovala, což potvrdili všichni obžalovaní, jichž se tato reklama týkala. Reklama je bezesporu činnost směřující k dosažení nebo udržení příjmu, náklady na tuto reklamu byly obvyklé. Žalobce prokázal i to, že toto plnění uskutečnila osoba - plátce daně - jež byla, jako poskytovatel tohoto plnění, uvedena v daňovém dokladu, a ve výši fakturované částky byla uhrazena i sjednaná cena služby.

6. Žalobce byl přesvědčen, že na něho nedopadá ani § 109 o ručení příjemce zdanitelného plnění za nezaplacenou daň dle zákona č. 47/2011 Sb., kterým byl změněn zákon o DPH, neboť toto ustanovení nabylo účinnosti až v dubnu 2011. Žalobce uhradil na účet dodavatele služby v souladu s právní úpravou za poskytnuté plnění včetně daně, jehož povinností bylo příslušnou daň odvést, neboť služba byla řádně poskytnuta a sjednaná cena odpovídala ceně obvyklé.

7. Soud v tomto řízení zkoumá, zda zjištěný skutkový stav skýtá oporu výroku z hlediska požadavku zákona a zda může tak zjištěný stav obstát či vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění. Žalobce byl přesvědčen, že jím popsany skutkový stav, včetně důkazů, skýtá dostatečné závěry pro rozhodnutí správního soudu, že rozhodnutí žalovaného je nesprávné. Pokud by však správní soud dospěl k závěru, že popsany stav spolu s důkazy zatím neskýtá závěr pro výrok učiněný v napadeném rozhodnutí, pak byl žalobce přesvědčen, že by bylo nutné vyčkat rozhodnutí Městského soudu v Praze v trestním řízení vedeném pod čj. 40 T 16/2015. Žalobce byl přesvědčen, že byl žalovaným přímo zkrácen na svých právech a jeho rozhodnutí je nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se vypořádal s obdobnými odvolacími námitkami. Uvedl, že stěžejní námitka žalobce spočívá v přesvědčení, že prokázal, že ke zdanitelným plněním reálně došlo, jak bylo deklarováno v předložených daňových dokladech, čímž unesl své důkazní břemeno. Své důkazní břemeno naopak neunesl správce daně, který neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných žalobcem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Vzhledem ke skutečnosti, že jednotlivé žalobní námitky se vzájemně prolínají celým textem žaloby, vymeził tyto žalovaný do několika základních žalobních bodů:

- 1) Žalobce se předně neztotožňuje se závěrem žalovaného o tom, že neunesl své důkazní břemeno stran prokázání reálného přijetí zdanitelných plnění (reklamní bannery) od APM Agency s.r.o., resp. prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z těchto deklarovaných plnění.
- 2) Žalobce namítá vadné a neobjektivní hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného, které odporuje ust. § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce dále tvrdí, že správce daně hodnotil získané důkazy výlučně z pohledu, co tyto důkazy neprokazují, nikoliv z pohledu, co prokazují nebo o čem svědčí.
- 3) Žalobce dále namítá, že mu nemohou být přičítány k tíži skutečnosti týkající se deklarovaného dodavatele (podvodné jednání) a z toho plynoucí zapojení se do daňového podvodu (krácení daně). Žalobce trvá na tom, že o záměru plátce daně, deklarovaného dodavatele, zkrátit daň s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem nevěděl a ani vědět nemohl.
- 4) Podle žalobce žalovaný nesprávně vyhodnotil zjištěný skutkový stav, přičemž odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí postavil primárně na obsahu trestního spisu.

K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (konkrétně ve věci prokázání nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty) žalovaný po té, kdy zopakoval průběh daňového řízení obdobně jako v odůvodnění napadeného rozhodnutí, uvedl, že trvá na tom, že žalobce v daňovém řízení neprokázal soulad jím tvrzených skutečností se stavem skutečným, správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a toto bylo přeneseno zpět na žalobce. Byl to naopak žalobce, který své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu neunesl, a v konečném důsledku nebyl prokázán nárok na odpočet daně. Je na daňovém subjektu, aby prokázal to, co sám tvrdí, a to zejména tehdy, je-li k tomu správcem daně zákonným způsobem vyzván.

Žalobce předložil řadu listinných důkazních prostředků, avšak zaměřil se výlučně na prokázání formálněprávního stavu věci. Existence daňových dokladů a dalších předložených písemností však bez dalšího neprokazuje, že byla daná zdanitelná plnění realizována tak, jak jsou daňovými doklady i dalšími důkazními prostředky deklarována. V té souvislosti žalovaný zmínil usnesení Ústavního soudu ze dne 29.9.2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: „*Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného,*

daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. “ Pro naplnění cíle správy daní je irelevantní počet předložených listinných důkazních prostředků, podstatný je fakt, zda tyto důkazní prostředky jsou v souladu s faktickým stavem. V procesu dokazování při správě daní není postačující, prokáže-li daňový subjekt formální aspekt daného obchodního případu, neboť v rámci daňového řízení musí daňový subjekt prokázat i materiální aspekt, tj. že obchodní případ (transakce) byl skutečně realizován, a to tak, jak je deklarováno. V předmětné věci nelze důkazní sílu předložených písemností přeceňovat, zejména pak tehdy, pokud tyto listinné důkazní prostředky, posuzované ve vzájemných souvislostech, ve spojení s jinými důkazními prostředky (zejména výsledky svědků) přináší zásadní rozpory.

Jednotlivé důkazní prostředky žalovaný podrobně vyhodnotil v odůvodnění napadeného rozhodnutí (body 24-25, 28-34) a ve zprávách o daňové kontrole. Ze skutkových zjištění vyplývají konkrétní skutečnosti, které činí předložené daňové doklady nevěrohodnými. Žalobce pochybnosti správce daně ohledně prokázání uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem nevyvrátil, neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal faktické přijetí služeb od APM Agency s.r.o., čímž neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH. Správcem daně i žalovaným bylo v rámci hodnocení důkazů postupováno zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu. Na základě všech zjištěných skutečností správce daně a žalovaný učinili závěr, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

K odmítnutí výsledku svědka Dr. Ing. D.K. žalovaný uvedl, že neshledal důvod k provedení výsledku, neboť navrhovaný svědek (jednatel TENZA Real, s.r.o., IČ: 25576321 a TENZA Invest, s.r.o., IČ: 01837745) nebyl přímým účastníkem obchodní vztahů mezi žalobcem a APM Agency s.r.o. (viz bod 56 napadeného rozhodnutí). K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.4.2006, čj. 5 Afs 16/2005-88: *„Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dále lze užít argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn., nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnout provedení důkazu lze konečně pro jeho nadbytečnost, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“*

K rozsudkům Soudního dvora Evropské unie žalovaný uvedl, že jsou na danou věc nepřiléhavé, neboť v žalobcově případě nebyl nárok na odpočet daně vyloučen z důvodu účasti na daňovém podvodu (viz bod 52 napadeného rozhodnutí). K námitce o nevědomosti žalobce o podvodném jednání deklarovaného dodavatele žalovaný uvedl, že nárok na odpočet daně nebyl žalobci uznán nikoliv z důvodu účasti na podvodném jednání (daňovém podvodu), ale z důvodu, že neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal tak, že předmětná zdanitelná plnění se uskutečnila tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech (viz bod 49). Za bezpředmětnou označil žalovaný námitku žalobce stran ručení ve smyslu § 109 zákona o DPH, neboť otázka ručení podle § 109 zákona o DPH nebyla předmětem sporu

a žalovaný v napadeném rozhodnutí předmětným ustanovením zákona o DPH neargumentoval. Ke znaleckému posudku č. 28741/111-16, jenž má dokládat, že cena za reklamní služby od APM Agency s.r.o. je cenou obvyklou a nebyla nadhodnocena, žalovaný připomenul, že nárok na odpočet daně nebyl žalobci uznán nikoliv z důvodu účasti na podvodném jednání, ale z důvodu, že neodstranil pochybnosti správce daně a neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění se uskutečnila tak, jak bylo deklarováno předloženými daňovými doklady. Žalovanému nebyla zřejmá souvislost takto nastolené argumentační linie ve vazbě na napadené rozhodnutí. V obecné rovině zdůraznil, že v rámci daňové kontroly ani v odvolacím řízení nebyl uvedený znalecký posudek žalobcem předložen, přičemž předložení nového důkazního prostředku až v průběhu řízení před soudem nemá a nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem a žalobce tak nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním, neboť v opačném případě by byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví založená na přezkumu správního rozhodnutí. K přesvědčení žalobce, že postupoval s dostatečnou obezřetností při uzavírání obchodních vztahů, žalovaný konstatoval, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat potřebné doklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH. Bylo tedy věcí žalobce si ověřit, jaký subjekt bude pro něj předmětné služby realizovat (viz bod 29 napadeného rozhodnutí). K vedenému trestnímu řízení žalovaný uvedl, že informace z trestního řízení založily pouze pochybnosti o oprávněnosti nároku žalobce na odpočet daně, které byly následně prověřovány v rámci daňové kontroly, správce daně prováděl vlastní dokazování a na jeho základě učinil závěr, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

Při jednání soudu setrvali žalobce a žalovaný na svých stanoviscích.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Žaloba není důvodná.

Skutkový základ věci

Správci daně byl Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality SKPV sdělením ze dne 22.1.2014 oznámeno, že je vedeno pod čj. OKFK-2635-/TČ-2012-252201-TR řízení pro podezření, že společnost APM Agency s.r.o. pro žalobce vystavovala fiktivní daňové

doklady týkající se daně z přidané hodnoty. Předmětem plnění byla dle textu na daňovém dokladu fakturace (dle smlouvy) reklamních bannerů na webovém portálu.

U žalobce byla následně provedena daňová kontrola. Správce daně v rámci daňové kontroly mimo jiné rozporoval nárok žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty za reklamní služby (reklamní bannery) dle daňových dokladů od společnosti APM Agency s.r.o.

Jednalo se o zdaňovací období březen 2011 (daňový doklad ev.č. 10110796, DUZP 31.3.2011, základ daně 83.750 Kč, daň v základní sazbě 16.750 Kč). Zdaňovací období květen 2011 (daňový doklad ev.č. 10110857, DUZP 30.4.2011, základ daně 83.750 Kč, daň v základní sazbě 16.750 Kč). Zdaňovací období červen 2011 (daňový doklad ev.č. 10111257, DUZP 31.5.2011, základ daně 83.750 Kč, daň v základní sazbě 16.750 Kč). Zdaňovací období červenec 2011 (daňový doklad ev.č. 10111571, DUZP 30.6.2011, základ daně 83.750 Kč, daň v základní sazbě 16.750 Kč). Zdaňovací období srpen 2011 (daňový doklad ev.č. 10111808, DUZP 31.7.2011, základ daně 83.750 Kč, daň v základní sazbě 16.750 Kč). Zdaňovací období listopad 2011 (daňový doklad ev.č. 10112950, DUZP 30.11.2011, základ daně 83.750 Kč, daň v základní sazbě 16.750 Kč). Zdaňovací období duben 2012 (daňový doklad ev.č. 10121007, DUZP 31.1.2012, základ daně 500.125 Kč, daň v základní sazbě 100.025 Kč).

Průběh daňové kontroly, hodnocení důkazních prostředků je popsáno ve zprávách o daňové kontrole roku 2011 (čj. 845743/14/2403-05401-401101) a roku 2012 (čj. 845744/14/2403-05401-401101) obsahujících rovněž stanoviska správce daně k vyjádření žalobce k výsledku kontrolních zjištění (vyjádření doručena 30.11.2014, 28.1.2015, 7.10.2015).

Správce daně a následně žalovaný dospěli k závěru, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelem, společností APM Agency s.r.o. a faktické přijetí služeb od tohoto dodavatele, čímž neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zákona o DPH.

Právní hodnocení

I.

Nejprve se soud zabýval stěžejní námitkou žalobce a posuzoval, zda žalobce prokázal v předmětných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH deklarovaný na daňových dokladech od společnosti APM Agency s.r.o., podle nichž zdanitelné plnění spočívalo v poskytování reklamních služeb (umístění reklamních bannerů na internetu).

Přesto, že je povinností správce daně v souladu s § 92 odst. 2 d.ř. dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na

prvotní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 9.2.2005, čj. 1Afs 54/2004–125).

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.*“ Podle uvedeného ustanovení vychází daňové řízení ze zásady, že má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat (nese břemeno tvrzení) a následně povinnost toto své tvrzení prokázat (nese břemeno důkazní). Žalovaný v té souvislosti správně odkázal na náleze Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp.zn. Pl.ÚS 38/95 (*nálezy a usnesení Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz>*).

Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: „*Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží.*“ Dle tohoto ustanovení musí daňový subjekt při uplatnění nároku na odpočet daně tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti (břemeno tvrzení).

Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH: „*Pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*“ Prokazování nároku na odpočet daně je tak prvotně záležitostí dokladovou (břemeno důkazní). Žalovaný z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu v té souvislosti zmínil rozsudky NSS ze dne 22.10.2008, čj. 9 Afs 30/2008-86 a ze dne 25.9.2014, čj. 9 Afs 57/2013-37 (*všechny rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz*).

Hlavní ekonomickou činností žalobce byl maloobchod s farmaceutickými přípravky. Žalobce předložil k prokázání nároku na odpočet daně z plnění poskytnutých společností APM Agency s.r.o. daňové doklady, evidence pro daňové účely dle ust. § 100 ZDPH, bankovní výpisy. Vyhověl-li žalobce výzvě předložením účetních dokladů, splnil svou zákonnou povinnost a bylo na správci daně, aby žalobci jeho nároky na nadměrný odpočet uznal nebo, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) prokázal „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ (viz náleze Ústavního soudu z 29.10.2002, sp.zn. II ÚS 232/02). Žalobce však nepředložil žádnou smlouvu ani jiné listiny či dokumenty, které by prokazovaly kdy, kde, kým a v jakém rozsahu bylo předmětné zdanitelné plnění uskutečněno. Za situace, že měl správce daně k dispozici oznámení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality SKPV o podezření, že společnost APM Agency s.r.o. vystavovala pro žalobce fiktivní daňové doklady týkající se daně z přidané hodnoty, vznikly správci daně zcela v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu pochybnosti, zda se zdanitelná plnění deklarovaná na žalobcem předložených daňových dokladech fakticky uskutečnila, kde, kdy a kým a jaký byl jejich skutečný rozsah.

Uskutečněním zdanitelného plnění zákon o DPH rozumí stav faktický, nikoli stav formálně vykázaný. To znamená, že i za situace, kdy žalobce předložil správci daně daňové doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nestačilo to k prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, neboť bylo třeba respektovat základní zásadu daňového řízení, zásadu materiální pravdy vyjádřenou v § 8 odst. 3 d.ř., podle něhož: „*Správce daně*

vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“ Rozhodující je proto skutečný obsah právního úkonu, který činí osoba zúčastněná na správě daní, nikoliv jeho formální označení. Znamená to, že ani doklady o přijetí zdanitelného plnění vyhotovené se všemi zákonem požadovanými náležitostmi a řádně zaúčtované, by nemohly být podkladem pro uznání nároku na odpočet, pokud by nebylo prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, přičemž za dodání v daném případě reklamních služeb ve smyslu zákona o DPH by nebylo možné považovat transakce, které jejich faktické dodání pouze předstírají. Z takto vykázaných transakcí by nebylo možné úspěšně uplatnit nárok na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH. Rovněž podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, i když daňový subjekt prokazuje nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale existují pochybnosti o faktickém stavu, resp. uskutečnění zdanitelného plnění, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (např. rozsudek NSS ze dne 25.10.2006, čj. 2Afs 7/2006-107). Žalovaný v té souvislosti správně argumentoval rozsudkem NSS ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010-71 a usneseními Ústavního soudu ze dne 29.9.2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 a ze dne 11.2.2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07. Uvedl: „*Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nejsou dostačujícím podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno (viz např. rozsudky NSS ze dne 12.9.2013, čj. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12.4.2006, čj. 5 Afs 40/2005-72).*“

Správce daně proto žalobce výzvou ze dne 26.3.2014 vyzval k prokázání faktického uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Tím došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak žalobce tvrdí. To znamená, prokázal, že k uskutečnění plnění došlo v rozsahu deklarovaném na daňovém dokladu, že toto plnění uskutečnila osoba uvedená jako poskytovatel plnění na dokladu, který žalobce k prokázání svého tvrzení předkládal.

Žalobce k výzvě uvedl, že mu společnost APM Agency s.r.o poskytovala reklamu, resp. vytvářela a spravovala na webovém portále www.business-inform.com reklamní bannery, které převážně sloužily k odkazům na internetovou lékárnu žalobce. Důkazní prostředky lze velmi těžko zajistit, protože tento portál je již nefunkční a internetová lékárna byla prodána. Žalobce oslovil společnost Google Czech Republic, s.r.o. a další, aby zaslaly statistiky návštěvnosti, z nichž by bylo možné vyčíst, z jakých stránek zákazníci internetové lékárny přistupovali. Soud se shoduje s žalovaným, že v rámci této odpovědi nebyly předloženy důkazní prostředky, které by odstranily pochybnosti správce daně.

Následně (1.7.2014) žalobce správci daně předložil listiny ze spisu Policie ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality. Jednalo se o protokol o pokračování výslechu obviněného F.V. (jednatel společnosti APM Agency s.r.o.) a protokol o výslechu obviněného B.H. (zaměstnanec další zúčastněné společnosti). Dle žalobce oba uvedení (provozovatel a zpracovatel reklam a jejich další odběratel) tvrdí, stejně jako žalobce, že reklamní bannery existovaly, byla prováděna reklama, za reklamu byly hrazeny adekvátní částky. Rovněž bylo sděleno, že byl obviněn i jednatel žalobce PharmDr. Mgr. P.K., který svou trestnou činnost

zcela popírá, neboť společnost APM Agency s.r.o., již zastupoval pan V., reklamní bannery provozovala a za tuto činnost jí byly hrazeny vystavené daňové doklady. Předloženy byly informace z Internet Archive z 29.4.2014, ze kterých je patrná návštěvnost webových stránek žalobce, ale nelze zjistit, odkud se zájemci na stránky dostali. Bylo sděleno, že byly osloveny společnosti INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s.r.o. a Google Czech Republic, s.r.o. se žádostí o poskytnutí informací z archivu, zda v období roku 2010 až 2012 se na webových stránkách www.business-inform.com vyskytovala reklama odkazující na webové stránky www.lekarnici95.cz a www.manitera.cz (internetová lékárna žalobce), zda je možné získat data webové analýzy, kterými by bylo možné prokázat umístění reklamy. Dopis adresovaný společnosti INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s.r.o. se vrátil nedoručený a společnost Google Czech Republic, s.r.o. dosud neodpověděla. Dále byly uvedeny obecné informace k archivování na stránce <https://web.archive.org/>. Ke dni 29.4.2014 byly uloženy na této stránce tři podoby webové stránky www.business-inform.com za období 2010 - 2012, ale na žádné z uložených minulých podob těchto stránek není zobrazena reklama žalobce, což dle žalobce neznámá, že v ostatních dnech, ve kterých se podoba webových stránek v archivu neuložila, nebyla reklama pro žalobce realizována.

Shodně s žalovaným soud uvádí, že tyto důkazní prostředky nemohly odstranit pochybnosti správce daně a prokázat, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila pro žalobce deklarovaným dodavatelem, příp. v jakém rozsahu. Ohledně návštěvnosti webových stránek žalobce nebylo možné zjistit, odkud se zájemci na stránky dostali. Oslovené společnosti neposkytly informace, zda se na webových stránkách www.business-inform.com v období 2010-2012 vyskytovala reklama odkazující na webové stránky žalobce. Tato skutečnost nebyla zjištěna ani z historie těchto webových stránek. Rovněž správcem daně nebyl z historie webových stránek www.business-inform.com za období 2010-2012 v rámci tří zobrazení těchto stránek zjištěn odkaz na žalobce. Nebyla tak potvrzena reklama odkazující přímo na stránky žalobce.

Podstatné dále je, že pan Vrba ve své výpovědi (protokol o výsledku obviněného ze dne 11.6.2013) uvedl, že byly předmětem fakturací webové reklamy, průzkumy trhu, marketingové studie a z těchto činností byly realizovány pouze webové reklamy, formou zobrazení bannerů na webových stránkách www.business-inform.com. Pan H. (protokol o výsledku obviněného ze dne 21.5.2014) uvedl, že skutečně reklamní bannery viděl a probíhala na nich reklama. Uvedené informace žalovaný posuzoval v kontextu uvedených výpovědí, kdy bylo zjištěno, že pan Vrba se účastnil spolupráce, která spočívala ve fakturaci fiktivních služeb několika společnostmi, které zastupoval, několika klientům za provizi, kdy větší část finančních prostředků se měla vracet zpět klientům. Pan V. nejprve uvedl, že za společnost APM Agency s.r.o. vystavoval fiktivní daňové doklady a fakturované činnosti nebyly prováděny. Zároveň uvedl, že webové reklamy byly prováděny, ale byly nadhodnoceny, webové stránky registroval sám, software na provoz stránek vytvořili programátoři na objednávku, bannery zpracovávali grafici na web design, články kupoval u ČTK, ve věci statistiky návštěvnosti webových stránek vytvářel v excelu smyšlené hodnoty a údaje. Konkrétně ve vztahu k žalobci uvedl, že jednal spolu s panem S. (další obviněný) s panem PharmDr. Mgr. P.K., někdy v roce 2009-2010. Předmětem jednání byla daňová optimalizace, která spočívala ve webové reklamě, kdy z každého fiktivního daňového dokladu vracel odběrateli hotovost poníženou o provizi 10 %. Webová reklama byla banner zobrazený na

www.business.inform.com. Peníze si pan PharmDr. Mgr. K. jezdil přebírat osobně nebo poslal někoho z kolegů do Prahy. Předání hotovosti probíhalo na různých místech např. Flora. Hotovost předával pan V. sám. Vzhledem k uvedeným skutečnostem a také k tomu, že pan V. považoval fakturaci za fiktivní, její výši za nadhodnocenou, z jeho výpovědi nelze zjistit rozsah ani období poskytovaných služeb, nebyly pochybnosti správce daně odstraněny a soud shodně s žalovaným uvádí, že tato výpověď neprokázala uskutečnění konkrétních služeb pro žalobce. Výpověď pana H. (zaměstnance společnosti „Interchemie“) se týkala společností „Interchemie“ a „Generico“ a neprokázala konkrétní uskutečnění služeb pro žalobce. Pan H. se vyjadřoval pouze ve vztahu k uvedeným dalším společnostem a uvedl, že bannery viděl a probíhala v nich reklama (opakovala se loga společností „Interchemie“ a „Generico“). Po delší době zjistil, že se peníze vracejí zpátky do firmy.

Správce daně prověřoval předmětná plnění od deklarovaného dodavatele také prostřednictvím dožádání místně příslušného správce daně. Z dožádání bylo sice zjištěno, že za řešená zdaňovací období podala společnost APM Agency s.r.o. daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a daňové povinnosti byly uhrazeny, ale v době poskytování odpovědi na dožádání byla tato společnost pro svého správce daně nekontaktní a nebylo tak možno prověřit skutečnosti uvedené v dožádání, tzn., nebylo ověřeno, zda z předmětných plnění byla odvedena do státního rozpočtu daň z přidané hodnoty. Tato skutečnost rovněž odůvodnila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů, zvláště ve vztahu k informacím zjištěným z předloženého protokolu o výsledku pana V., který uvedl, že někdy od začátku roku 2010 nebylo vedeno vůbec účetnictví, od pana Severského dostal pokyn, aby u daňových přiznání udržoval výši plateb tak, aby rozmezí výše obrátů odpovídalo předchozím obdobím.

Správce daně na základě výše uvedených zjištění seznámil dne 5.11.2014 žalobce s výsledkem kontrolního zjištění s tím, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že fakturované práce byly provedeny a v jakém rozsahu.

Žalobce následně (v rámci vyjádření ze dne 30.11.2014) navrhoval, aby správce daně zjistil informace ohledně společnosti APM Agency s.r.o. požadované v rámci dožádání místně příslušného správce daně od orgánů činných v trestním řízení. Dále navrhoval výslech F.V. a B.H. K prokázání, že věnoval reklamě pozornost a daňové doklady od společnosti APM Agency s.r.o. se nevymykaly nabídkám ostatních subjektů, včetně ceny za reklamu, žalobce doložil „Náklady na reklamu v letech 2011 a 2012 s členěním na jednotlivé dodavatele“. Dne 28.1.2015 předložil doklad o objednávce u společnosti APM Agency s.r.o., protokol Finančního úřadu pro Prahu 3 ve vztahu ke společnosti APM Agency s.r.o. a statistiku zobrazení bannerů společnosti Interpharmac, s.r.o., jejíž bannery byly zobrazovány na webových stránkách www.e-ekonomika.cz k datu 30.6.2012, 30.9.2012 a 31.12.2012.

Správce daně provedl dne 29.1.2015 místní šetření u Policie ČR, Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, za účelem zjištění a předložení důkazních materiálů týkajících se žalobce. V rámci místního šetření bylo také zjištěno, že Policie ČR má v držení doklady společnosti APM Agency s.r.o. pouze za období roku 2008. Za období roku 2010-2012 doklady v držení nemá. Nebylo tedy možné zjistit informace ohledně společnosti APM

Agency s.r.o. požadované v rámci dožádání místně příslušného správce daně.

K prokázání, že žalobce věnoval reklamě náležitou pozornost, že se daňové doklady od společnosti APM Agency s.r.o. nevymykaly nabídkám ostatních subjektů, stejně jako se nevymykala cena za reklamu (viz např. společnost H1.cz s.r.o., Seznam.cz, a.s., ONEDESIGN s.r.o.), uvedl žalobce přehled nákladů vynaložených na reklamu v letech 2011 a 2012. Obtížnost prokazování, že provozovatel reklamy skutečně službu prostřednictvím internetu provedl v rozsahu, ve kterém byla fakturována, uvedl na příkladu reklamace ve vztahu ke společnosti H1.cz s.r.o. K tomu soud shodně s žalovaným uvádí, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH. Bylo tedy věci žalobce ověřit si např. v obchodním rejstříku a zejména prověřováním zobrazení reklamních bannerů a jejich četnosti, jaký subjekt bude pro něho předmětné služby realizovat, a jakým způsobem. Na základě zjištěných skutečností si pak měl žalobce z důvodu obezřetnosti zajišťovat další důkazní prostředky. Z obchodního rejstříku bylo zjištěno, že společnost APM Agency s.r.o. zde nezveřejňovala účetní závěrky dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, což nesvědčí o její důvěryhodnosti, a že v průběhu obchodní spolupráce došlo u této společnosti ke změně statutárního orgánu (pan V. byl jednatelem do 2.5.2011, od tohoto data je uvedena jednatelka mající pobyt ve Slovenské republice) a společníka (společnost se sídlem ve Spojených státech amerických zapsána 17.2.2010). Daňové doklady však celou dobu vystavoval pan V. Správce daně nerozporoval výši nákladů vynaložených na reklamu, která měla být prováděna společností APM Agency s.r.o., ale to, zda odpovídaly rozsahu deklarovanému na daňových dokladech, když sám pan Vrba uvedl, že cena byla nadhodnocena a množství a hodnota zobrazení byly vytvořeny fiktivně bez reálných statistik. Hodnoty údajů na daňových dokladech vystavených v období roku 2011 byly stále stejné. Daňový doklad vystavený v roce 2012, který zahrnoval plnění za období „1Q/2012“ byl vystaven již dne 31.1.2012 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 31.1.2012. Určitou mírou rizika bylo i to, že žalobce neuzavřel se společností APM Agency s.r.o. písemnou smlouvu, ve které by byly sjednány podmínky jednotlivých obchodních transakcí, včetně případných sankcí. V roce 2012 pak došlo ke změně dodavatele a místo společnosti APM Agency s.r.o. byly reklamní bannery poskytovány společností Centrum Consult s.r.o. na webových stránkách www.e-ekonomika.cz. Hodnoty údajů na daňových dokladech byly identické s údaji uvedenými na daňových dokladech vystavených společností APM Agency s.r.o. Pan V. se ohledně společnosti Centrum Consult s.r.o. vyjádřil, že za ni také vystavoval fiktivní daňové doklady, jednatelem této společnosti nebyl. Správce daně nárok na odpočet daně ve vztahu k daňovým dokladům od společnosti Centrum Consult s.r.o. také neuznal. Daňový subjekt se proti tomuto závěru neodvolal.

Proveden byl navrhovaný výslech svědka F.V. (13.5.2015). Svědek potvrdil (shodně jako v protokole o výsledku obviněného ze dne 11.6.2013), že za společnost APM Agency s.r.o. vystavoval fiktivní daňové doklady, že webové reklamy byly realizovány formou reklamních bannerů na webových stránkách www.business-inform.com, daňové doklady byly nadhodnoceny, společnost APM Agency s.r.o. neměla žádné zaměstnance, pouze vystavovala daňové doklady. Fiktivní nákladové daňové doklady pro společnost APM Agency s.r.o. vystavoval pan Votava jménem společnosti INTERNATIONAL BUSINESS

CONSULTING, s.r.o., jednalo se o marketing a webovou reklamu. Jednorázově byly náklady na vytvoření a umístění bannerů cca 1.500 Kč na jednoho klienta. Uvedl, že panu PharmDr. Mgr. K. vrátil 90 % z fakturované ceny. Žádné doklady na tuto operaci nemá. Uvedl, že hodnota daňových dokladů byla značně nadhodnocena, webová reklama provedená prostřednictvím bannerů měla hodnotu v řádech několika set korun měsíčně. Žalobce dodal podklady k bannerům, skládaly se z loga společnosti a nějakých základních textů. O existenci smlouvy si nebyl jist. Uzavření obchodu se za žalobce účastnil PharmDr. Mgr. K. Zda byla ověřována totožnost osob oprávněných jednat za společnost APM Agency s.r.o. si nepamatoval. Společnost APM Agency s.r.o. kontaktovala žalobce za účelem daňové optimalizace, tj. snížení daňové povinnosti. Ke stejným částkám uvedeným na daňových dokladech svědek uvedl, že za částku 21.000 Kč bylo dodáno zobrazení na hlavní stránce www.business-inform.com, a za 10.000 Kč bylo zobrazení bannerů na dvou podstránkách této hlavní stránky, množství a hodnota zobrazení byly vytvořeny fiktivně bez reálných statistik. Výši částek na daňových dokladech zadával PharmDr. Mgr. K. K otázkám zástupkyně žalobce svědek uvedl, že trvá na tom, že cena uvedená na daňových dokladech je hodně nadhodnocená a částky a měrné jednotky byly fiktivní. Znal ceny konkurenčních firem, pohybovaly se v řádech od 1.500 Kč do 15.000 Kč měsíčně podle návštěvnosti webových stránek. Subdodavatelem webové reklamy byla společnost INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s.r.o. a statistiky prostřednictvím portálu 100 reklam byly pouze fiktivní. Na stránkách www.business-inform.com se zobrazovaly bannery na „lékárnici 95“ i „manitera“. Programátoři se nestarali o optimalizaci klíčových slov, ani zákazník ji nemohl upravovat. Při předávání částek zpět žalobci, na které není doklad, nebyl přítomen žádný svědek, někdy hotovost PharmDr. Mgr. K. předával kolega svědka R.V. Soud shodně s žalovaným konstatuje, že výpovědi tohoto svědka nemohly být odstraněny pochybnosti správce daně a výpověď neprokázala uskutečnění konkrétních služeb a jejich rozsah. Byť svědek V. potvrdil, že reklamní bannery existovaly, nebyla tato skutečnost podložena žádným konkrétním zjištěním, navíc uvedl, že výši částek na daňových dokladech zadával PharmDr. Mgr. K., a trval na tom, že cena byla nadhodnocená, částky a měrné jednotky byly fiktivní, také náklady na webovou reklamu a statistiky byly tvořeny fiktivně.

Provedena byla svědecká výpověď B.H. (12.8.2015). Svědek uvedl, že pracoval pro společnost „Interchemie“, nezúčastnil se obchodních jednání mezi žalobcem a společností APM Agency s.r.o. (nevěděl, kam společnost zařadit). Potvrdil, že viděl webové stránky, ale nepamatoval si, že by na reklamních bannerech byl prezentován žalobce. V prezentaci předložené mu panem Severským se jednalo pouze o společnosti „Interchemie“ a „Generico“. Na jiné společnosti si nevzpomínal. Kontroloval pouze standardní náležitosti daňových dokladů, cena byla nastavena panem Severským, cenu obvyklou neřešil. Zástupkyně žalobce Ke 2 listům z archivu stránek www.business-info.com předloženým zástupkyní žalobce svědek uvedl, že se zdají být totožné s těmi, které byly prezentovány panem Severským. Kromě reklamy „Interchemie“ obsahovaly i reklamu www.status.cz a Devětsil. Soud shodně s žalovaným uvádí, že se svědek nevyjadřoval ke společnosti APM Agency s.r.o., proto jeho výpověď neprokázala uskutečnění a rozsah na daňových dokladech deklarovaných zdanitelných plnění.

Žalobce doložil jako doklad o objednavce ze dne 17.3.2010 svědčící o uzavřené smlouvě, email na adresu X(přeposláno na X), kterým byly žalobcem zaslány podklady pro realizaci reklamních bannerů pro prezentaci internetové lékárny žalobce s odkazem na

webové stránky www.lekarnici95.cz. a www.manitera.cz. Písemná smlouva doložena nebyla. Proto, byť by proběhlo jednání ohledně reklamních bannerů, nelze z toho důkazního prostředku seznat, kdo reklamu prostřednictvím reklamních bannerů uskutečnil, zda byla skutečně realizována, jaký byl její rozsah.

Žalobce poukazoval na protokol Finančního úřadu pro Prahu 3 ze dne 13.4.2011 týkající se společnosti APM Agency s.r.o. a na dopis správce daně, dle kterého u této společnosti nebylo v době kontroly zjištěno žádné pochybení (místní šetření za rok 2010). Dle protokolu bylo předmětem jednání pouze ověření daňových dokladů a evidence pro daňové účely. Z hlediska § 26 až § 35 ZDPH nebyly na kontrolovaných daňových dokladech zjištěny nedostatky. Toto zjištění však nevypovídá o tom, zda byly služby deklarované na daňových dokladech skutečně realizovány, komu byly poskytnuty a v jakém rozsahu. Místně příslušný správce daně posuzoval skutkový stav ke dni 13.4.2011, tudíž mu nebyly známy skutečnosti vyvolávající pochybnosti o skutečném průběhu plnění deklarovaných na daňových dokladech. Podávání daňových přiznání společností APM Agency s.r.o. nelze považovat za důkazní prostředek, že služby deklarované na řešených daňových dokladech byly skutečně provedeny společností APM Agency s.r.o. v deklarovaném rozsahu, když existují pochybnosti o způsobu jejich realizace.

Předložená statistika zobrazení bannerů společnosti Interpharmac s.r.o. na webových stránkách www.e-ekonomika.cz. k datu 30.6.2012, 30.9.2012 a 31.12.2012 neprokazuje požadované skutečnosti ve vztahu k žalobci a řešeným zdaňovacím obdobím. Jedná se o jiný daňový subjekt, jiná období, jiné webové stránky.

Po provedení a zhodnocení uvedených důkazních prostředků správce daně opětovně seznámil dne 11.9.2015 žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádřil se k jeho námitkám a doplněním uvedeným v jeho vyjádření ze dne 30.11.2014 a 28.1.2015. Soud se ztotožňuje s vyjádřením žalovaného, že správce daně v tomto stádiu daňového řízení oprávněně dospěl k závěru, že nedošlo ke změně jeho právního názoru. Žalobce se k tomuto výsledku kontrolního zjištění vyjádřil dne 7.10.2015 a nenavrhoval jeho doplnění. Správce daně seznámil žalobce se svým stanoviskem k vyjádření žalobce. Následně byly projednány dne 26.10.2015 zprávy o daňové kontrole.

Jak již bylo uvedeno, bylo důkazní břemeno na žalobci, který musel prokázat nejenom to, že k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění opravdu došlo, ale také, zda byla plnění poskytnuta v rozsahu deklarovaném na jednotlivých daňových dokladech, a to dodavatelem zde uvedeným. V daném případě vznikly správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňových dokladech předložených žalobcem k prokázání nároku na odpočet DPH. Daňové doklady proto ztratily svoji důkazní hodnotu. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „*Správci daně vznikly oprávněné pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Správce daně nemá povinnost prokazovat, jak se ve skutečnosti odehrál účetní případ, o jehož souladu s předloženými daňovými doklady má pochybnosti. Tuto povinnost má výhradně daňový subjekt. Důkazní břemeno bylo v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přeneseno na daňový subjekt. Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro*

splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení ZDPH. Je zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Vzhledem k výše uvedenému však daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a nárok na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti APM Agency s.r.o. tudíž neprokázal.“

Po seznámení se s obsahem jednotlivých důkazních prostředků, jak jsou výše uvedeny, se soud zcela ztotožňuje se závěrem správce daně, resp. žalovaného. Z uvedeného postupu při dokazování je zřejmé, že správce daně v daňovém řízení postupoval v souladu s § 92 odst. 2 d.ř., podle něhož: *„Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“* To znamená, že provedl k důkazu, jak důkazní prostředky předložené žalobcem a následně navržené žalobcem, tak důkazní prostředky získané z vlastní iniciativy. V souladu s § 93 odst. 1 d.ř. užil jako důkazních prostředků všechny podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Žádný z těchto podkladů nebyl získán v rozporu s právním předpisem. Použito bylo i těch, které byly získány před zahájením řízení (viz probíhající trestní řízení). Z toho, co bylo uvedeno, je zřejmé, že vycházel z tvrzení žalobce, z listin (předložených žalobcem i získaných např. dožádáním) a ze svědeckých výpovědí, provedl i místní šetření na Policii ČR. Dokazování tedy nevedl tak, že by byl jen vázán návrhy žalobce. Soud se ztotožňuje se závěry žalovaného a uzavírá, že žalobce neprokázal, že se předmětná zdanitelná plnění uskutečnila tak, jak jsou uvedena na jednotlivých daňových dokladech. To znamená, že neprokázal nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH deklarovaný na daňových dokladech od společnosti APM Agency s.r.o., podle nichž zdanitelné plnění spočívalo v poskytování reklamních služeb (umístění reklamních bannerů na internetu).

2.

S tím souvisí nedůvodnost námitky, že bylo hodnocení důkazů v rozporu s § 8 daňového řádu.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu: *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“* Pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně bylo stěžejní splnění hmotněprávních podmínek stanovených v § 72 a § 73 ZDPH.

V daném daňovém řízení bylo na žalobci, aby konkrétním způsobem tvrdil, co bylo předmětem plnění uvedených na jednotlivých daňových dokladech a následně, aby toto své konkrétní tvrzení prokázal. Žalobce však v daňovém řízení neuvedl, co konkrétně mělo být poskytováno, tedy o jaké konkrétní služby deklarované na příslušných daňových dokladech se jednalo. Tvrdil, že měly být poskytovány reklamní služby za účelem zvýšení navštěvovanosti jeho webových stránek, na kterých provozoval lékárnu. Neuvedl však nic konkrétního. Neuvedl, jaké konkrétní reklamní služby mu společnost APM Agency s.r.o. každý měsíc poskytovala, resp. ke splnění svého závazku měla poskytovat. Neuvedl, kde měly být

reklamní bannery zveřejnovány, jakou činnost prováděl za účelem zvýšení navštěvovanosti svých webových stránek, jak kontroloval činnost společnosti APM Agency s.r.o. v souvislosti s propagací svých webových stránek. Žalobce předkládal řadu listin. Nepředložil však žádné podklady, ze kterých by bylo možné jednoznačně dovodit, jaké konkrétní reklamní služby byly obsahem předmětných zdanitelných plnění. K návrhu žalobce byly provedeny svědecké výpovědi F.V. a B.H. a to za účasti zástupce žalobce. Žalobce tyto důkazní návrhy navrhoval k prokázání, že došlo k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a že byly poskytnuty reklamní služby ze strany jeho dodavatele. Tyto svědecké výpovědi však žalobcem tvrzené skutečnosti neprokázaly (jak je výše uvedeno). Judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyžaduje, čerpá-li, nebo chce-li čerpat, daňový subjekt nějakou daňovou výhodu, tzn., poníží-li si daňový základ o zaplacené DPH, je povinen jednat preventivně opatrně a pokud uzavřel nějaký kontrakt, má si samozřejmě získat i důkazy, ze kterých bude vyplývat, že to, co bylo deklarováno, nebo ta služba, která byla objednána, že k ní skutečně došlo. Žalobce žádné takové důkazy nepředložil. Předložil pouze výpisy z webových stránek, na kterých se však reklamní bannery jeho se týkající nezobrazují. Tudiž i skutečnost, že nejednal preventivně opatrně a nemohl tak prokázat, jaká konkrétní zdanitelná plnění mu byla poskytnuta, dokládá správnost hodnocení důkazů správcem daně, resp. žalovaným. Správce daně i žalovaný proto hodnotili důkazy, které měly v daňovém řízení k dispozici. Žalobce nenavrhoval žádné jiné důkazní prostředky, než správcem daně provedené, jak jsou výše uvedeny.

Jak je zřejmé z průběhu dokazování, správce daně, resp. v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný, posuzoval jednotlivé důkazní prostředky jednotlivě a všechny provedené důkazní prostředky pak v jejich vzájemné souvislosti. U konkrétních důkazních prostředků uvedl, z jakého důvodu neprokazují uskutečnění zdanitelných plnění společností APM Agency s.r.o., rozsah tohoto plnění a zejména, co konkrétně bylo obsahem těchto plnění, co bylo obsahem reklamních bannerů. Hodnocení důkazů tak bylo provedeno v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

3.

Nedůvodným je tvrzení žalobce, že správce daně postavil své rozhodnutí o doměření daňové povinnosti žalobce primárně na obsahu trestního spisu.

Z obsahu zpráv o daňové kontrole a z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správce daně primárně zjišťoval, zda žalobce v souladu s § 72 a § 73 ZDPH prokázal uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech od společnosti APM Agency s.r.o., podle nichž zdanitelné plnění spočívalo v poskytování reklamních služeb (umístění reklamních bannerů na internetu). K tomu byly provedeny důkazy. Žalobcem byly předloženy listiny obsahující výpovědi svědků F.V. a B.H. učiněné v rámci trestního řízení. Oba tyto svědci byli následně vyslechnuti také v daňovém řízení, kde vypovídali obdobně jako v řízení trestním. V rámci místního šetření bylo zjištěno, že Policie ČR nemá k dispozici listiny týkající se správcem daně prověřovaných zdaňovacích období roku 2011 a 2012. Na základě uvedeného nelze tvrdit, jak to činí žalobce, že správce daně postavil své rozhodnutí primárně na obsahu trestního spisu.

Dále je nutné konstatovat, že daňové řízení není závislé na výsledcích paralelně vedeného trestního řízení. Je to dáno tím, že cílem daňového řízení je správa daní, a to postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Jak bylo již uvedeno, v daném případě bylo podstatné, zda žalobce prokáže svá tvrzení. V trestním řízení je rozhodováno o tom, zda došlo či nedošlo ke spáchání trestného činu. K prolínání obou řízení může dojít, pokud jde o zjišťování skutkového stavu. Obě řízení však na sobě nejsou závislá natolik, že by bylo nutno daňové řízení či soudní řízení ve správním soudnictví přerušit do skončení paralelně vedeného trestního řízení. Správné není ani tvrzení žalobce, že je řádné zjištění skutkového stavu v daňovém řízení srovnatelné se zjištěním skutkového stavu v trestním řízení. Daňové řízení je ovládáno zcela odlišnými zásadami, nikoliv toliko zásadou materiální pravdy, kterou je ovládáno trestní řízení. V daňovém řízení je nutno, aby všechny skutečnosti, které daňový subjekt tvrdí v daňovém přiznání, případně v jiných podáních, v souladu s § 92 odst. 3 d.ř. prokázal. Oproti tomu v trestním řízení platí zásada materiální pravdy, kdy důkazní břemeno leží na státních orgánech. V tomto jsou obě řízení odlišná a i jejich výsledky mohou být při respektování zásad ovládajících každé z nich odlišné.

4.

Nepřípadný je poukaz žalobce na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21.6.2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 a v souvislosti s tím tvrzení žalobce, že daňový podvod prokazuje správce daně, a žalobce o daňovém podvodu nevěděl ani vědět nemohl. Uvedené tvrzení je v žalobě nad rámec rozsahu posouzení dané právní věci. V daném daňovém řízení nebylo ze strany správce daně či žalovaného prokazováno, že by jednání ze strany žalobce bylo součástí daňového podvodu a že žalobce jako plátce DPH o tomto podvodu věděl či měl vědět. Předmětem posouzení bylo, zda žalobce v souladu s § 72 a § 73 ZDPH prokázal uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech od společnosti APM Agency s.r.o., podle nichž zdanitelné plnění spočívalo v poskytování reklamních služeb (umístění reklamních bannerů na internetu). Nebylo proto povinností žalovaného reagovat na námitky související s daňovým podvodem. Proto ani soud tuto otázku neposuzuje věcně, tzn. zda žalobce věděl nebo měl vědět, o tom, že je účasten daňového podvodu. Tímto směrem důkazní řízení vedeno být nemohlo a také nebylo, a to ani v řízení před správním orgánem ani nyní v řízení soudním, neboť judikatura Soudního dvora Evropské unie dopadá na daňové řízení až ve fázi, kdy je jednoznačně prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, tato skutečnost není rozporována nebo je podložena důkazy, a teprve poté se posuzuje, bude-li připuštěno čerpání daňové výhody. Posuzuje se, zda ze strany daňového subjektu byla vědomost nebo měla být vědomost o tom, že se účastnil daňového podvodu, a jakým způsobem měl daňový subjekt v takovém případě jednat či jednat. V daném případě se však daňové řízení do takového stádia nedostalo, neboť nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, že byla žalobci v jednotlivých měsících reklamní služba poskytnuta a jaká, v jakém rozsahu.

Pokud jde o námitky uváděné ve vztahu k veřejným rejstříkům a závěrům o kontaktnosti či nekontaktnosti daňového subjektu soud uvádí, že je nepodstatné, byla-li společnost APM Agency s.r.o., se kterou žalobce spolupracoval, kontaktní nebo nekontaktní, byla-li u ní provedena kontrola nebo nebyla provedena kontrola. Tyto skutečnosti žádným

způsobem nevypovídají o tom, zda došlo či nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. I subjekt, který event. plní své povinnosti, není veden jako nespolehlivý plátce, se může dopustit podvodu. Tyto skutečnosti tak nemají vliv na splnění či nesplnění důkazní povinnosti ze strany žalobce v průběhu daňového řízení.

Nesprávné je rovněž tvrzení, že důkazní břemeno přechází na správce daně, resp. žalovaného, tvrdí-li, že žalobce nakoupil na daňových dokladech deklarované služby za účelem jiným než tam uvedeným. Soud v té souvislosti odkazuje na to, co již bylo uvedeno o důkazním břemenu v daňovém řízení. V daném daňovém řízení bylo na žalobci, aby prokázal nárok na odpočet DPH dle § 72 a § 73 ZDPH deklarovaný na daňových dokladech od společnosti APM Agency s.r.o., podle nichž zdanitelné plnění spočívalo v poskytování reklamních služeb (umístění reklamních bannerů na internetu). Žalobce toto neprokázal, proto důkazní břemeno nebylo na straně správce daně, resp. žalovaného.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému v souvislosti s řízením náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

V Plzni dne 12. prosince 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.