



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **TENZA, a.s.**
sídlem Svatopetrská 35/7, Brno
zastoupen JUDr. Milanem Vašíčkem MBA, advokátem
sídlem Lidická 710/57, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.3.2017, č.j. 10974/17/5300-21444-700333,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 10.3.2017, č.j. 10974/17/5300-21444-700333, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 22.3.2016, č.j. 1107305/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období červen 2011 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 148 550 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 29 710 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22.3.2016, č.j. 1107942/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2011 doměřena DPH ve výši 148 696 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 29 739 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22.3.2016, č.j. 1108073/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2011 doměřena DPH ve výši 138 100 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 27 620 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22.3.2016, č.j. 1108131/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období duben 2012 doměřena DPH ve výši 138 100 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 27 620 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 22.3.2016, č.j. 1108185/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období červenec 2012 doměřena DPH ve výši 138 100 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 27 620 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 23.3.2016, č.j. 1108243/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období říjen 2012 doměřena DPH ve výši 170 480 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 34 096 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 23.3.2016, č.j. 1108284/16/3002-50526-706630, kterým byla žalobci za zdaňovací období prosinec 2012 doměřena DPH ve výši 362 349 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 72 469 Kč.
2. Žalovaný potvrdil závěry správce daně shrnuté ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18.3.2016, č.j. 881925/16/3002-60563-705895, že žalobce neprokázal, že plnění od dodavatele PTÁČEK-velkoobchod, a.s. (vodoinstalační materiál a sanitární vybavení) za zdaňovací období říjen 2011, říjen 2012 a prosinec 2012 použil ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), ke své ekonomické činnosti. Dále neprokázal ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích přijetí zdanitelných plnění (webové reklamy) od deklarovaného dodavatele APM Agency s.r.o. v rozsahu a předmětu uvedeném na daňových dokladech, a nesplnil tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 ZDPH.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť má za to, že doložil dostatečné důkazní prostředky prokazující, že plnění od dodavatele PTÁČEK-velkoobchod, a.s. použil v rámci své ekonomické činnosti. Správce daně nezdůvodnil, proč důkazní prostředky považuje za nedostatečné, a žalobce tak nemá možnost se k závěru správních orgánů vyjádřit.
4. K plnění od společnosti APM Agency s.r.o. žalobce uvádí, že jednal s Ing. J. S. na doporučení bývalého žalobcova pracovníka; žalobce nemusel požadovat s ohledem na charakter plnění žádné oprávnění. Smlouvu za dodavatele podepisoval F. V., který byl v obchodním rejstříku zapsán jako jednatel; žalobce tudíž při uzavírání smluvního vztahu postupoval v důvěře v tento zápis. Žalobce umístění reklamního banneru na webové stránky opakovaně kontroloval a pořizoval si screenshoty příslušných webových stránek.

Z okolností daného případu nevyplývá, že by dodavatelem služeb byl jiný subjekt. Žalobce na základě umístění reklamy získával i nové obchodní partnery (např. společnost Green investment s.r.o.). Proto žalobce nabyl dojmu, že sjednaná reklama slouží svému účelu.

5. Žalobce uvádí, že správce daně již v minulosti předmětný smluvní vztah zkoumal, a to ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2007 a 2008, a neshledal žádné pochybnosti ohledně plnění od APM Agency s.r.o.
6. Pokud pochybnosti o reálnosti plnění od APM Agency s.r.o. správce daně opírá zejména o poznatky ze zahájeného trestního řízení, tak to podle žalobce nebylo ukončeno a nebylo v něm ani vysloveno, že se jednalo o fiktivní plnění. Správce daně podle žalobce ignoroval důkazní prostředky, nectil presumpci nevinu a vyšel pouze z jedné výpovědi (F. V.), která byla zcela v rozporu s obsahem výpovědí dalších osob v trestním řízení. Podle žalobce správce daně nesprávně vykládá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.3.2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54, na který ve zprávě o daňové kontrole odkazuje.
7. Žalobce poukazuje na to, že F. V. potvrdil, že reklamní banner na webových stránkách vyrobil, a že návštěvnost webových stránek nebyla smluvně garantována. F. V. přitom ve své výpovědi neuvedl, kdo a jak s návštěvností webových stránek manipuloval, a také nikdy se žádným pracovníkem žalobce nejednal, nepředával žalobci část uhrazené částky a dle svých slov ani nebyl přítomen tomu, když měla být část uhrazené částky údajně předávána. Pokud F. V. vypověděl, že fakturované částky za reklamu měly být nadhodnoceny, tak ceny v reklamě nejsou podle žalobce regulovány a cena reklamy poskytované APM Agency s.r.o. byla v průměru cenové hladiny za předmětné služby. Nejednalo se tak o nadhodnocenou cenu, což potvrzuje i znalecký posudek č. 2364-234/13, který je součástí trestního spisu. Podle žalobce výpověď F. V. není relevantní pro rozhodování správce daně, její obsah byl zčásti vyvrácen dalšími důkazními prostředky. Správce daně vyšel při svých pochybnostech pouze z jediné výpovědi v trestním řízení, přestože tuto je nutno vykládat pouze s ohledem na celý trestní spis.
8. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v replice podané k vyjádření žalovaného.
9. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

10. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, odkazuje na argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o daňovou kontrolu u žalobce v jiném zdaňovacím období, tak žalovaný poukazuje na to, že v rámci daňové kontroly provedené u žalobce na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 nebyl smluvní vztah mezi žalobcem a jeho dodavatelem APM Agency s.r.o. správcem daně prověřován.
11. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III. Posouzení věci

12. 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 (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
13. Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
14. V projednávané věci dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích přijetí zdanitelných plnění (webové reklamy) od deklarovaného dodavatele APM Agency s.r.o. v rozsahu a předmětu uvedeném na daňových dokladech, čímž nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a 73 ZDPH. Dále za zdaňovací období říjen 2011, říjen 2012 a prosinec 2012 neprokázal, že plnění od deklarovaného dodavatele PTÁČEK-velkoobchod, a.s. (vodoinstalační materiál a sanitární vybavení) použil ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH ke své ekonomické činnosti.
15. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku, deklarovaného v daňovém přiznání, správci daně prokázat. „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71).
16. Pro přiznání nároku na odpočet daně je tedy nutné splnit podmínku, která dle § 73 odst. 1 ZDPH spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi, který nebyl v daňovém řízení zpochybněn, neboť je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011-103, „...jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno,

či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat...“.

17. Pokud jde o rozložení důkazního břemena, v první fázi daňový subjekt své důkazní břemeno unese předložením daňových dokladů a dalších povinných evidencí a účetních záznamů.
V případě, kdy správci daně vzniknou pochybnosti ohledně těchto důkazních prostředků předložených daňovým subjektem a ty kvalifikovaně vyjádří, dojde k přenosu důkazního břemena zpět na daňový subjekt (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu). Ten je povinen předložit další důkazní prostředky a svá tvrzení prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32). Pokud daňový subjekt dalšími důkazními prostředky svá tvrzení nedoloží a pochybnosti správce daně relevantním způsobem nevyvrátí, neunese důkazní břemeno, vztaženo k projednávané věci, ohledně prokázání naplnění zákonem stanovených podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet DPH.
18. Pokud jde o plnění od **APM Agency s.r.o.**, zdejší soud se ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného, že žalobci jím uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nepřísluší, neboť neprokázal, že údaje deklarované na jím předložených daňových dokladech odpovídají faktickému stavu.
19. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od APM Agency s.r.o. na základě daňových dokladů – faktur č. 210113463, č. 210115959, č. 210118609, č. 210121603, č. 210123783, č. 210126898, č. 210129310 (fakturovaná cena byla vždy 828 600 Kč), přičemž předmětem plnění byla realizace a umístění reklamních bannerů na portálu www.business-inform.com.
20. V průběhu daňové kontroly žalobce dále doložil smlouvu o poskytnutí mediální podpory, uzavřenou s APM Agency s.r.o. dne 1.7.2008, společně s ceníkem služeb. V ceníku služeb APM Agency s.r.o. stanovila cenu banneru umístěného na domovskou stránku na 21 000 Kč za týden, a cenu banneru na podstránce na 10 000 Kč za týden. Podle předložených daňových dokladů však účtovala APM Agency s.r.o. za každé čtvrtletí 23 týdnů u domovské stránky a 20 týdnů u podstránky; jelikož čtvrtletně fakturovaná období neodpovídala počtu týdnů v daném čtvrtletí, vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak jsou uvedena na daňových dokladech.
21. Další pochybnosti správci daně vyplynuly z výsledků dožádání. Od místně příslušného správce daně APM Agency s.r.o. správce daně zjistil, že činnost APM Agency s.r.o. prošetřovala Policie ČR. Bývalý jednatel této společnosti F. V. orgánům policie vypověděl, že fakturovaná plnění (webové reklamy formou zobrazení bannerů na webových stránkách business-inform.com) jsou fiktivní. APM Agency s.r.o. neměla žádné zaměstnance, fiktivní faktury na subdodávky vystavovala společnost Business Consulting, faktury měly být hrazeny bankovním převodem, po stržení provize 5 až 10 % měly být úhrady vráceny v hotovosti zpět odběratelské společnosti. Místně příslušný správce daně dále sdělil, že APM Agency s.r.o. podala daňové přiznání k DPH naposledy za zdaňovací období ledna 2013, zaslané výzvy k podání daňových přiznání za zdaňovací období únor až červenec 2013 byly doručeny fikcí a APM Agency s.r.o. na výzvy nereagovala. Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob bylo naposledy podáno za rok 2011. K podanému přiznání na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 nebyla

připojena povinná příloha (rozvaha a výkaz zisků a ztrát), daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období APM Agency s.r.o. uhradila. Přiznání k dani příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ani na výzvu správce daně nepodala.

22. Ve výzvě ze dne 27.10.2014, č.j. 3793200/14/3002-05403-705895, vyzval správce daně žalobce k prokázání a doložení mimo jiné toho, jakým způsobem byl navázán obchodní vztah s APM Agency s.r.o., zda se jednalo o nahodilého, nového nebo stálého dodavatele, jak dlouho trvala jejich obchodní spolupráce, co bylo důvodem výběru konkrétního poskytovatele služeb, kdo vytvářel jednotlivé reklamní bannery, které byly následně umisťovány na internetových portálech, kdy a jakým způsobem byly doklady uhrazeny, kdo stanovoval formu úhrady, jakým způsobem bylo daňovému subjektu ze strany poskytovatele služeb prokázáno faktické provedení dohodnutých služeb a jakým způsobem daňový subjekt kontroloval jejich plnění. Správce daně sdělil žalobci, že přetrvávají jeho pochybnosti o tom, zda nárok na odpočet daně z uvedených přijatých zdanitelných plnění uplatnil žalobce oprávněně, neboť v odpovědi na dožádání místně příslušný správce daně APM Agency s.r.o. uskutečnění zdanitelných plnění uvedených v doložené tabulce nepotvrdil.
23. Zástupce žalobce k výzvě správce daně uvedl, že kontakt na APM Agency s.r.o. zprostředkoval Ing. V. B., bývalý hlavní ekonom a člen představenstva žalobce. Nabídka byla následně projednána managementem společnosti a přijata jako mnohé další nabídky na reklamu. Předmětný reklamní kanál se žalobci jevil jako efektivní vzhledem k tomu, že díky němu žalobce navázal některé obchodní kontakty, např. v roce 2010 byl na jeho základě žalobce osloven Z. K., jednatelem Green investment s.r.o., se kterým žalobce navázal spolupráci. O tom, že reklamní bannery probíhaly, svědčí podle žalobce přiložené screenshoty. Poskytování plnění žalobce kontroloval prostřednictvím svých pracovníků namátkově. Reklamní bannery vytvořila APM Agency s.r.o. na základě podkladů žalobce, který odsouhlasil i jejich finální verzi. Spolupráce probíhala do roku 2013, kdy byla žalobcem ukončena z důvodů nepříznivé hospodářské situace. Úhrady probíhaly převodem z bankovního účtu. Jako důkazní prostředky žalobce předložil screenshoty z internetových stránek business-infrom.com, výpis z bankovního účtu, kopii výpisu z obchodního rejstříku Green investment s.r.o., e-mailovou komunikaci se Z. K., již doložené faktury a smlouvu o poskytnutí mediální podpory.
24. Správce daně dále obdržel od Policie ČR protokol o výsledku svědka F. V., bývalého jednatele APM Agency s.r.o., který tuto funkci vykonával v období od 9.7.2003 do 2.5.2011. F. V. vypověděl, že se na přelomu let 2007-2008 seznámil s J. S., který mu nabídl spolupráci spočívající ve fakturaci služeb klientům za provizi, kdy větší část finančních prostředků se měla vracet zpět klientům, na tuto spolupráci přistoupil a v průběhu let 2008-2013 vystavoval nesprávné faktury, a to mj. za společnost APM Agency, s.r.o., vystavené faktury předával nebo posílal e-mailem J. S., který je následně předával odběrateli služby. Předmětem fakturace byly webové reklamy, průzkumy trhu, marketingové studie, z těchto činností byly realizovány pouze webové reklamy formou zobrazení bannerů na webových stránkách business-infrom.com. Faktury za reklamu byly nadhodnoceny. APM Agency, s.r.o. neměla žádné zaměstnance, pouze vystavovala faktury. U všech těchto činností bylo pro odběratele smyslem získat volné finanční prostředky v hotovosti prostřednictvím předmětných nepravdivých dokladů. Pro APM Agency s.r.o. vystavovala fiktivní nákladové faktury jako subdodavatel International Business Consulting, s.r.o. Se žalobcem jednal pouze pan S. Platba za vystavenou fakturu žalobci

byla převedena na účet APM Agency s.r.o., hotovost poníženou o provizi vybíral F. V. a předával ji Ing. J. S., který ji dále předával zástupci odběratele. Provize APM Agency s.r.o. činila 7 až 10 %. Přestože reklama na webových stránkách business-inform.com probíhala, hotovost ponížená o provizi se vracela objednateli služby. Webové stránky pro reklamu registroval F. V. sám, software na provoz vytvořili programátoři na objednávku, bannery grafici na web design a statistiky návštěvnosti zpracovávala do roku 2012 International Business Consulting s.r.o. přes portál „Sto reklam“, následně je zpracovával F. V. v Excelu, přičemž šlo o smyšlené hodnoty a údaje. Údaje ve statistikách byly navýšené oproti skutečnosti (předtím byla návštěvnost několik desítek), na předmětné stránky neprobíhala nikde reklama, jednalo se v zásadě pouze o návštěvy techniků, případně klientů kontrolujících si zobrazení jejich bannerů.

25. Správce daně dále k návrhu žalobce vyslechl Ing. B. V., která pracovala u žalobce na pozici vedoucí oddělení propagace. Ing. V. potvrdila existenci reklamy a uvedla, že prováděla kontrolu reklamních bannerů několikrát ročně. Nevěděla, co bylo předmětem činnosti APM Agency s.r.o., kdo za ni jednal, nikdy nebyla přítomna jednání žalobce s tímto subjektem, neznala Ing. J. S. ani F. V., nevěděla, kdo a na základě jakých podkladů za APM Agency s.r.o. vystavoval daňové doklady, nevzpomněla si, v jakém rozsahu a v jakých intervalech byla reklama poskytována, jak často se bannery měnily, ani jaké další reklamy byly umístěny na tomto portálu či jaké další obchodní kontakty byly prostřednictvím předmětné reklamy navázány, nevěděla, jak byla stanovena výše fakturovaného plnění. Pokud jde o vysvětlení Ing. J. M. coby osoby zúčastněné na správě daní, ten uvedl, že v době uskutečnění předmětných obchodních případů působil na pozici člena představenstva žalobce, potvrdil existenci reklamy a na jejím základě navázání kontaktů se zahraničním obchodním partnerem, kterého blíže nekonkretizoval.
26. Správce daně chtěl dále provést výslech F. V., k čemuž dne 27.5.2015 dožádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10; z odpovědi na dožádání vyplynulo, že svědeckou výpověď nebylo možné provést, protože se F. V. na uvedené adrese nezdržuje a předvolání k výslechu mu bylo doručeno fikcí.
27. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že v předložené smlouvě o poskytnutí mediální podpory je uvedeno, že se poskytovatel zavazuje poskytnout objednavateli mediální podporu v rozsahu a intervalech uvedených v příloze této smlouvy a objednavatel se zavazuje uhradit poskytovateli odměnu sjednanou v příloze této smlouvy; žalobce však doložil jako přílohu pouze ceník služeb totožný s ceníkem předloženým již při provádění kontrole dokladů, žádná další příloha smlouvy předložena nebyla. Podle správce daně ani další důkazní prostředky neprokazují faktické uskutečnění plnění ve fakturovaném rozsahu dodavatelem APM Agency, s.r.o. Pochybnosti o faktickém uskutečnění reklamních prací dle předložených daňových dokladů nebyly ani výsledkem svědkyně ani vysvětlením osoby zúčastněné na správě daní odstraněny. Podle správce daně APM Agency, s.r.o. webové stránky založila pouze účelově a statistiky návštěvnosti byly účelově a uměle navyšovány.
28. Podle žalovaného pak ceník ve vazbě na předložené daňové doklady vyvolává pochybnosti o rozsahu poskytnutých plnění (počet vyúčtovaných období uvedených na daňových dokladech). Tvzení žalobce, že cena se řídila předloženým ceníkem a žádná další příloha smlouvy neexistuje, podle žalovaného k vyvrácení pochybností nestačí. K předloženým screenshotům žalovaný uvedl, že sice prokazují existenci reklamních služeb, avšak neprokazují, kdo je poskytl. Ani písemnost adresovaná žalobci jednatelem Green

investment s.r.o. a e-mailová komunikaci s touto osobou neprokazuje, že reklamní služby žalobci poskytla v tvrzeném rozsahu APM Agency, s.r.o. Žalovaný dále upozornil, že podpis F. V. na smlouvě je nečitelný a zcela se odlišuje od podpisového vzoru uvedeného ve veřejném rejstříku, což vyvolává pochybnosti, zda žalobce přijal zdanitelná plnění právě od deklarovaného dodavatele a zda skutečně jednal s osobou oprávněnou za dodavatele jednat.

29. Podle zdejšího soudu správce daně shromáždil dostatek důkazů, o něž opřel své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu týkající se údajů na daňových dokladech předložených žalobcem, a dostatečně odůvodnil, proč považuje žalobcem předložené důkazní prostředky za nedostatečné. Závěry správních orgánů, že žalobcem předložené důkazní prostředky pochybnosti správce daně nevyvrátily a že správnost tvrzených údajů ohledně fakturovaného plnění od APM Agency, s.r.o. nepotvrdily, jsou logické a věcně správné.
30. Pokud žalobce namítá, že správce daně se některými důkazními prostředky blíže nezabýval, tak s touto námitkou zdejší soud nesouhlasí; se všemi předloženými důkazními prostředky se správní orgány přezkoumatelným způsobem vypořádaly. Pokud žalobce odkazuje na screenshoty příslušných webových stránek, tak ty neprokazují, v jakém rozsahu bylo plnění žalobci poskytnuto a kým. Pokud žalobce uvádí, že získal v důsledku reklamy nového obchodního partnera (společnost Green investment s.r.o.), tak důkazní prostředky, které k prokázání této skutečnosti žalobce doložil, neprokazují rozsah poskytnutého plnění konkrétním dodavatelem uvedeným na předložených daňových dokladech ani tohoto dodavatele. To, že se plnění v určité podobě uskutečnilo (výskyt banneru na webových stránkách), přitom správní orgány nezpochybnilly.
31. Ani smlouva o poskytnutí mediální podpory uzavřená s APM Agency, s.r.o. a přiložený ceník neprokazují uskutečnění plnění tak, jak bylo fakturováno; tyto dokumenty mohou prokázat pouze vznik smluvního vztahu, přičemž další skutečnosti zjištěné správcem daně zpochybnilly, zda deklarovaný dodavatel nasmlouvané plnění poskytl a v jakém rozsahu. V předmětné smlouvě je v čl. 2 „Předmět smlouvy“ uvedeno, že *„Poskytovatel se podpisem této smlouvy zavazuje poskytnout Objednavateli mediální podporu v rozsahu a intervalech uvedených v příloze této smlouvy. Objednavatel se podpisem této smlouvy zavazuje uhradit Poskytovateli odměnu sjednanou v příloze této smlouvy.“* Jak upozornil již správce daně, žalobce jako přílohu předložil toliko ceník služeb tvrzeného dodavatele. Pokud žalobce namítá, že správce daně dovozuje, že by smlouva měla mít dvě přílohy, což je nesprávný výklad, neboť je vždy odkazováno na ceník, který žalobce předložil, tak zdejší soud žalobci zapravdu nedává; podle zdejšího soudu ze smlouvy vyplývá, že její příloha by měla stanovit rozsah a intervaly poskytovaných plnění, a již ze samotné smlouvy nelze dovozovat, že by předmětnou přílohou měl být ceník poskytovatele, jak je uveden v bodu 3.1 smlouvy. Ani z tohoto ceníku nelze dovodit rozsah a intervaly plnění, které měl subjekt APM Agency, s.r.o. žalobci poskytnout. Rozsah poskytnutého plnění neprokazuje ani skutečnost, že na daňových dokladech je uveden počet období (týdnů), za které byla částka za reklamu účtována, nadto podle čl. 3.2. smlouvy se žalobce zavázal *„platit služby poskytovateli kvartálně na konci kvartálu na základě vystavené faktury-daňového dokladu“*, ovšem podle předložených faktur, vystavených za příslušná čtvrtletí, bylo účtováno umístění banneru na domovské stránce v počtu 23 týdnů a za umístění banneru na podstránce v počtu 20 týdnů. Podle zdejšího soudu správní orgány správně poukázaly na skutečnost, že počet fakturovaných období neodpovídá počtu týdnů v daném čtvrtletí.

32. Pokud jde o výpověď F. V. v trestním řízení, tak podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“. Správce daně přitom nepochybil, pokud z této výpovědi učiněné v trestním řízení vycházel, a to za situace, kdy se i sám marně pokusil F. V. vyslechnout jako svědka. Nadto výpověď F. V. v trestním řízení nebyla jediným důkazem, o který správce daně opřel své pochybnosti, jak bylo rozvedeno výše.
33. Jestliže žalobce namítal, že správce daně ignoroval předložené důkazní prostředky a nectil presumpci neviny, tak správce daně se se všemi předloženými důkazními prostředky dostatečným způsobem vypořádal. Pokud jde o argumentaci žalobce, že správce daně ignoroval důkazní prostředky a nectil presumpci neviny, tak předmětem daňového řízení není zjišťování viny osob, proti kterým bylo vedeno trestní řízení, nýbrž pouze otázka správné daňové povinnosti žalobce a to, zda žalobce unesl své důkazní břemeno, tedy prokázal své daňové tvrzení. Pokud žalobce namítal, že správce daně vycházel pouze z jedné výpovědi, která byla v rozporu s výpověďmi dalších osob v trestním řízení, tak k tomu zdejší soud uvádí, že žalobce blíže nekonkretizuje, jaké jiné výpovědi má na mysli a jaké relevantní poznatky vyvracející pochybnosti správce daně z nich vyplynuly.
34. Zdejší soud dále zdůrazňuje, že správce daně neuznal nárok na odpočet daně nikoli z důvodu, že by byla prokázána manipulace s návštěvností webových stránek, nýbrž proto, že žalobce nevyvrátil pochybnosti o skutečném rozsahu přijatého plnění a jeho dodavateli dle faktur.
35. Pokud žalobce namítal, že rozsah jím poskytnutých důkazních prostředků byl při jiné daňové kontrole shledán dostatečným, tak podle zdejšího soudu tuto skutečnost žalobce jednak ničím nedokládá, a nadto skutečnost, že správce daně u žalobce již v minulosti prováděl daňovou kontrolu, neznamená, že se ve vztahu k jinému zdaňovacímu období do jeho sféry nedostanou nové poznatky, na základě kterých pochybnosti ve smyslu § § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokáže.
36. Pokud žalobce uvádí, že cena reklamy poskytované APM Agency s.r.o. nebyla nadhodnocená, tak jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, žalobci není kladena k tíži cena plnění, nýbrž skutečnost, že předložené důkazy vyvolávají pochybnost o rozsahu plnění fakturovaných deklarovaným dodavatelem.
37. Stejně tak pokud jde o žalobní námitku, že žalobce jednal s péčí řádného hospodáře, z rozhodnutí žalovaného mimo jiné plyne, že pochybnosti o poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem vyplývají také z rozdílnosti podpisů na smlouvě a na podpisovém vzoru v obchodním rejstříku, který zde byl již v době podpisu smlouvy založen. Žalobce mohl rozdílnost podpisů zjistit a přijmout relevantní opatření. Zdejší

soud přitom na tomto závěru žádnou nesprávnost či nelogičnost neshledává, současně však upozorňuje, že správce daně sice ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že si žalobce neprovéřoval všechny skutečnosti obchodního vztahu s dodavatelem APM Agency s.r.o. a v případě, že by postupoval s dostatečnou opatrností, mohl shledat dostatek indicií svědčících o tom, že je součástí podvodu na DPH, a proto mu nelze přisvědčit, že odpočet nákladů uplatnil v dobré víře; žalovaný nicméně uzavřel, že závěr správce daně o podvodném jednání byl učiněn nad rámec jeho zjištění, neboť žalobce především neprokázal splnění hmotněprávní podmínky spočívající v prokázání, že se plnění uskutečnilo v souladu s předloženými daňovými doklady.

38. Co se týká rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6.3.2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54, tak již žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na skutečnost, že podle předmětného rozsudku je prokazování nároku na odpočet DPH záležitostí nejen formální, ale i skutkovou, přičemž nárok na odpočet DPH nemůže být uznán, pokud není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem. Podle zdejšího soudu z odkazovaného rozsudku nelze dovozovat, že by k oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH stačilo prokázat, že zdanitelné plnění dle předložených daňových dokladů bylo fakticky uskutečněno, aniž by bylo nutné prokázat také rozsah tohoto plnění a jeho skutečného dodavatele.
39. Pokud jde o plnění od **PTÁČEK-velkoobchod, a.s.**, tak správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce přijatá plnění dle uvedených dokladů použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti dle § 72 odst. 1 ZDPH, neboť podle daňových dokladů se jednalo o dodávky vodoinstalačního materiálu a sanitárního vybavení, přičemž u některých komponentů je specifikováno jejich umístění do kuchyně, pokojů, koupelen, v některých případech se jedná o koupelnový nábytek, zrcadlo apod.; přitom hlavní ekonomickou činností žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byly zejména dodávky investičních celků v oblasti energetiky, především teplárenství.
40. K výzvě správce daně k prokázání skutečností ze dne 27.10.2014, č.j. 3793200/14/3002-05403-705895, zástupce žalobce sdělil, že dodávky dle faktur č. F1001125104, F1001223465, F1001223466 a F1001225786 byly u žalobce přijaty na tzv. hromadné servisní zakázky, tj. do centrální evidence, jež slouží pro účely nákupu a následného prodeje zboží třetím osobám (tj. aniž by žalobce prováděl dílo či jinou zakázku, k níž by se vztahovaly), a dále pro účely vyřizování reklamací. Z uvedeného důvodu se dané dodávky nevztahují ke konkrétní zakázce a nelze tudíž ani konkrétní zakázku určit. Dodávky sloužily pro běžnou činnost žalobce spočívající v prodeji zboží a odstraňování reklamovaných vad na různých zakázkách. Dodávky dle faktur č. F2301216710, F1011202557, F1011203088 se s ohledem na značný časový odstup a skutečnost, že tehdy odpovědní zaměstnanci žalobce u něj již nepracují, žalobci nepodařilo identifikovat. Žalobce je velkou společností s mnoha desítkami zaměstnanců, tudíž rozhodovací pravomoc o běžných nákupech a prodeích zboží a služeb v rámci nasmlouvaných zakázek je delegována na pověřené zaměstnance a na oddělení nákupů. Výjimečně tak mohlo dojít k tomu, že evidence nebyla úplná a že pověřené zaměstnanci porušili své povinnosti vůči zaměstnavateli.
41. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že tvrzením, že se uvedené dodávky nevztahují ke konkrétním zakázkám, nebyly pochybnosti odstraněny, neboť kupříkladu na daňovém dokladu č. F1001125104 je uvedena bližší specifikace umístění radiátorů: „pokoj 1, pokoj 2, kuchyně, koupelna.“ apod. a je pravděpodobné, že tyto informace získal dodavatel od objednatele; proto muselo být žalobci místo použití zřejmé.

Podle správce daně žalobce své tvrzení nedoložil žádnými důkazními prostředky, nepředložil žádné objednávky, dodací listy, reklamační protokoly ani daňové doklady svědčící o prodeji nakoupeného zboží, proto žalobce neprokázal použití uvedených přijatých plnění k ekonomické činnosti a nárok na odpočet daně uplatnil neoprávněně.

42. Žalobce následně v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že se mu podařilo dohledat další informace k faktuře č. F1001225786 a sdělil, že uvedené plnění náleží k zakázce dle smlouvy o dílo č. S120547 (rekonstrukce Jugoslávská 5, Brno); jako důkaz předložil kopii smlouvy o dílo a kopii faktury č. 110121487. Dále uvedl, že se mu podařilo dohledat informace k faktuře č. 2301216710 s tím, že uvedené plnění náleží k zakázce dle smlouvy o dílo č. 4100619591 na projekt ST140418_Dětmarovice_Osazení 10xPS Bohumín PS41 (OP 0412); jako důkaz k tomu předložil kopii smlouvy o dílo a kopii faktury č. 110130132. Správce daně doložené doklady hodnotil tak, že z předložených smluv a faktur není zřejmé, zda k zakázkám na nich vykázaných byla použita plnění uvedená na daňových dokladech č. F1001225786 a F2301216710. Žalobce tak neprokázal použití předmětných přijatých plnění ke své ekonomické činnosti a tudíž neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně.
43. Podle § 72 odst. 1 ZDPH má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro účely souvisejícími s jeho ekonomickou činností. Podle zdejšího soudu žalobce ani v tomto případě své důkazní břemeno neunesl, přičemž správní orgány dostatečným způsobem zdůvodnily, proč žalobcem předložené důkazní prostředky považují za nedostatečné.
44. Pokud jde o dodávky dle přijatých faktur č. F1001125104, F1001223465, F1001223466, tak žalobce sice uvedl, že tyto dodávky byly přijaty do hromadné evidence, jež slouží pro účely nákupu a následného prodeje zboží třetím osobám a pro účely vyřizování reklamací, nicméně neuvedl, zda a k čemu konkrétně byly použity a především tuto skutečnost ničím nedoložil; žalobce tedy neprokázal, že tyto dodávky použil v rámci svých ekonomických činností pro uskutečňování plnění. Pokud jde o dodávky dle faktur č. F1011203088 a F1011202557, tak poukaz na časový odstup a případné pochybení bývalých zaměstnanců žalobce podle zdejšího soudu nemůže zbavit žalobce odpovědnosti ohledně prokázání toho, že přijaté plnění použil v rámci svých ekonomických činností. Pokud jde o přijatou fakturu č. F1001225786, tak přestože k ní žalobce doložil smlouvu o dílo včetně přílohy – položkového rozpočtu a vydanou fakturu č. 110121487, podle zdejšího soudu ani z těchto důkazních prostředků nelze dovodit, jaké plnění zahrnuté v rámci následné dodávky (zakázky) bylo dodáno a zda se jednalo o plnění odpovídající plnění přijatému od PTÁČEK-velkoobchod, a.s. Pokud jde o přijatou fakturu č. F2301216710, tak k ní žalobce doložil smlouvu o dílo a vydanou fakturu č. 110130132; ani z těchto důkazních prostředků podle zdejšího soudu nelze dovodit, že v rámci této zakázky bylo použito konkrétní plnění přijaté od PTÁČEK-velkoobchod, a.s.
45. Namítá-li žalobce, že položkový rozpočet není obligatorní náležitostí smluv o dílo, tak k tomu zdejší soud uvádí, že bylo na žalobci, aby prokázal svými důkazními prostředky, že plnění přijaté na základě faktur vystavených společností PTÁČEK-velkoobchod, a.s. použil v rámci svých ekonomických činností. Z argumentace žalovaného nelze dovozovat, že by žalobce mohl důkazní břemeno unést toliko v závislosti na předložení položkového rozpočtu; lze však souhlasit se žalovaným, že z předložených důkazních prostředků není patrná souvislost s přijatými doklady, a to zvláště, když u doložených smluv o dílo chybí

detailní položkový rozpočet a na vydaných fakturách není uveden položkový seznam zboží, aby je bylo možné vzájemně porovnat.

46. Vzhledem k výše uvedenému žalobce podle zdejšího soudu v průběhu daňového řízení pochybnosti správce daně nevyvrátil. Žalovaný na základě hodnocení všech důkazních prostředků dospěl ke správnému závěru, že žalobce svá tvrzení neprokázal. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

O nákladech řízení zdejší soud rozhodl 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, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nejblíže 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 18. dubna 2019

David Raus v.r.
předseda senátu