



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně **LÉKÁRNÍCI 95 s.r.o.**, se sídlem Františkánské náměstí 34/8, Cheb, zast. JUDr. Vlastou Dohnalovou, advokátkou se sídlem nábreží Petra Bezruče 598/5, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46080/16/5300-21441-708995, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 12. 2017, č. j. 57 Af 35/2016 - 60,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného.

[2] Předmětem sporu je nárok stěžovatelky na odpočet daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) uplatněný ve zdaňovacích obdobích březen, květen, červen, červenec, srpen, listopad roku 2011 a duben roku 2012 v souvislosti s přijetím reklamy od APM Agency s.r.o. (dále jen „společnost APM“ či „dodavatel“) prostřednictvím reklamních *bannerů* na webovém portálu www.business-inform.com. Správce daně měl na základě oznámení Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality SKPV podezření, že společnost APM vystavovala fiktivní daňové doklady, a proto v rámci daňové kontroly stěžovatelku vyzval

k prokázání přijetí deklarovaných služeb v rozsahu uvedeném na příslušných daňových dokladech.

[3] Dle stěžovatelky sloužily reklamní *bannery* k odkazům na její internetovou lékárnu, služby byly řádně poskytnuty registrovaným plátcem DPH a úhrada byla provedena v obvyklé ceně bezhotovostně. Důkazní prostředky o konkrétní podobě reklamy lze velmi těžko zajistit, protože internetový portál již není funkční a internetová lékárna byla prodána.

[4] Krajský soud ze spisu ověřil, že v daňovém řízení nebyla předložena žádná smlouvu ani jiné listiny či dokumenty, které by prokazovaly kdy, kde, kým a v jakém rozsahu bylo zdanitelné plnění uskutečněno. Ohledně návštěvnosti webových stránek stěžovatelky nebylo možné zjistit, odkud se zájemci na stránky dostali. Oslovené společnosti (INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s. r. o., a Google Czech Republic, s.r.o.) neposkytly informace, zda se na webových stránkách www.business-inform.com v období 2010-2012 vyskytovala reklama odkazující na webové stránky stěžovatelky. Tato skutečnost nebyla zjištěna ani z historie těchto webových stránek. Rovněž správcem daně nebyl z historie webových stránek za uvedené období v rámci tří zobrazení těchto stránek zjištěn žádný takový odkaz.

[5] Za podstatné dále krajský soud považoval, že F. Vrba (jednatel společnosti APM) ve své výpovědi (protokol o výsledku obviněného ze dne 11. 6. 2013) nejprve uvedl, že vystavoval fiktivní daňové doklady a fakturované činnosti nebyly prováděny. Zároveň však 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.

[6] Konkrétně ve vztahu ke stěžovateli uvedl, že jednal spolu s J. S. (další obviněný – pozn. NSS) s PharmDr. Mgr. P. K. (jednatel stěžovatelky) 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 K. jezdil přebírat osobně nebo poslal někoho z kolegů do Prahy. Předání hotovosti probíhalo na různých místech (např. Flora). Hotovost předával Vrba sám.

[7] Vzhledem k uvedeným skutečnostem a také k tomu, že Vrba 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 vyhodnotil, že tato výpověď poskytnutí konkrétních služeb v deklarovaném rozsahu neprokázala. Výpověď B. H. (zaměstnanec společnosti Interchemie Praha, protokol o výsledku obviněného ze dne 21. 5. 2014 a svědecká výpověď ze dne 12. 8. 2015) se týkala jiných společností.

[8] Výše uvedené skutečnosti Vrba zopakoval i při své svědecké výpovědi (13. 5. 2015), provedené na návrh stěžovatelky v daňovém řízení. Dále uvedl, že společnost APM neměla žádné zaměstnance, pouze vystavovala daňové doklady. Fiktivní nákladové daňové doklady pro ni vystavoval jménem společnosti INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s. r. o., V. Jednalo se o marketing a webovou reklamu. Jednorázově byly náklady na vytvoření a umístění *bannerů* cca 1 500 Kč na jednoho klienta. Uvedl, že K.

pokračování

vracel 90 % z fakturované ceny. Žádné doklady na tuto operaci nemá. Jeho společnost kontaktovala stěžovatelku za účelem daňové optimalizace, tj. snížení daňové povinnosti.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného, replika stěžovatelky a duplika žalovaného

[9] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci spočívající v tom, že nevypořádal správně jednotlivé žalobní námitky. Krajský soud založil své rozhodnutí na nesprávném posouzení právní otázky týkající se nároku na odpočet DPH.

[10] Obchodní spolupráce s dodavatelem reklamních služeb byla navázána v březnu 2010 uzavřením ústní smlouvy o dílo. Z dostupných rejstříků si stěžovatelka ověřila vše, co bylo možné. Žádné existenční problémy či jiné problémy dodavatele zjištěny nebyly. Internetovou lékárnu nelze provozovat bez internetové reklamy, účinného digitálního marketingu a tvorby internetové prezentace.

[11] Svému dodavateli plně důvěřovala. V této souvislosti odkazuje na příslušné části žaloby (body 4.15., 4.16. a 5). Co konkrétního mínil svědek Vrba daňovou optimalizací, stěžovatelka neví, pokud tím mínil snížení daně, pak takové snížení nepotřebovala, protože byla v rozhodném období ve ztrátě. Žádná měřicí zařízení vyhodnocující četnost návštěvnosti webových stránek neexistovala, jakékoliv umělé navyšování prokliků nemohl jednatel stěžovatelky, co by laik, zjistit. O nekalých praktikách svého dodavatele se dozvěděla až v souvislosti se zahájeným trestním řízením. Společnost APM byla do 19. 11. 2016 vedena v příslušném rejstříku jako spolehlivý plátcе daně. K této skutečnosti se ani správní orgány ani soud nevyjádřily. Byla-li snad stěžovatelka součástí nějakého podvodu jiných osob, pak o tom nevěděla a vědět nemohla.

[12] Předložené důkazní prostředky správní orgány ignorovaly, nebo si účelově vybraly ty, které svědčily obsahu policejní informace.

[13] Cena za reklamní banner (v roce 2010 paušální měsíční částka 200 000 Kč) byla zcela obvyklá, ostatně žádný obecný ceník na trhu neexistoval. Stěžovatelka postupovala při sjednávání reklamy s dostatečnou obezřetností.

[14] Celý spor byl vyvolán na základě společenské objednávky. Započal náhodným zjištěním (trestní oznámení manželky jednoho z obviněných) a přerostl do obrovských rozměrů, kdy nakonec byly obviněny jen některé osoby. Vybrány byly takové, které mohly DPH zaplatit dvakrát, dodavateli služby a na základě trestního stíhání raději podruhé dobrovolně, aby nebyly vláčeny po soudech. Proti nim bylo trestní stíhání zastaveno. Ostatní, kteří s obviněním nesouhlasili, také zaplatili podruhé na základě daňové kontroly. Účelem celého sporu bylo zaplacení DPH dvakrát.

[15] Stěžovatelka připomíná, že v policejním spisu je založen Protokol o místním šetření u společnosti APM, sepsaný FÚ pro Prahu 3 dne 23. 4. 2011, ze kterého vyplývá, že na kontrolovaných daňových dokladech nebyly za zdaňovací období roku 2010 zjištěny žádné nedostatky. Faktury se týkaly jiného subjektu než stěžovatelky, přesto je jednatel tohoto subjektu také obviněn. Na druhé straně je z policejního spisu zcela zřejmé, že jiné subjekty např. České dráhy, a.s., které také odebíraly od stejného dodavatele reklamní služby, obviněny nebyly.

[16] Krajskému soudu vytýká zejména závěr o neunesení důkazního břemene. Je jednoznačné, že reklama byla v letech 2010 a 2011 provedena na portálu, který

provozovala společnost APM, což potvrdil svědek Vrba. S ohledem na její obsah a způsob provedení již nelze zjistit její rozsah, obdobně jako reklamy na *billboardech* ve volební kampani. Vrba také potvrdil, že obsahem služby byla reklama prostřednictvím reklamního *banneru* na konkrétním portálu, s odkazem na prokliky na webové stránky stěžovatelky.

[17] Závěr soudu, že odpovědi společnosti Google Czech Republic, s.r.o., a dalších, nevyvrátily pochybnosti správce daně, neodpovídá předloženým důkazům [viz část 1, čl. V. bod 1.2. písm. d) a další kasační stížnosti].

[18] Sporné zdanitelné plnění uskutečnil dodavatel reklamní služby, který k této činnosti měl i příslušné oprávnění uvedené v příslušném rejstříku. Oslovené společnosti nemohly informaci poskytnout [viz odůvodnění v části 1, čl. V. bod 1.2. písm. d) kasační stížnosti a historie webových stránek z roku 2010].

[19] Předmětem služeb nebyla daňová optimalizace, stěžovatelka ani neví, v čem by měla spočívat. Rozporuje jednotlivá tvrzení svědka Vrby, který v postavení spolupracující osoby vypovídal účelově, aby vyvážl s co nejnižším trestem. Společnosti Centrum Consult s.r.o. a INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s. r. o., nezná.

[20] Žádné peníze za poskytnuté služby nebyly stěžovateli nikdy vráceny. Vrba svoji výpověď opakovaně měnil s tím, že ve výsledku peníze vhodil na Floře do auta, jehož řidiče si nepamatuje. Takové tvrzení nemůže prokázat závěr správce daně, že peníze za reklamu byly stěžovateli z 90 % vráceny. Výši ceny neurčoval K., ale byla dohodnuta paušálně ve výši 200 000 Kč měsíčně pro rok 2010 a 100 000 Kč měsíčně pro rok 2011.

[21] V závěru kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost všech napadených rozhodnutí.

[22] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[23] Žalovaný ve vyjádření uvádí, že stěžovatelka nepředložila žádné důkazy, ze kterých by bylo zřejmé, že přijala plnění v rozsahu deklarovaném na příslušných dokladech. Veškeré důkazní prostředky byly správcem daně řádně vyhodnoceny, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole i z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí.

[24] Informace z trestního spisu založily prvotní pochybnosti správce daně. Následně správce daně vedl v rámci daňové kontroly vlastní dokazování, na jehož základě dospěl k závěru, že stěžovatelka uplatněný nárok na odpočet DPH neprokázala.

[25] Registr nespolehlivých plátců nebyl v kontrolovaných obdobích v právní úpravě zaveden, a proto jsou veškeré námitky týkající se nezaevidování společnosti APM do tohoto registru irelevantní.

[26] Důvodem neuznání nároku na odpočet daně nebylo zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH, o kterém měla nebo mohla vědět.

[27] Nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí nezakládá.

[28] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[29] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka opakuje kasační argumentaci s důrazem na vykonstruovanost celého případu, placení DPH dvakrát a účelový postup správce daně.

pokračování

[30] V duplice k replice stěžovatelky žalovaný setrval na své argumentaci s důrazem na nepřiléhavost námitek týkajících se tvrzení stěžovatelky o nezapojení se do podvodu na DPH.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[32] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní kasační soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Veškerá výše uvedená kritéria splňuje jak rozsudek krajského soudu, tak rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutí jsou srozumitelná, je z nich patrné, o čem a jak bylo rozhodnuto, a důvody rozhodnutí jsou v nich uvedeny zřetelným způsobem. Ostatně se závěry krajského soudu i žalovaného stěžovatelka v kasační stížnosti věcně polemizuje, což by v případě jejich nepřezkoumatelnosti nebylo možné.

[34] Z obsahu žaloby soud ověřil, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem namítala tendenční provedení daňové kontroly postavené zejména na trestním spisu a nerespektování *presumpce* nevin, nesprávné hodnocení předložených či navrhovaných důkazů. Tvrdila, že faktické přijetí deklarovaných služeb prokázala (zejména bezhotovostní úhrada ve výši ceny obvyklé za obdobné služby, splnění formálních náležitostí, nutnost reklamy pro provoz internetové lékárny). Namítala také nevědomost o nekalých praktikách společnosti APM, obezřetnost při sjednávání posuzovaných služeb, neevidování společnosti APM v rejstříku nespolehlivých plátců, nezrušení její registrace k DPH správcem daně z úřední povinnosti. Dále rozporovala výpověď Vrby, který se stal v probíhajícím trestním řízení spolupracujícím obviněným, neunesení důkazního břemene správce daně ve věci podvodu na DPH a vyloučení ručení dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od dubna 2011.

[35] Z výše uvedené rekapitulace obsahu žaloby je zcela zřejmé, že kasační námitky dovolávající se toho, že celý spor byl dělán na základě společenské objednávky za účelem zaplacení DPH dvakrát, což mj. dokládá nedoměření daně u společnosti České dráhy, a.s., nebyly v žalobě uplatněny. Tyto kasační námitky proto představují nepřípustné novum ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[36] Z uvedeného ustanovení vyplývá, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do

řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti vytýkanému nezákonnému jednání či pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (srov. též § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno.

[37] V případě kasačních důvodů neuplatněných v žalobním řízení je konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS). Po účastnících předcházejícího žalobního řízení lze jistě spravedlivě požadovat, aby na základě principu *vigilantibus iura scripta sunt* postupovali v řízení shora popsaným způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponесou (z hlediska možnosti uplatnění nové argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.

[38] K obsáhlým a současně opakujícím se kasačním námitkám ohledně nevědomosti stěžovatelky o nekalých praktikách svého dodavatele, její nevědomosti o daňovém podvodu na DPH, neevidování dodavatele v rejstříku nespolehlivých plátců, nezrušení jeho registrace k DPH správcem daně z úřední povinnosti či nutnosti reklamy pro provoz internetové lékárny NSS uvádí, že se zcela míjí s podstatou sporu, tedy s rozhodovacími důvody jak krajského soudu, tak žalovaného.

[39] Podstatou sporu je otázka, zda stěžovatelka hodnověrným způsobem prokázala faktické přijetí deklarovaných služeb v rozsahu uvedeném na daňových dokladech.

[40] Námitka, že správní orgány i krajský soud ignorovaly předložené důkazní prostředky je velmi obecná. NSS navíc žádné konkrétní důkazy o faktické podobě a rozsahu provedené reklamy ze strany stěžovatelky nezaznamenal.

[41] Tvrzená obvyklá cena za reklamu, její bezhotovostní úhrada, obezřetnost stěžovatelky při sjednávání ústní smlouvy se společností APM nevypovídají nic o faktickém provedení reklamy, ani o jejím rozsahu. Stěžovatelka konkrétní podobu deklarované služby žádným způsobem nedoložila, naopak sama uvádí, že rozsah a podobu poskytnuté služby již zjistit nelze, protože příslušný portál není funkční a internetová lékárna byla prodána. Faktické provedení konkrétní reklamy nelze doložit ani tvrzením, že dodavatel měl oprávnění internetovou reklamu provádět či bezvadnými daňovými doklady.

[42] Jak správně uvedl krajský soud, společnosti (INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s. r. o., a Google Czech Republic, s.r.o.), neposkytly žádné informace o tom, zda se na webových stránkách www.business-inform.com v období 2010-2012 vyskytovala reklama odkazující na webové stránky stěžovatelky.

[43] NSS se ztotožňuje i s hodnocením svědecké výpovědi Vrby. Svědek opakovaně uvedl, že vystavoval fiktivní doklady jako nákladové doklady pro účely daňové optimalizace, výši částek v případě stěžovatelky určoval K., kterému následně vracel 90 % fakturované částky a 10 % si ponechal jako provizi. Jakkoliv později tvrdil, že si

pokračování

nepamatuje, komu peníze vracel, jeho výpověď rozhodně k prokázání tvrzeného rozsahu poskytované reklamy žádným způsobem nepřispěla.

[44] NSS souhlasí se stěžovatelkou, že v protokolu ze dne 13. 5. 2015 na straně 4 Vrba v obecné rovině potvrdil, že z fiktivních plnění zahrnujících webové reklamy, průzkumy trhu a marketingové studie byla realizována pouze webová reklama formou *bannerů*. Na téže straně protokolu však také potvrdil, že za tuto činnost vystavoval jménem společnosti APM fiktivní faktury.

[45] K opakovanému dotazu správce daně ohledně rozporu v tvrzení o fiktivních dokladech na jedné straně a faktické realizaci reklamy prostřednictvím *bannerů* na straně druhé Vrba následně do protokolu upřesnil, že pokud reklama prostřednictvím *bannerů* proběhla, byla fakturace značně nadhodnocena, protože měla hodnotu v řádech jen několika set korun měsíčně, částky a měrné jednotky byly fiktivní. Stejně tak statistiky návštěvnosti na webových stránkách byly pouze fiktivní.

[46] Je tedy zcela zřejmé, že Vrba poskytnutí reklamy v příslušných zdaňovacích obdobích žádným konkrétním způsobem nedoložil, přičemž jeho výpověď stěžovatelkou deklarovaný rozsah služeb nepotvrdila. Naopak z výpovědi Vrby vyplývá, že k poskytnutí sporného plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech ve skutečnosti nedošlo.

[47] Námitka, zda stěžovatelka rozumí či nerozumí tvrzení Vrby o daňové optimalizaci, je zbytečná, navíc je tato otázka pro posouzení unesení jejího důkazního břemene v projednávané věci nepodstatná. Podstatným je to, že stěžovatelka k faktické podobě a rozsahu tvrzené reklamy doložila pouze po formální stránce bezvadné daňové doklady a bezhotovostní úhradu služeb. To však za dané skutkové situace k prokázání přijetí deklarovaných služeb a nároku na odpočet DPH z těchto plnění nepostačuje. Tvrzení samotné stěžovatelky, že konkrétní důkazní prostředky o provedené reklamě již nelze vzhledem k nefunkčnosti internetového portálu a prodeji internetové lékárny doložit, ji důkazního břemene nezabavuje.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[49] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. přiznal náhradu nákladů řízení, avšak žádné náklady řízení o kasační stížnosti mu nad rámec úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. srpna 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

