



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: **M-BIO s.r.o.**
sídlem Huštěnovice 407, Huštěnovice
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1281, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.4.2019, č.j. 13712/19/5300-22444-706385,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2.4.2019, č.j. 13712/19/5300-22444-706385, kterým byla potvrzena prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 30.11.2017, č.j. 2003004/17/3309-51523-711854, č.j. 2003038/17/3309-51523-711854, 2003041/17/3309-51523-711854, č.j. 2003044/17/3309-51523-711854, 2003154/17/3309-51523-711854, 2003164/17/3309-51523-711854, 2003165/17/3309-51523-711854, č.j. 2003174/17/3309-51523-711854, 2003230/17/3309-51523-711854, č.j. 2003234/17/3309-51523-711854, č.j. 2003242/17/3309-51523-711854 a č.j. 2003256/17/3309-51523-711854, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2014 až leden roku 2015 (vyjma května roku 2014) v celkové výši 126 082 Kč a penále v celkové výši 25 216 Kč. Podle žalovaného žalobce neprokázal, zda byla plnění poskytnuta v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech a žalobci nebyl přiznán nárok na odpočet DPH.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Podle žalobce žalovaný nedokázal zpochybnit žalobcem přijatá plnění od jeho dodavatele – Felicite, s.r.o. Žalobce prokázal skutečnosti uvedené v řádném daňovém tvrzení; bylo na správci daně, aby unesl důkazní břemeno, chtěl-li žalobcem tvrzené (a prokázané) skutečnosti zpochybnit. Není přípustné, aby správce daně po daňovém subjektu vyžadoval unesení důkazního břemene, které je nemožné. Podle žalobce je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné. Zatímco v bodě 33 napadeného rozhodnutí byl zpochybněn rozsah i faktické uskutečnění přijatého plnění, v bodech 55 a 60 napadeného rozhodnutí žalovaný zpochybňuje pouze rozsah přijatého plnění. Obdobně také k vypořádání návrhu na provedení důkazu svědeckou výpovědí Jarmily Trnkalové žalovaný nezpochybnil poskytnutí plnění, ale jeho rozsah. Žalovaný nadto žalobci odmítnutím provedení výsledku svědků odepřel možnost prokázat svá tvrzení. Prokázání poskytnutí plnění spočívající v zobrazení virtuální reklamy ve vyhledávačích je vždy problematické. Správce daně založil své úvahy pouze na tom, že Felicite, s.r.o. sídlí na virtuální adrese a je nekontaktní. Žalobce předložil listiny prokazující realizaci plnění – kupříkladu prostřednictvím objednávek a kopiemi obrazovek s reklamou. Jestliže žalovaný zpochybňuje svědeckou výpověď Ing. Š. z důvodu přílišné obecnosti jeho odpovědí, měl žalovaný zkoumat, zda nebyly příliš obecné otázky položené správcem daně, na které svědek reagoval. Jestliže správce daně nepožadoval bližší informace k obchodním transakcím, nelze přičítat obecnost svědkem poskytnutých odpovědí k tíži žalobce. Jestliže žalovaný vyhodnotil odpovědi Ing. Š. jako nedostatečné, měl výsledek zopakovat. Absenci účetních podkladů na straně Felicite, s.r.o. nelze klást k tíži žalobci. Po žalobci bylo možné požadovat pouze prokázání těch skutečností, které žalobce uváděl nebo měl uvést v daňovém přiznání. Žalobce měl prokázat a prokázal, že vykázanou reklamu přijal od Felicite, s.r.o. a splnil tak formální i materiální podmínky pro nárok na odpočet DPH. Nadto reklamní kampaně byly realizovány před více než čtyřmi lety a ve struktuře,

algoritmech vyhledávání a optimalizaci kampaní došlo v mezidobí k výrazným změnám. Žalobce dále namítá, že jej netíží povinnost prokazovat, jaký vliv na shodu některých otisků obrazovek má rychlost internetového připojení, typ internetového vyhledávače, rychlost routeru či jeho výkonnost a další parametry. Žalobce měl pouze prokázat a prokázal, že plnění deklarované v daňovém přiznání existovalo v rozsahu uvedeném v daňových dokladech, a toto plnění přijal od Felicite, s.r.o. To, že podklady byly prefabrikované, nezpochybňuje přijetí plnění, tedy že PPC reklama byla realizována a byla poskytnuta Felicite, s.r.o. Žalovaný nevyvrátil tvrzení žalobce, že reklamní systém byl založen na jiných standardech, než jen na ceně za jeden proklik. Žalobce dále namítá, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud neseznámil žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy před vydáním napadeného rozhodnutí. Syntax vyhledávání byl podle žalobce rozdílný v závislosti na použitém internetovém prohlížeči. Pro žalobce bylo podstatné, že Felicite, s.r.o. poskytovala totožné služby již od roku 2011 a byla partnerem také pro FARMER-PRO s.r.o. Žalovaný měl pochybit také tím, že nezískal dostatečnou odpověď od Google Ireland Ltd. Z odpovědi Google Ireland Ltd. nelze dovodit, že by reklama nebyla poskytnuta. Z odpovědi neplyne, zda Google Ireland Ltd. evidoval účty na jméno žalobce s uvedením platební karty Felicite, s.r.o. Mezinárodní dožádání bylo provedeno v roce 2015, a správce daně tak mohl dožádat Google Ireland Ltd. o další údaje, a to zejména ve vztahu k evidenci účtů DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o., BEREX s.r.o., PP Investments s.r.o. či jednatele Felicite, s.r.o. – Ing. Š. Zjištění správce daně týkající se DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. a BEREX s.r.o. a neexistující osoby B. N. D. zpochybňují tvrzení Ing. Š. a výdajů Felicite, s.r.o. a nikoliv tvrzení žalobce. Jestliže byl B. N. D. neexistující osobou, je s podivem, že společnosti, v nichž figuruje, dosud nebyly Krajským soudem v Brně vymazány. Žalobce zpochybňuje také zjištění žalovaného ohledně daňového dokladu vystaveného BEREX s.r.o.; vyfakturované plnění se lišilo v poskytnutém období, v proklících i v počtu zobrazení. Plnění mělo být poskytnuto prostřednictvím PP Investments s.r.o. Přestože správce daně a žalovaný touto informací disponovali nejpozději v roce 2016, neprovedli žádný úkon – kupříkladu svědeckou výpověď jednatele BEREX s.r.o. či dožádání Google Ireland Ltd. za účelem ověření fakturace na PP Investments s.r.o. Správce daně tak podle žalobce postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce uplatnil správce daně a žalovaný shodný postup také u dalších daňových subjektů – Ing. P. S., FARMER-PRO s.r.o., PELZ CZ s.r.o. a ANC FOD, s.r.o. Trval-li žalovaný na předložení výstupů ze systému AdWords, dožadoval se po žalobci důkazního standardu, který je nesplnitelný. Bylo na žalovaném, aby unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu.

3. V replice žalobce setrval na své žalobní argumentaci, a dále uvedl, že žalovaný nebo správce daně měli pokládat svědkovi při svědecké výpovědi dostatečně konkrétní otázky, aby bylo možné zjišťované skutečnosti prokázat. Jedinou možností, jak by mohl dle výkladu žalovaného unést žalobce důkazní břemeno, by byl plný přístup do systému Google AdWords.
4. Žalobce tedy navrhuje napadené rozhodnutí zrušit; na tomto procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na napadené rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům argumentoval žalovaný věcně shodně jako v napadeném rozhodnutí. Nad rámec napadeného rozhodnutí žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí nepožadoval prověřit, zda Google Ireland Ltd. evidoval účet PP Investments s.r.o. či účet jednatele Felicite, s.r.o. Obdobně žalobce teprve v žalobě namítá, že v systému Google AdWords mohl být účet veden na jméno žalobce a platební karta byla vedena pro Felicite, s.r.o. Podle žalovaného se žalobce pouze dostal do důkazní nouze, a pokouší se zpochybnit postup žalovaného a správce daně.
6. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. I žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.); vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s.ř.s.
8. Klíčovou otázkou v nyní posuzované věci je, zda žalovaný a správce daně zpochybnili věrohodnost žalobcem předložených podkladů. Uplatňuje-li daňový subjekt odpočet na DPH, dopadá na něj povinnost prokázat uskutečnění plnění v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Tu dává soud za pravdu žalovanému, že bytí lze realizaci elektronické inzerce a rozsah takto prováděné inzerce oproti „klasicky“ prováděným reklamním kampaním prokázat s většími obtížemi, nemůže jít tato okolnost k tíži správce daně. Domáhá-li se daňový subjekt odpočtu na dani, musí postavit najisto, že k poskytnutí plnění skutečně došlo a to způsobem, který neposkytuje prostor pro důvodné pochybnosti o rozsahu a způsobu poskytnutého plnění, zpochybní-li správce daně žalobcovo daňové tvrzení ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jistě nelze připustit takový výklad zákona o DPH, který by umožnil daňovému subjektu nárokovat odpočet DPH, přestože by nebylo možné prokázat, že k plnění skutečně došlo. Žalobce předložil formálně správně daňové doklady, které osvědčovaly realizaci reklamní kampaně na internetu.
9. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně postupem dle nařízení Rady EU č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení 904/2010“) požádal příslušný irský orgán o zjištění, zda ve vztahu k doméně *www.m-bio.cz* (případně subdoménám) v období roku 2014 byly poskytnuty služby reklamního systému AdWords, a pokud ano, „...komu a v jaké výši bylo za tyto služby firmou *GOOGLE IRELAND LIMITED* fakturováno...“. Dožádaný poskytovatel reklamy (Google Ireland Ltd.) podle

formuláře žurnalizovaného ve správním spisu pod č.j. 1806327/15/3306-62563-705110 uvedl, že „...v souvislosti s níže uvedenými dotazy nemůžeme potvrdit, jakým doménám byly služby poskytnuty. Našli jsme nicméně účet tohoto zákazníka za období 08-12/2014. V tomto období spol. Google Ireland fakturovala tomuto zákazníkovi 39.315,85 CZK. (Faktury v příloze.)...“. K formuláři dle nařízení 904/2010 byly připojeny faktury, ze kterých plyne, že za listopad 2014 měla Felicite, s.r.o. uhradit za službu Google AdWords 0,51 Kč, za říjen 2014 částku 189,89 Kč, za září 2014 částku 8 006,25 Kč a za srpen 2014 pak částku 31 500 Kč. U identifikace odběratele (Felicite, s.r.o.) bylo uvedeno jméno M. F. Z rekapitulace obsahu těchto listin je zřejmé, že ve vztahu k Felicite, s.r.o. evidoval Google Ireland Ltd. využití reklamních služeb, a to od října do listopadu roku 2014 v celkové hodnotě 39 696,65 Kč podle údajů na fakturách předložených Google Ireland Ltd. Podle tvrzení Google Ireland Ltd. v reakci na dožádání správce daně byly služby v hodnotě 39 315,85 Kč poskytovány od srpna do prosince 2014. I přes rozpory v tvrzení Google Ireland Ltd. a v údajích uvedených ve fakturách vystavených Google Ireland Ltd. je zřejmé, že zatímco žalobce deklaroval realizaci reklamní kampaně s využitím nástroje AdWords prostřednictvím Felicite, s.r.o. od ledna roku 2014 do ledna roku 2015, Google Ireland Ltd. evidoval fakturaci reklamních služeb Felicite, s.r.o. pouze v období od srpna roku 2014 do listopadu (či prosince) roku 2014. Jestliže Google Ireland Ltd. na dožádání správce daně uvedl dramaticky odlišný (nejen) časový rámec poskytování reklamních služeb pro dodavatele žalobce – Felicite, s.r.o., pak dává zdejší soud za pravdu žalovanému, že byl zpochybněn rozsah a předmět poskytnutých reklamních služeb správcem daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jak byly tvrzeny žalobcem. Správce daně tedy zpochybnul věrohodnost a průkaznost žalobcem předložených faktur za poskytnuté reklamní služby ve zdaňovacích obdobích leden 2014 až leden 2015.

10. Žalobce předložil faktury a objednávky za jednotlivá zdaňovací období (kalendářní měsíce), ze kterých plyne, že vyjma ledna 2014, kdy žalobce za PPC reklamu na google.cz, tedy reklamu hrazenou podle počtu prokliků, uhradil 50 391 Kč bez DPH (60 973,20 Kč včetně DPH), uhradil žalobce za jednotlivé kalendářní měsíce vždy 50 000 Kč bez DPH (60 500 Kč včetně DPH). Vyjma časového rozsahu, jsou v rozporu s údaji poskytnutými Google Ireland Ltd. také informace o platbách uhrazených Felicite, s.r.o. Z faktur zaslaných Google Ireland Ltd. plyne, že Felicite, s.r.o. hradila měsíčně nerovnoměrné částky, a to od 0,51 Kč za listopad 2014 po 31 500 Kč za srpen 2014. Částka měsíčně hrazená žalobcem Felicite, s.r.o. a částka hrazená Felicite, s.r.o. Google Ireland Ltd. se nepochybně musela lišit, neboť platba směřující od žalobce k Felicite, s.r.o. musela být navýšena o marži. Navíc Felicite, s.r.o. mohla prostřednictvím Google Ireland Ltd. zajišťovat reklamní služby také pro další subjekty. Přesto je zřejmé, že částka hrazená Felicite, s.r.o. provozovateli AdWords (Google Ireland Ltd.) byla v některých kalendářních měsících (listopad 2014 – 0,51 Kč, říjen 2014 – 189,89 Kč) natolik nízká, že nemohla odpovídat žalobcem uváděnému plnění, za které byl ochoten uhradit 50 000 Kč. To, o kolik a jakým způsobem se měla navýšit cena za proklik, tedy jaká měla být marže Felicite, s.r.o. za zprostředkování reklamy, není zřejmé ani z rámcových smluv č. 20132712 a č. 01012014PPC, které prochází správním spisem.
11. K jednotlivým měsíčním fakturám žalobce přiložil kopii náhledu obrazovky, ze kterého měla být zřejmá realizace plnění – poskytnutí PPC reklamy na google.cz. U faktur za

jednotlivé kalendářní měsíce byl přiložen vždy stejný náhled. To je podle zdejšího soudu patrné z toho, že organické (neplacené) výsledky vyhledávání i výsledky reklamních (placených) odkazů jsou u náhledů přiložených k jednotlivým fakturám naprosto shodné. Navíc ze sestav prokliků, které byly přiloženy k jednotlivým fakturám, plyne, že položka „výroba peletek“ (č. 97 v jednotlivých sestavách) měla průměrnou pozici od 1,15 (leden 2014) po 1,33 (prosinec 2014) a část náhledů reklamy by tak odkaz na www stránky žalobce měla obsahovat na druhém či dalším místě placených výsledků vyhledávání. Podle zdejšího soudu tak žalobcem předložené totožné náhledy vyhledávání mohly prokazovat pouze to, že byla realizována „nějaká“ reklamní kampaň na google.cz bez dalších podrobností o časovém či množstevním rozsahu.

12. K fakturám za jednotlivé kalendářní měsíce (zdaňovací období) byly dále přiloženy již zmíněné sestavy prokliků. Jednotlivé sestavy se prima facie jeví autenticky - číselné údaje u shodných položek u sestav za jednotlivé měsíce se odlišovaly a sestavy byly zakončeny logem „Google AdWords“. Tu je však nutné zohlednit, že stránka s logem „AdWords“, která obsahovala celkovou cenu, počet prokliků, počet zobrazení a další údaje, obsahovala vždy částku, která se shodovala s částkou, kterou Felicite, s.r.o. fakturovala žalobci (bez DPH). Jestliže se celkové částky uvedené v závěru sestav shodovaly s částkou, kterou každý měsíc fakturovala Felicite, s.r.o. žalobci, pak je podle soudu zjevné, že do sestav prokliků zasahoval dodavatel žalobce – Felicite, s.r.o. a sestavy tak nelze s jistotou považovat za autentické (vytvořené aplikací AdWords či Google Ireland Ltd.). Pro zdejší soud by bylo jen těžko představitelné, že by Felicite, s.r.o. poskytovala reklamní služby, které zprostředkovávala, bez jakékoli marže. Ani sestavy prokliků doložené žalobcem tak podle soudu neprokazují, zda k realizaci reklamní kampaně (PPC reklamy na google.cz) došlo v žalobcem tvrzeném rozsahu. Zásah Felicite, s.r.o. do sestav je zřejmý také z toho, že jednotlivé sestavy byly opatřeny listem s vysvětlivkami, v rámci kterých je uveden e-mail Felicite, s.r.o. Tvrzení jednatele Felicite, s.r.o., který při výslechu (protokol ze dne 7.12.2016, č.j. 2018215/16/3306-62563-705110) uvedl, že výsledky reklamní kampaně zaznamenané v sestavách s žalobcem konzultoval a poradil vhodný směr dalšího směřování kampaně, nemá oporu v sestavách prokliků, které procházejí správním spisem. Vyjma ledna 2014 byla částka vynaložená na reklamu prostřednictvím AdWords stejná a nedocházelo ani ke změně klíčových slov, jak je zřejmé z jednotlivých sestav. Obsah jednotlivých sestav, které se vyjma číselných hodnot u klíčových slov s plynutím času neměnily, tak neodpovídá legendě předestřené jednatelem Felicite, s.r.o. o způsobu spolupráce s žalobcem na směřování reklamní kampaně. Nadto uvedl-li žalobce i jednatel Felicite, s.r.o., že fakturovaná částka vycházela z počtu prokliků, pak není soudu zřejmé, proč byla faktura č. 2013153 za únor 2014 vystavena již na začátku tohoto měsíce (3.2.2014), kdy množství prokliků a jejich cena ještě nemohly být známy.
13. Správce daně tak přesunul důkazní břemeno zpět na žalobce a žalobcem předložené faktury nebyly dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, neboť žalobcem tvrzené údaje byly v rozporu s informacemi poskytnutými Google Ireland Ltd., byť je pravdou, že ověření systému vyhledávání klíčových slov na google.cz, které prováděl správce daně od listopadu roku 2017 do března roku 2018, nemohlo z důvodu značného časového odstupu nijak přispět ke zjištění, zda a jakým způsobem v roce 2014 a v lednu roku 2015 reagoval vyhledávací algoritmus na zadaná klíčová slova.

14. V dalším kroku musel zdejší soud posoudit, zda žalovaný a správce daně postupovali v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, podle kterého 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. Správce daně tedy musí zjišťovat všechny skutečnosti významné pro správné zjištění a stanovení daně bez ohledu na to, zda zjištěné skutečnosti potvrzují či naopak vyvrací tvrzení daňového subjektu.
15. Vyjma kontaktování Google Ireland Ltd. se správce daně pokoušel získat informace také od Google Czech Republic, s.r.o., jak je patrné z výzvy ze dne 27.2.2018, č.j. 348490/18/3306-62563-705110, kterou správce daně vyzval Google Czech Republic, s.r.o. k poskytnutí údajů souvisejících se službami poskytnutými přes reklamní systém Google AdWords. Sdělením ze dne 1.3.2018 Google Czech Republic, s.r.o. informoval správce daně, že není poskytovatelem služeb Google AdWords a nemůže tak požadované údaje poskytnout. Vyjma irského subjektu (Google Ireland Ltd.) tak správce daně údaje od provozovatele AdWords získat nemohl.
16. Ze správního spisu soudu plyne, že správce daně činil kroky k ověření tvrzení žalobce prostřednictvím jeho dodavatele – Felicite, s.r.o. Podle výpisu z obchodního rejstříku byl nově dne 17.12.2014 namísto Ing. Š. jako jednatel Felicite, s.r.o. zapsán B. N. D. Podle odpovědi na dožádání ze dne 19.11.2015, č.j. 6926959/15/2001-61561-108526, Felicite, s.r.o. měla virtuální sídlo a byla nekontaktní. Úhrady na bankovní účet byly vybírány v průběhu několika bezprostředně následujících dnů v hotovosti. Podle odpovědi na dožádání byly daňové povinnosti v letech 2012 až 2014 Felicite, s.r.o. plněny. Jednatel Felicite, s.r.o. (Ing. Š.) při výslechu, jak byl zaznamenán v protokolu ze dne 7.12.2016, č.j. 2018215/16/3306-62563-705110, uvedl, že se žalobcem byla schválena klíčová slova; úkolem Felicite, s.r.o. bylo zajistit vytvoření reklamní kampaně a monitorovat její průběh. Na konci každého měsíce Felicite, s.r.o. interpretovala dosažené výsledky zaznamenané v sestavách a poradila „...vhodný směr dalšího směřování kampaně...“. Podle vyjádření jednatele Felicite, s.r.o. byly služby dále nakupovány u dodavatelů – DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o., možná BEREX s.r.o. a další společnosti doporučené panem D., které si již svědek nevybavil, neboť Felicite, s.r.o. nebyla přímým partnerem Google Ireland Ltd. a dokumenty ze systému AdWords měli k dispozici dodavatelé Felicite, s.r.o. Za dodavatele Felicite, s.r.o. jednal podle sdělení svědka pan D. Jak již shora soud uvedl, tvrzení o konzultování „vhodného směru dalšího směřování kampaně“ ze sestav za jednotlivé měsíce nevyplývá. Svědek ve vztahu k jeho dodavatelům nebyl schopen uvést, který subjekt a v jakém konkrétním období reklamní kampaně zajišťoval, přestože se správce daně mimo jiné obrátil na svědka s otázkou, aby podrobně popsal, jak probíhalo poskytování reklamy na google.cz pro žalobce, a to od objednání až do poskytnutí služeb, a aby žalobce uvedl, které osoby se realizace plnění zúčastnily a „...jaké důkazní prostředky o všem existují, např. doklady prokazující uskutečnění reklamní kampaně z reklamního systému AdWords Google, např. sestavy z Google Webmaster Tools, tj. kontrolní sestavy zobrazení míry prokliků vygenerované ze systému Google...“. Takto naformulovaný dotaz podle soudu v dostatečné podrobnosti směřoval na svědka k objasnění klíčových okolností reklamní kampaně. Správce daně tak nepochybil, jestliže k výpovědi jednatele Felicite, s.r.o. nepřihlédl.

17. Z podkladů žurnalizovaných ve správním spisu je zřejmé, že správce daně prověřoval dodavatele, které označil jednatel Felicite, s.r.o. ve své výpovědi. Z výpisu z obchodního rejstříku DOTPOINT s.r.o. soudu plyne, že B. N. D. byl zapsán jako jednatel dne 11.9.2012. Podle e-mailu ze dne 3.8.2016 byla DOTPOINT s.r.o. od 15.8.2015 vedena jako nespolehlivý plátce. Také podle výpisu z obchodního rejstříku DEEPLAY s.r.o. byl namísto Ing. Š. jako jednatel dne 6.9.2012 zapsán B. N. D.; počínaje rokem 2015 ustala aktivita DEEPLAY s.r.o. (e-mail ze dne 3.8.2016). Správním spisem prochází sdělení Policie České republiky ze dne 9.6.2016, č.j. PPR-114417/MPS-2016-OD2 CZ-723658/2016-IA, ze kterého plyne, že podle bulharské pobočky Interpolu osoba B. N. D. není v bulharských databázích evidována. Zapsání patrně neexistující osoby u jednotlivých dodavatelů Felicite, s.r.o. a následná nekontaktnost těchto dodavatelů nepochybně výrazně ztížila možnosti správce daně rozklíčovat dodavatelský řetězec. Další dodavatel, kterého jednatel Felicite, s.r.o. identifikoval, byla BEREX s.r.o. Z údajů v obchodním rejstříku vyplývá, že tento dodavatel byl v úpadku. Konkurs na majetek BEREX s.r.o. byl z důvodu nepostačujícího majetku zrušen. Jednatel BEREX s.r.o. byl po celou dobu Z. B. Žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí doplnil podklady mimo jiné o fakturu č. 140378 ze dne 30.11.2014. Podle této faktury BEREX s.r.o. vystavila fakturu pro Felicite, s.r.o. za „PPC reklamu na Google.cz, kampaň Peletky“, a to za období 1.11. až 30.11.2014. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejména v odst. 38) identifikoval rozpory, které zpochybnil údaje ve faktuře č. 140378 a soud mu dává za pravdu – faktura za listopad č. 2014150 byla dodatelem žalobce (Felicite, s.r.o.) vystavena dříve (za kratší období), než BEREX s.r.o. vystavila fakturu č. 140378, která se vztahovala na období o dva dny delší (celý kalendářní měsíc listopad roku 2014). Zároveň správce daně prověřoval, zda Google Ireland Ltd. evidovala plnění poskytnutá těmto dodavatelům Felicite, s.r.o. Podle sdělení Google Ireland Ltd. v roce 2014 nebylo těmto subjektům skutečně dodáno služeb (odst. 39 napadeného rozhodnutí).
18. Jestliže i přes aktivitu správce daně bylo obtížné rozklíčovat dodavatelský řetězec, žalobce žádné konkrétní informace o možných subdodavatelích Felicite, s.r.o. neposkytl, a jednotlivé subjekty se stávaly nekontaktními, pak podle zdejšího soudu správce daně nepochybil, nepokračoval-li v dalším zjišťování rozhodných skutečností v řetězci subdodavatelů Felicite, s.r.o. Byť podle zprávy o daňové kontrole č.j. 1683600/16/3301-61561-711568 daňového subjektu BEREX s.r.o. využívala BEREX s.r.o. služeb dalších dodavatelů – V&K Invest Group s.r.o. a PP Investments s.r.o., z textu zprávy o daňové kontrole soudu plyne, že podle správce daně nebyla prokázána realizace zdanitelného plnění.
19. Přestože na správce daně potažmo žalovaného nepochybně dopadala povinnost řádně a co nejúplněji zjistit rozhodné skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, není tato povinnost bezbřehá. Nelze přehlédnout, že to byl žalobce, jehož tížila povinnost prokázat okolnosti realizace reklamní kampaně. Přitom ze shora uvedeného je zjevné, že správce daně i žalovaný podnikali (bezvýsledné) kroky k rozklíčování dodavatelského řetězce. Jistě nelze na žalobce přenášet povinnost prokazovat skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů. Zároveň to však byl žalobce, koho tížila důkazní povinnost ve vztahu k okolnostem realizace PPC reklamy, a proto obracel-li se na něj správce daně s výzvami

- k prokázání skutečností v dodavatelském řetězci, činil tak správce daně v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu.
20. Žalovaný podle soudu nepochybil ani tím, že nepřistoupil k provedení důkazu výsledkem svědků – odběratelů žalobce, kteří měli zahájit obchodní spolupráci se žalobcem na základě reklamní kampaně na google.cz. Podle zdejšího soudu by takový výsledek nepřispěl k objasnění sporných skutečností. V nyní posuzované věci není sporným, že v „nějakém“ rozsahu byla žalobci reklama na google.cz poskytnuta. Výsledky obchodních partnerů žalobce, kteří spolupráci se žalobcem měli zahájit právě na popud internetové reklamy, mohly prokázat pouze to, že na portálu google.cz byla zobrazována reklama žalobce. To, že na základě reklamy byla zahájena spolupráce se žalobcem, nemohlo vést k objasnění rozsahu a způsobu realizace reklamní kampaně. Proto správce daně nepochybil, jestliže nepřistoupil k provedení důkazu výsledkem odběratelů žalobce. Obdobně za nadbytečný považuje soud navržený výsledek J. T., která pro žalobce zajišťovala účetnictví, neboť by nemohl nijak přispět k objasnění realizovaných transakcí.
 21. Podle žalobce pochybil žalovaný také tím, že nepostupoval před vydáním napadeného rozhodnutí v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, pak podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Správním spisem prochází seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 1.3.2019, č.j. 8789/19/5300-22444-706385. Ve výzvě žalovaný upozornil na doplnění podkladů (odst. 2) a odkázal na odstavce (kupříkladu odst. 32 až 36), ze kterých je doplnění zřejmé. Žalovaný tak postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu.
 22. Je pravdou, že správce daně zpochybňoval nejen předmět a rozsah plnění deklarovaného na daňových dokladech, ale také samotnou existenci deklarovaného plnění; to ostatně připustil i žalovaný v odst. 6 napadeného rozhodnutí. Závěr správce daně byl korigován žalovaným v napadeném rozhodnutí, ze kterého již srozumitelně plyne, že žalobce neprokázal časový rámec realizace plnění a jeho rozsah (odst. 43 napadeného rozhodnutí). Napadené rozhodnutí tak podle zdejšího soudu vnitřně rozporné není. To, že žalovaný a správce daně v jiných řízeních postupovali obdobně, či naopak bez zjevného důvodu odlišně, na zákonnost napadeného rozhodnutí nemohlo mít vliv, neboť z ničeho neplyne, že by odlišným postupem žalovaného byla založena dobrá víra žalobce; nadto žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil, v čem se nyní posuzovaná věc odlišovala (odst. 85 a 86 napadeného rozhodnutí).
 23. Žalobce tedy neprokázal skutečný rozsah přijatého plnění (PPC reklamy na google.cz). Ani po dokazování nebylo jisté, po jak dlouhou dobu a v jakém rozsahu byla PPC reklama poskytnuta. V nyní posuzované věci nebylo sporné to, zda byla reklama poskytnuta. Sporným byl rozsah reklamní kampaně a bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal, neboť správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpochybnil žalobcem předložené podklady (*mutatis mutandis* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

10.3.2020, č.j. 4 Afs 166/2019-38). Žalovaný tak nepochybil, jestliže žalobci nárok na odpočet daně nepřiznal.

24. Žalovaný podle zdejšího soudu aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu, přitom pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nedopustil ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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

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

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

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

Brno 15. října 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

