



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **PELZ CZ s.r.o.**  
sídlem Chmelník 1157, Zlín - Malenovice  
zastoupená společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 1. 2018, č. j. 1612/18/5200-11433-712032

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů právnických osob.
- 2. Dne 7. 5. 2015 zahájil Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013

(viz protokol č. j. 1092352/15/3301-61563-709464). Předmětem šetření byly za zdaňovací období roku 2012 mj. výdaje (náklady) na služby v celkové výši 391 426 Kč a za zdaňovací období roku 2013 mj. výdaje (náklady) na služby v celkové výši 943 611 Kč zaúčtované do daňově účinných výdajů (nákladů) na základě přijatých faktur za reklamní služby. Předmětné služby (zaúčtované na účet 518500 - reklama, inzerce, propagace) měla žalobkyně nakoupit od společnosti Felicite, s. r. o., sídlem Kaprova 42/14, Praha 1 (dále jen „Felicite“).

3. Pochybnosti správce daně o tom, že předmětné výdaje byly žalobkyní vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nebyly v průběhu daňové kontroly odstraněny. Správce daně tak dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 5. 2017, č. j. 117617/17/3301-51521-711683, doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2012 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 74 290 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 14 858 Kč, a dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 5. 2017, č. j. 1176459/17/3301-51521-711683, jí doměřil za zdaňovací období roku 2013 daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 188 100 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 37 620 Kč.
4. Žalobkyně se proti uvedeným platebním výměrům bránila odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

## II. Shrnutí obsahu žaloby

5. Žalobkyně je přesvědčena, že žalovaný zjistil skutkový stav zcela nedostatečně. Nezajistil zásadní důkazní prostředky, které nebylo v silách žalobkyně obstarat, ani věrohodným způsobem nezpochybnil faktickou realizaci reklamy společností Felicite. Tím správce daně neunesl své důkazní břemeno. Podle žalobkyně je prokazování služeb, jejichž samotná existence není materiální povahy (resp. jejichž výsledkem je pouhé zobrazení ve vyhledávacích), vždy problematické. I z těchto důvodů musí být ke zjištění a prokázání takovýchto skutečností vyvinuto maximální úsilí jak ze strany správce daně, neboť jen ten disponuje prostředky, které mohou pomoci vysvětlit a dokreslit veškeré podrobnosti o provedených službách, tak i ze strany daňového subjektu.
6. Žalobkyně, coby příjemce reklamy, archivovala řádně vyplněné objednávky a otisky obrazovek nejen s výsledky SEO optimalizace, ale i s výsledky a analýzami služby Google Adwords. Realizace služeb byla pravidelně ověřována jednatelem žalobkyně. Na reklamu bylo reagováno i konkrétními subjekty, které se staly novými zákazníky. Žalobkyně tedy neměla nejmenší důvod zjišťovat, zda reklamu realizuje přímo jednatel dodavatele nebo jeho subdodavatelé. Byla proto v dobré víře při přijetí této reklamy, přičemž podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, je povinností správního orgánu šetřit práva nabytá v dobré víře.
7. Žalovaný nezpochybnil faktické provedení reklamy. Zpochybnil pouze skutečnost, že předmětnou reklamu dodala společnost Felicite. Provedení reklamních služeb však potvrdil jednatel společnosti Felicite, pan M. Š. Popsal, že tyto služby prováděl prostřednictvím společností DEEPLAY s. r. o., sídlem Domažlická 1256/1, Praha 3 (dále jen „DEEPLAY“), a DOTPOINT s. r. o., sídlem Kaprova 42/14, Praha 1 (dále jen „DOTPOINT“). Ve věci obchodní spolupráce dodavatele žalobkyně s jeho subdodavateli

pak žalobkyni důkazní břemeno netíží. Přesto je i nadále přesvědčena, že osoba B. N. D. existuje, neboť všechny jeho tři společnosti stále toto jméno v obchodním rejstříku obsahují jak na pozici jednatele, tak i na pozici společníka. Pokud by daná osoba neexistovala, již by tyto společnosti Krajský soud v Brně vymazal. Navíc neexistence jednatele ještě neznamená, že společnosti práce neprovedly. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 47.

8. Podle žalobkyně je jisté možné, jak upozorňoval žalovaný v napadeném rozhodnutí, že reklamu typu Google Adwords si může zájemce zařídit sám. Administrace reklamy je však časově náročná, proto tuto činnost provádějí odborné společnosti. Reklamu využívá i zástupce žalobkyně, který disponuje dostatečnými odbornými i jazykovými znalostmi na její administraci, přesto na správu těchto služeb, hlavně v rámci SEO analýzy, využívá odbornou pomoc. Navíc v době, kdy byly služby poskytovány, fungovaly naprosto odlišné algoritmy nastavené společností Google pro vyhledávání podle klíčových slov. Do roku 2014 bylo mnohem snazší udržet klíčová slova v rámci prováděné SEO optimalizace na stejné pozici, s čímž souvisely i počty nalezených subjektů (viz předložené otisky obrazovek). Od roku 2014 začala společnost Google měnit po velmi krátkých časových úsecích (po týdnech) algoritmy pro vyhledávání podle klíčových slov právě z důvodů, aby donutila společnosti používat službu Google Adwords. V dnešní době je tedy poměrně vzácné, aby vyhledávač Google zobrazoval pořadí stejné výsledky. Lze toho však dosáhnout i v dnešní době právě pravidelnou SEO optimalizací, kterou si žalobkyně od společnosti Felicite kupovala.
9. Za zásadní pochybení žalovaného považuje žalobkyně nesprávné provedení dožádání na nadnárodní korporaci Google Ireland Ltd. Žalovaný si neověřil, zda u této společnosti existuje účet vedený jménem žalobkyně, kdo tento účet spravuje, nebo k tíži jaké platební karty byly platby účtovány. Je totiž velmi pravděpodobné, že v systému Google Adwords byl účet veden na jméno žalobkyně, avšak platební karta uložená v systému patřila korporaci Felicite. I přes upozornění žalobkyně žalovaný tyto skutečnosti neověřil s tím, že se nejedná o relevantní informaci. Podle žalobkyně však šlo o důkazní prostředky zásadního charakteru, které mohly přímo prokázat vazbu mezi dodavatelem Felicite a žalobkyní. Z výčtu oborů činností Felicite v rejstříku živnostenského podnikání je pak zřejmé, že společnost disponovala velkým množstvím oborů činnosti, které korespondovaly i s činnostmi fakturovanou žalobkyní.
10. S ohledem na vše shora uvedené žalobkyně požaduje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení a přiznal jí náhradu nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný s námitkami žalobkyně nesouhlasil. Byl přesvědčen, že správce daně se věcí řádně zabýval a dospěl k jednoznačnému závěru. Postupoval rovněž v souladu s příslušnými právními předpisy a své rozhodnutí dostatečně odůvodnil.
12. K námitce týkající se neunesení důkazního břemene žalovaný uzavřel, že ani na základě vyjádření a předložených důkazních prostředků se žalobkyni nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně a doložit reálné uskutečnění uvedených služeb. Žalobkyně pouze identifikovala společnost, která práce fakturovala. Nepodařilo se jí však konkretizovat, kdo měl tyto služby skutečně vykonat. Ohledně svědecké výpovědi Ing. M. Š., jednatele společnosti Felicite, správce daně zjistil, že tato společnost reklamní služby

nakupovala od dodavatelů a nespolupracovala přímo s Googlem. Skutečnost, že na stránkách společnosti Google byly zveřejněny reklamy žalobkyně v rozsahu uvedeném na dokladech, nelze ověřit. Není totiž známo, který dodavatel u společnosti Google pro žalobkyni tyto služby zajistil. Správce daně nepožadoval, aby žalobkyně prokázala subdodavatele svého dodavatele, nýbrž aby prokázala svá tvrzení, že reklama v daném čase a v daném rozsahu na stránkách společnosti Google skutečně poskytnuta byla.

13. V souvislosti s argumentací týkající se neměnnosti otisků obrazovek žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení provedl praktický test, který jednoznačně vyvrátil tvrzení žalobkyně o autentické podobě stránek v řádu měsíců či let. Žalovaný nepochybnil, že SEO optimalizace skutečně neproběhla, už jen s ohledem na umístění žalobkyně na prvním místě první stránky při zadání klíčového slova. Žalobkyni se však žádným způsobem nepodařilo prokázat, že se jednalo o činnost soustavnou, dlouhotrvající a že práce byly vykonány dodavatelem uvedeným na dokladech.
14. Žalovaný proto navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

#### IV. Replika žalobkyně

15. Žalobkyně v podané replice setrvala na argumentaci uplatněné v podané žalobě. K vyjádření žalovaného doplnila, že svědecká výpověď pana Š. byla podrobná a přesvědčivá, přičemž svědek přesně popsal spolupráci se žalobkyní a označil své subdodavatele. Žalobkyně nepředložila pouze otisky obrazovek, ale také sestavy prokazující počty prokliků za každý měsíc, čímž byla dle jejího názoru prokázána faktická realizace reklamy. Rozhodující pro zjištění skutečností nutných pro správné stanovení daně bylo dožádání u společnosti Google, v rámci něhož bylo možné ověřit, jakou kartou byly služby placeny. Žádostí o poskytnutí informací žalovaný mohl potvrdit, že platební karta patřila Felicite, a zjistit, jaká reklama a v jakém rozsahu byla žalobkyni společností Google prostřednictvím dodavatele Felicite poskytnuta.

#### V. Posouzení věci soudem

16. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
17. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
18. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
19. Podstatou sporu v posuzované věci je, zda žalobkyně v předcházejícím daňovém řízení unesla důkazní břemeno ve vztahu k jí uplatněným výdajům vynaloženým na základě faktur přijatých od společnosti Felicite a prokázala jejich daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
20. Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, daňový subjekt je podle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt primárně prokazuje

svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; všechna citovaná rozhodnutí správních soudů dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, skutečně uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

21. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt tak nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).
22. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
23. V průběhu daňové kontroly bylo z předložených dokladů zjištěno, že žalobkyně zahrnula do daňově účinných výdajů reklamní služby od společnosti Felicite v roce 2012 v celkové hodnotě 391 426 Kč (doklady č. 2012079, 2012102, 2012122) a v roce 2013 v celkové hodnotě 943 611 Kč (doklady č. 2013005, 2013024, 2013057, 2013076, 2013149, 2013161, 2013169). Podle jednotlivých daňových dokladů měly být tyto služby poskytnuty podle smlouvy č. 01112011 ze dne 1. 11. 2011 na základě emailových objednávek žalobkyně. K jednotlivým daňovým dokladům vystaveným společností Felicite žalobkyně doložila otisky obrazovky a tabulky výkonnosti sestav, na kterých jsou uvedeny údaje řazené ve sloupcích nazvaných: klíčové slovo, reklamní sestava, prokliky, zobrazení, CTR, průměrná cena, cena prům. pozice.
24. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti o skutečném poskytnutí reklamních služeb v tvrzeném rozsahu a na základě dožádání ze dne 31. 7. 2015 zjistil, že společnost Felicite je v místě sídla nekontaktní a žádnou činnost zde neprovozuje, vyzval žalobkyni, aby prokázala a doložila uskutečnění těchto plnění, aby doložila smlouvu č. 01112011 ze dne 1. 11. 2011 a veškeré listiny a dokumenty týkající se reklamních služeb, listiny a písemnosti od poskytovatele služeb společnosti Google, ze kterých by bylo patrné kdy a v jakém rozsahu byla reklama zveřejněna (výzva k prokázání skutečností ze dne 26. 2. 2016, č. j. 298618/16/3301-61563-709464).

25. V odpovědi na výzvu žalobkyně uvedla, že všechny reklamy zajišťovala společnost Felicite; žalobkyně tedy nebyla přímým partnerem společnosti Google, a proto nemůže předložit smlouvy se společností Google. Společnost Felicite poskytovala žalobkyni službu Google Adwords, která je založena na tom, že stránky jsou zobrazeny na prvních místech vyhledávače s odkazem, že se jedná o placenou reklamu a za každé kliknutí na tyto stránky účtuje společnost Google určitou částku, která je odvislá od množství prokliků. Žalobkyně doplnila, že všechna období a částky vyplývají z přehledů prokliků předložených správci daně společně s printscreeny. Kromě Google Adwords prováděla společnost Felicite pro žalobkyni i SEO analýzu a SEO optimalizaci spočívající v optimalizaci webových stránek žalobkyně tak, aby nejběžnější vyhledávače umístily její stránku na první místa. Poslední službou, která byla poskytována, je tzv. služba remarketingu pracující na základě cookies. Žádné doklady ani písemnosti žalobkyně ke svým tvrzením nedoložila.
26. Na návrh žalobkyně se dne 28. 4 2016 uskutečnila svědecká výpověď Ing. M. Š., který byl v období od 19. 7. 2011 do 3. 12. 2014 jednatelem společnosti Felicite (protokol o výsledku svědka ze dne 28. 4. 2016, č. j. 1053461/16/3301-61563-709464). Svědek uvedl, že Felicite poskytovala žalobkyni služby reklamy na internetu. Princip spolupráce byl takový, že pan P. (jednatel žalobkyně) uvedl v objednávce maximální výši částky k proinvestování a oni jako obchodní společnost tuto službu včetně dat v příloze nakoupili od jejich dodavatelů. Poté na konci měsíce reklamu uskutečněnou v daném měsíci prezentovali a vysvětlili žalobkyni. Bylo dohodnuto, že zásadní pro jejich spolupráci budou sestavy dodané k fakturám a faktické výsledky v podobě odezvy z internetu, to znamená, jestli bude zpětná vazba formou emailů, telefonů, objednávek, ať už od nových či stávajících klientů. Data byla dodávána vždy za uplynulý měsíc v souhrnném přehledu, neboť kratší časové období by nemělo správnou vypovídající schopnost. Dále svědek uvedl, že jelikož nespolupracovali přímo s Googlem, ale tuto službu nakupovali od svých dodavatelů, neměli data z Adwords Google k dispozici. Na otázku, kdo konkrétně reklamní stránky pro žalobkyni zhotovil a udržoval, svědek odpověděl, že to byli IT specialisté dodavatele a že dodavateli reklamních služeb byly pravděpodobně společnosti DEEPLAY, DOTPOINT anebo jiná společnost, kterou zajistil pan D. Svědek doplnil, že smlouvy na reklamní služby byly součástí účetnictví, které nemůže předložit, jelikož jej předal panu D. K úhradám faktur svědek uvedl, že byly placeny v hotovosti panu D. nebo jeho zplnomocněným zástupcům v limitu plateb v hotovosti.
27. Při ověřování obchodních partnerů společnosti Felicite jmenovaných Ing. Š. správce daně zjistil, že společnost DOTPOINT byla zapsána do obchodního rejstříku dne 31. 8. 2012, přičemž B. N. D. se stal jediným jednatelem a společníkem dne 11. 9. 2012. Předmět podnikání společnosti DOTPOINT zapsaný v obchodním rejstříku je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Společnost DOTPOINT má v obchodním rejstříku zapsáno stejné sídlo jako společnost Felicite. Společnost DOTPOINT nereaguje na výzvy místně příslušného správce daně, za zdaňovací období roku 2012 a roku 2013 podala nulová daňová přiznání k dani z příjmu právnických osob, ve kterých uvedla počet zaměstnanců nula.
28. Z výpisu obchodního rejstříku společnosti DEEPLAY správce daně ověřil, že jejím jednatelem a společníkem byl od 19. 7. 2011 do 6. 9. 2012 Ing. M. Š. Ode dne 5. 9. 2012 se stal jednatelem a ode dne 6. 9. 2012 jediným společníkem B. N. D., nar. X, V., u. V. H. 24, Bulharská republika. Předmět podnikání obchodní společnosti DEEPLAY zapsaný

v obchodním rejstříku je pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor. Společnost DEEPLAY sídlí na virtuální adrese, nespolupracuje s místně příslušným správcem daně. Z výkazu zisku a ztrát k 31. 12. 2013 plyne, že společnost DEEPLAY za rok 2012 vykázala tržby z prodeje výrobků a služeb ve výši 106 000 Kč a za rok 2013 ve výši 698 000 Kč. V daňových přiznáních podaných za rok 2012 a 2013 uvedla počet zaměstnanců nula.

29. Interpol Sofie správci daně na žádost sdělil, že B. N. D., nar. X, se v bulharských databázích nenachází a osoba tohoto (ani podobného) jména není registrovaná na adrese V., u. V. H. 24, Bulharská republika.
30. Správce daně na základě výše uvedených zjištění ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala faktické poskytnutí reklamních služeb uvedených na předmětných daňových dokladech, a tudíž ani vynaložení těchto výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí závěry správce daně potvrdil.
31. Soud odmítá argumentaci žalobkyně, že žalovaný žádným způsobem nezpochybnil faktické provedení reklamy, ale zpochybnil pouze skutečnost, že předmětnou reklamu dodala společnost Felicite. Ve zprávě o daňové kontrole, č. j. 848749/17/3301-61563-709190, správce daně velmi podrobně popsal své pochybnosti (na str. 3 - 25 zprávy) a konstatoval, že žalobkyně neprokázala faktické provedení reklamních služeb uvedených na předmětných dokladech. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně (zejm. body 60, 65, 67 a 72 rozhodnutí) a shrnul, že v posuzovaném případě nelze akceptovat ani naplnění samotné stránky formální, neboť nebyla doložena smlouva ze dne 1. 11. 2011, na niž bylo odkazováno ve všech fakturách. Soud souhlasí se závěry žalovaného, že v daňovém řízení se žalobkyni, kterou tížilo důkazní břemeno, nepodařilo prokázat, že by reklamní služby v tvrzeném rozsahu byly vykonány určitým subjektem, ať už společností Felicite, či jiným subjektem. Žalobkyně původně uváděla, že služby vykonala společnost Felicite. Z výsledku jednatele Š. však vyplynulo, že Felicite reklamní služby neposkytovala, ale nakupovala je od svých dodavatelů. Jako dodavatele však Ing. Š. označil subjekty nekontaktní, spjaté s neexistující osobou B. N. D.; skutečného dodavatele služeb tak nebylo možné ověřit. Žalovaný i správce daně proto správně konstatovali, že důkazními prostředky nebylo bezpochyby prokázáno, jaký subjekt a v jakém rozsahu reklamní služby žalobkyni skutečně poskytl. Závěr o neunesení důkazního břemena žalobkyní je tak správný.
32. Žalobkyně předložila správci daně k jednotlivým fakturám (vystaveným během let 2012 a 2013) otisky obrazovky „Google stínící systémy“, „Google venkovní přístřešky“ a „Google markýzy“. Tyto měly znázorňovat účinky SEO optimalizace, a sice zobrazení výsledků po zadání klíčového slova do vyhledávacího řádku na webové stránce Google. Otisky obrazovek přitom byly po celé posuzované období neměnné (jejich obsah správce daně podrobně popsal na str. 8 a str. 19 zprávy o daňové kontrole). Správce daně i žalovaný označili za nepravděpodobné, že by se v průběhu uvedených let žádným způsobem nezměnily informace, které se po zadání klíčového slova „stínící systémy“, „venkovní přístřešky“ a „markýzy“ zobrazí, a to včetně informace o přibližném počtu nalezených výsledků a pořadí, na kterém se zobrazí odkaz na internetové stránky žalobkyně. Navíc u dokladu č. 2012079, který byl vystaven dne 30. 10. 2012, byly rovněž doloženy výše

uvedené přílohy, kde na otisku obrazovky „Google stínící systémy“ je v posledním osmém odkazu zobrazeno datum „30. listopad 2012“ a na otisku obrazovky „Google markýzy“ je v posledním šestém odkazu zobrazeno datum „7. listopad 2012“, tj. u dokladu vystaveného v měsíci říjnu 2012 jsou na přílohách odkazy z měsíce listopadu 2012, následujícího po měsíci vystavení. Ačkoli se rok 2014 kontrolovaných zdaňovacích období netýkal, správce daně rovněž doplnil, že otisky obrazovek přiložené k jednotlivým dokladům, byly naprosto shodné i v následujícím zdaňovacím období. Také soud je přesvědčen, že předmětné totožné otisky obrazovek, které byly přiloženy k fakturám, nejsou důvěryhodné a nejsou způsobilé prokázat realizaci či rozsah reklamních služeb v různých fakturovaných obdobích.

33. Žalovaný pak v odvolacím řízení ověřoval reálnost tvrzení žalobkyně praktickým testem, kdy do vyhledávacího řádku webového vyhledávače Google zadal dne 23. 11. 2017 a 27. 11. 2017 výraz „stínící systémy“. Výsledky, které získal, ukázaly, že se změnil počet zobrazených výsledků, neměnná nezůstala ani vizuální podoba první stránky. Po zadání klíčového slova se nezobrazily na první stránce stejné společnosti, neměnné nezůstalo ani pořadí jednotlivých zobrazených společností. S výsledky provedeného praktického testu nebyla žalobkyně v průběhu odvolacího řízení seznámena, což lze označit za pochybení žalovaného. Aby žalobkyně mohla na závěry žalovaného v odvolacím řízení reagovat, měla být s tímto provedeným testem seznámena (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Předmětná vada řízení však podle soudu nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť provedený test nebyl zásadním důkazním prostředkem, o nějž opřely správní orgány své závěry; jednalo se toliko o důkaz podpůrný. Žalovaný praktický test provedl pouze pro dokreslení případu, v reakci na argumentaci žalobkyně obsaženou v odvolání. Pokud není pochyb o tom, že by závěry správce daně o neprokázání poskytnutí reklamních služeb v tvrzeném rozsahu bez problémů obstály i bez testu provedeného žalovaným v odvolacím řízení, nemohla mít předmětná vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Správce daně podle soudu dostatečně přesvědčivě uzavřel, že reálné uskutečnění reklamních služeb nebylo v daňovém řízení prokázáno (totožnými scany obrazovek nemohly být služby za různé měsíce let 2012 a 2013 prokázány, smlouva, podle níž byly služby fakturovány, předložena vůbec nebyla, navíc ani jednatel Felicite svojí výpovědí nepotvrdil, že by přímo jejich společnost reklamní služby sama realizovala, jak původně tvrdila žalobkyně, a případní dodavatelé těchto služeb byli nekontaktní a z jejich výkazů založených v obchodním rejstříku tvrzené poskytnutí služeb nevyplývalo).
34. V podané žalobě žalobkyně neměnné otisky obrazovek vysvětlovala tím, že do roku 2014 bylo snazší udržet klíčová slova v rámci prováděné SEO optimalizace na stejné pozici a s tím souvisely i počty nalezených subjektů. Od roku 2014 však začala společnost Google měnit po krátkých časových úsecích algoritmy pro vyhledávání podle klíčových slov. Tuto argumentaci soud s ohledem na všechna výše popsání zjištění správce daně a žalovaného považuje za zcela účelovou. Správní orgány přesvědčivě zpochybnilly autenticitu (či vypovídací schopnost) otisků obrazovek předložených žalobkyní. Lze připustit, že SEO optimalizace v daném případě v určitém směru skutečně proběhla vzhledem k umístění žalobkyně na prvním místě první stránky po zadání klíčového slova. Žalobkyni se ovšem nepodařilo prokázat, že jí byly poskytnuty reklamní služby v rozsahu podle předložených daňových dokladů (na základě soustavné a dlouhotrvající činnosti). Lze se tak spíše domnívat, že otisky obrazovek byly pořízeny v jeden okamžik a

následně přiloženy ke všem správcem daně posuzovaným fakturám za různá fakturovaná období.

35. Kromě uvedených otisků obrazovek žalobkyně k dokladům dále doložila písemnosti „*Výkonnost sestav*“, „*Výkonnost klíčových slov*“ a dokument, ve kterém jsou uvedeny vysvětlivky jednotlivých zkratk uvedených v sestavách. Ani tyto písemnosti však podle soudu nemohly prokázat realizaci tvrzených služeb, jelikož z uvedených sestav nebylo vůbec zřejmé z jakého systému, na základě jakých dat nebo kdy byly vytištěny a kdo je vyhotovil. Dle zjištění správce daně popsaných ve zprávě o daňové kontrole (str. 8 - 10, str. 19 - 22) přitom obsah těchto sestav neodpovídá fakturovaným obdobím, nekoresponduje s přiloženými vysvětlivkami a poměr mezi počtem prokliků a počtem zobrazení je v každém řádku dané přílohy stále stejný, což nasvědčuje tomu, že údaje byly vždy pro daný měsíc aktualizovány pomocí určitého vzorce (např. v tabulkovém procesoru Microsoft Excel). Ve shodě se žalovaným tak soud konstatuje, že tyto skutečnosti nasvědčují tomu, že předmětné přílohy byly k dokladům vyhotoveny dodatečně.
36. Svědek Ing. M. Š., jednatel Felicite, ve své svědecké výpovědi potvrdil realizaci služeb. Dále však uvedl, že společnost Felicite byla toliko zprostředkovatelem služeb, který nespolupracoval přímo s Googlem, ale službu nakupoval od dodavatelů. Reklamní služby měla Felicite nakoupit pravděpodobně od DEEPLAY, DOTPOINT nebo jiné společnosti, kterou zajistil pan D. Ve shodě s orgány finanční správy považuje soud svědeckou výpověď Ing. M. Š. za nekonkrétní, nezpůsobilou prokázat realizaci reklamních služeb v tvrzeném rozsahu. Navíc svědkem tvrzené skutečnost nebylo možné žádným způsobem ověřit. Svědek nevěděl, kdo skutečně reklamu poskytl, odkázal na osobu pana D. Existenci osoby bulharské národnosti jménem D. se však správci daně nepodařilo potvrdit. Spolupráce se společnostmi DEEPLAY a DOTPOINT, které jsou pro správce daně nekontaktní, přes pana D. tedy nemohla být zajištěna a pan D. nemohl zajistit ani žádnou jinou společnost, přes kterou by byly reklamní služby nakoupeny. Společnosti DEEPLAY a DOTPOINT rovněž v rozhodných daňových obdobích nevykazovaly žádné zaměstnance (IT specialisty), kteří dle tvrzení svědka Š. měli reklamní stránky pro žalobce zhotovit a udržovat; předmětem jejich činnosti měl být nájem nemovitostí. Po provedení svědecké výpovědi Ing. Š. tak vyvstaly pochybnosti rovněž o tom, kdo měl reklamní služby pro žalobkyni poskytovat. Nelze však přisvědčit žalobkyni, že by správce daně požadoval po ní unesení důkazního břemene ve vztahu k subdodavatelům společnosti Felicite. Skutečnosti, které orgány finanční správy požadovaly po žalobkyni prokázat, se vztahovaly vždy výlučně k jejím tvrzením. Odpovědi žalobkyně a jednatele Felicite na dotaz, který subjekt reklamní služby realizoval, se neshodovaly.
37. S ohledem na průběh daňového řízení bylo podle soudu nadbytečné žádat o ověření existence klientského účtu na jméno žalobkyně u společnosti Google. Tato skutečnost by nemohla osvědčit, kdo službu Google Adwords pro žalobkyni skutečně zřídil, resp. spravoval, přičemž vazba mezi žalobkyní a společností Felicite, která měla být dle názoru žalobkyně dalším dožádáním u společnosti Google ověřena, nebyla relevantní, pokud správce daně zpochybnil samotnou realizaci tvrzených reklamních služeb. Skutkový stav byl v daňovém řízení zjištěn dostatečně a byly z něj vyvozeny odpovídající závěry.
38. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že úvaha žalovaného, že si mohla reklamu zařídit sama, nebyla na místě. Je pouze na žalobkyni, jaký obchodní model zvolí, tj. zda se rozhodne

zajistit si reklamu sama či prostřednictvím jiné (specializované) společnosti. Doporučení žalovaného v tomto směru bylo tedy nepřipadné, ovšem však nijak neovlivnilo zákonnost napadeného rozhodnutí.

39. Za nepřiléhavý je pak třeba označit odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 47. V případě řešeném Nejvyšším správním soudem totiž bylo nepochybné, že tvrzené plnění bylo daňovému subjektu poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely. Za takové situace podle soudu nebylo možné dospět k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce. O takový případ se však v nyní souzené věci nejednalo, neboť žalobkyni se reálné poskytnutí reklamních služeb v tvrzeném rozsahu nepodařilo prokázat doklady předloženými v daňovém řízení. Jak žalovaný správně uváděl v bodě 67 napadeného rozhodnutí, realizaci prací subjektem odlišným od dodavatele uvedeného na dokladu lze připustit pouze za předpokladu, že daňový subjekt jednoznačným, průkazným a neměnným způsobem prokáže, že služby byly skutečně poskytnuty jiným dodavatelem. To se v daném případě nestalo.
40. Soud na základě výše uvedeného ve shodě se správními orgány (viz bod 79 napadeného rozhodnutí) dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázala faktické uskutečnění reklamních služeb v tvrzeném rozsahu.
41. Námitky žalobkyně tak nejsou důvodné.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

42. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 30. ledna 2020

Mgr. Milan Procházka

předseda senátu