



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 Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **FARMER - PRO s.r.o.**
sídlem Spálená 480/1, Brno
zastoupen 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 18.2.2019, č.j. 6265/19/5200-11432-807689,

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 18.2.2019, č.j. 6265/19/5200-11432-807689, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) – dodatečný

platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013 ze dne 16.1.2018, č.j. 26094/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 176 890 Kč a současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 35 378 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce namítá, že prokázal, že reklamní služby v deklarovaném rozsahu a ceně obdržel; žalobce je přitom povinen prokazovat pouze skutečnosti týkající se obchodní spolupráce se společností Felicite, s.r.o., která tyto služby fakturovala. Žalovaný faktické provedení reklamy žádným způsobem nezpochybnil. Na tuto reklamu bylo reagováno i konkrétními společnostmi, které se poté staly novými zákazníky žalobce.
3. Podle žalobce správce daně protiprávně přenáší důkazní břemeno na zcela jiný subjekt. Skutečnost, že se žalovaný snaží po žalobci požadovat prokázání toho, kdo fakticky reklamu provedl, kdo ji komu fakturoval a kdo fakticky platil společnosti Google, je *a priori* nesplnitelná, neboť žalobce v meritu věci prokazuje pouze to, že vykázanou reklamu nakoupil, a že tyto náklady byly uplatněny ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
4. Pokud žalovaný dovodil, že svědecká výpověď Ing. M. Š. z Felicite, s.r.o. byla velmi obecná, tak na všechny otázky položené správcem daně tento svědek odpovídal zcela přesvědčivě, nijak si neodporoval, a s ohledem na dobu mezi ukončením obchodní spolupráce a provedenou svědeckou výpovědí uvedl i řadu skutečností, které potvrzují žalobcova tvrzení. Otázky správce daně kladl pouze v obecné rovině. Pokud tedy žalovaný požadoval detailnější informace, měl provést svědeckou výpověď opětovně a své dotazy jednoznačně konkretizovat.
5. Žalobce dále namítá, že žalovaný doplnil odvolací řízení o nové skutečnosti a důkazy, které přitom v rámci písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 14.11.2018, č.j. 51122/18/5200-11432-807689, absentují. Žalovaný uvádí zcela nové skutečnosti, na které žalobce mohl reagovat až v žalobě.
6. Podle žalobce si žalovaný neověřil u společnosti Google Ireland Ltd., zda u ní existuje účet vedený jménem žalobce, kdo tento účet spravuje a k tíži jaké a čí platební karty byly platby účtovány. Je velmi pravděpodobné, že v systému Google Adwards byl účet veden na jméno žalobce, avšak platební karta uložená v systému patřila Felicite, s.r.o., která pak s přírážkou za svou správu účtu naúčtovala celou měsíční částku žalobci. Toto vše bylo možno ověřit příslušným dožádáním. Odpověď společnosti Google v rámci mezinárodního dožádání, že nemůže potvrdit, k jakým doménám byly služby poskytnuty, nevylučuje faktické poskytnutí reklamy a už vůbec nevylučuje, že by mohla mít společnost Google evidovány účty na jméno žalobce s uvedením platební karty Felicite, s.r.o. Nadto mezinárodní dožádání provedl správce daně v průběhu roku 2015. Měl tedy dostatek času na řádné zjištění skutkového stavu.
7. Žalovaný se snažil zpochybnit pouze skutečnost, že reklamu dodala Felicite, s.r.o. Tvrzení, že Felicite, s.r.o. nebyla kontaktní pro jejího správce daně, nestačí ke zpochybnění faktické realizace, když navíc provedení všech služeb potvrdil Ing. M. Š. Pokud správce daně uvedl,

že DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o. vlastní B. N. D., že stejná osoba je i v těchto společnostech jednatelem a dle zjištění Interpolu neexistuje, tak tyto skutečnosti mohou pouze zpochybnit tvrzení Ing. M. Š. ve věci výdajů společnosti Felicite, s.r.o., ve věci obchodní spolupráce žalobceva dodavatele s jeho subdodavatelem důkazní břemeno žalobce vůbec netíží. Podle žalobce osoba B. N. D. existuje, neboť všechny jeho tři společnosti (Felicite, s.r.o., DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o.) stále toto jméno v obchodním rejstříku i k dnešnímu dni obsahují jak na pozici jednatele, tak i na pozici společníka. Jednotlivé listiny ve sbírce listin obchodního rejstříku pak obsahují také identifikaci této osoby skrze číslo dokladu totožnosti obsaženého na některých listinách.

8. Správní orgány nijak nezpochybnil platby na bankovní účet Felicite, s.r.o. a je tudíž nelogické, aby žalobce neobdržel žádné protiplnění. Za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 a 2012 proběhla daňová kontrola na DPH, která neshledala žádná pochybení, a to včetně totožných plnění přijatých od Felicite, s.r.o. Snaha žalovaného tuto skutečnost bagatelizovat tvrzením, že se jednalo o namátkové prověřování dokladů, nemá oporu ve spisovém materiálu. Ze zprávy o daňové kontrole č.j. 1907371/14/3306-62563-708309 jednoznačně vyplývá, že se nejednalo o namátkové prověřování dokladů, ale byly kontrolovány doklady všechny, včetně předložených daňových dokladů od Felicite, s.r.o.
9. Pokud jde o náklady na zprostředkovatelskou provizi, tak i tu Ing. M. Š. vypovídal jednoznačně a nikoliv obecně; žalovaný obecnost odpovědí pouze tvrdí, ale neprokazuje. Samotné rozpory, jak žalovaný uvádí, se vztahují pouze ke skutečnostem, které výlučně tíží Felicite, s.r.o. a které nastaly ex post po ukončení obchodní spolupráce se žalobcem. J. R. a Ing. V. M. jednoznačně verifikovali, že k navázání obchodní spolupráce mezi žalobcem a společnostmi AGROTREND HRUŠKY, spol. s r.o. a Mikros-vín, Mikulov, kom. spol. došlo teprve po intervenci Ing. M. Š., který předal na žalobce kontakt. To, že si svědci nevzpomněli na přesné datum navázání kontaktu, nijak nesnižuje věrohodnost jejich tvrzení. Znalost žalobce i Ing. M. Š. svědci potvrdili. Skutečnost, že se Ing. M. Š. představil vlastním jménem a nikoliv pod hlavičkou Felicite, s.r.o. či jiného subjektu, nemá s meritem věci jakoukoliv souvislost, neboť žalobce přijal plnění od Felicite, s.r.o., jejíž bývalý jednatel tuto skutečnost potvrdil. Obdobně svědek V. M. jednoznačně potvrdil, že kontakt se žalobcem byl zprostředkován Ing. M. Š.
10. Žalobce konečně namítá, že v rámci činnosti jeho zástupce byly zjištěny shodné postupy správce daně i žalovaného u dalších daňových subjektů – Ing. P. S., M – BIO s.r.o., PELZ CZ s.r.o., ANC FOD, s.r.o. I v těchto případech správce daně popírá, že k jakémukoliv plnění došlo, a to nejen stran shodného plnění (PPC reklamy), ale také plnění rozdílných. Uvedené subjekty se doposud neznaly, působily na rozdílných trzích a navzájem si nijak nekonkurovaly. Shodný postup u těchto subjektů potvrzuje účelovost postupů správce daně a zjevné selhání finanční správy.
11. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice.
12. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.

14. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

15. 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.).
16. Zdejší 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 bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
17. V projednávané věci je sporné, zda žalobce prokázal přijetí služeb od společnosti Felicite, s.r.o. dle předložených daňových dokladů.
18. V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zaúčtoval a ponechal v daňově účinných nákladech nákup reklamních služeb v systému Google AdWords hrazených formou PPC (angl. *pay per click*), tj. platby za kliknutí, ve výši 609 579 Kč, a dále provize za zprostředkování v celkové výši 310 000 Kč (zpráva o daňové kontrole ze dne 3.1.2018, č.j. 1958238/17/3306-62563-709607).
19. Je třeba předeslat, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takoveto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.10.2014, č.j. 9 Afs 48/2013-32).
20. Zdejší soud rovněž zdůrazňuje závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, týkající se prokazování uskutečnění poskytnutých plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, zejména pokud jde o deklarovaného dodavatele, které byly shrnuty kupř. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.3.2020, č.j. 10 Afs 255/2018-39, tak, že „... ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena... k tomu lze odkázat na judikaturu citovanou stěžovatelem. Podle rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109, Goldfein CZ (šlo o balicí a úklidové práce), samotná skutečnost, že zboží či služby byly pořízeny, sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Naopak daňový subjekt musí prokázat, že „vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů“. Ačkoli je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunesl. Rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018-48, ELIO Slezsko (šlo o úpravu svahu skládky provozované daňovým subjektem), se rovněž zabýval situací, v níž práce neprovedl žádný ze subdodavatelů ve zjištěném

dodavatelském řetězci, faktické provedení prací však zpochybněno nebylo (svah skládky byl upraven). Ani v takovém případě nemohou být výdaje automaticky uznány jen proto, že „někdo dotčené práce provést musel“. Pokud totiž práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech s ohledem na povahu plnění otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdajů, který má být uznán. Krajský soud se tedy mylí v závěru, podle něž je faktický dodavatel služeb, s nimiž se pojí uplatněné výdaje, nevýznamný. Správce daně nepochybil tím, že se zajímal o subdodavatele, které mu označili dodavatelé. Zejména od nich totiž mohl zjistit bližší okolnosti o tvrzených plněních (především jejich rozsahu), k nimž mu samotná žalobkyně neposkytla dostatečně přesné informace. To se mu ale nepodařilo“.

21. Daňový subjekt je povinen prokázat ty skutečnosti, které sám tvrdí; těmi v projednávané věci bylo to, zda zdanitelné plnění v podobě reklamních služeb fakticky bylo uskutečněno, a to tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Správce daně proto vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností v souvislosti s realizací šetřených nákladů (výzva ze dne 23.6.2016, č.j. 1379663/16/3306-62563-709607).

III.A

22. Žalobce k obchodní spolupráci s Felicite, s.r.o. uvedl, že měl předchozí dobrou zkušenost s internetovou reklamou, která přispěla k získání nových obchodních partnerů v oblasti zemědělských komodit a komodit použitelných do bioplynových stanic a že jednal s Ing. M. Š. Doložil mj. smlouvu o dílo o fullservisové spolupráci č. 30102011/F ze dne 30.10.2011 včetně přílohy č. 1, dále přijaté faktury č. 2013037, č. 2013079, č. 2013133 a č. 2013153, objednávky reklamní kampaně na internetu, otisky obrazovek při vyhledávání slovního spojení „nákup a prodej zemědělských komodit“ na www.google.cz, dále materiál „výkonnost sestav“ a „výkonnost klíčových slov“ a reporty s vysvětlením zkratk použitých v sestavách.
23. Žalobce také v reakci na výzvu správce daně uvedl, že Felicite, s.r.o. zajišťovala přípravu, monitoring, aktualizaci a kontrolu kampaní v systémech Google AdWords. Běžná cena za proklik se pohybuje od 5 Kč do 30 Kč, tudíž je adekvátní. Za účelem konkretizace obchodní spolupráce s Felicite, s.r.o. navrhl výslech Ing. M. Š. Dále žalobce upozornil, že faktury za totožná plnění již předložil správci daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob i DPH za zdaňovací období 2011 a 2012, přitom správce daně u nich neshledal žádné nedostatky. Uvedl také, že reklamu nakupuje od roku 2011; v roce 2010 zahájil podnikání a měl pouze několik odběratelů, v roce 2011 došlo díky spolupráci s Felicite, s.r.o. ke zvýšení počtu odběratelů, z nichž největší je Mikros-vín, Mikulov, kom. spol.
24. Správce daně o dodavateli žalobce Felicite, s.r.o. zjistil, že je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, sídlí na virtuálním sídle, správce daně nemá informace o uskutečňování jeho ekonomické činnosti (úřední záznam ze dne 23.8.2017 č.j. 1692405/17/3306-62563-709607). Jediným jednatelem a společníkem tohoto subjektu byl od 19.7.2011 do 3.12.2014 Ing. M. Š., kterého nahradil B. N. D.
25. Správce daně vyslechl Ing. M. Š., který uvedl, že reklamní služby nakoupil od „firem pana D.“ DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. a dalších, jejichž názvy si nepamatoval, a nebyl přímým partnerem společnosti Google. Felicite, s.r.o. měla zajistit vytvoření reklamní kampaně, monitorovat její průběh, spravovat ji a ke konci každého měsíce měla předložit, vysvětlit a zhodnotit dosažené výsledky. Ke způsobu stanovení ceny uvedl, že byla dohodnuta měsíční výše útraty žalobce za PPC reklamu. K dotazu správce daně na

existenci veškerých listinných materiálů o realizované reklamě uvedl, že dokumentace určitě existuje, ale Felicite, s.r.o. ji neměla k dispozici. Platby dodavatelům byly uskutečňovány v hotovosti, účetnictví Felicite, s.r.o. předal novému jednateli a současně společníkovi, kterým se stal B. N. D. (protokol o výsledku svědka ze dne 7.12.2017, č.j. 2015995/16/3306-62563-709607).

26. Správce daně současně zjistil, že DOTPOINT s.r.o. je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, dle obchodního rejstříku sídlí na totožné hromadné adrese jako Felicite, s.r.o., kde se nezdržuje. Jediným jednatelem a společníkem se v září 2012 stal B. N. D. Uvedená společnost v roce 2013 neuskutečňovala žádnou ekonomickou činnost, což vyplývá z daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a z jeho příloh, dle kterých nevykázala žádné výnosy a zaměstnance. Rovněž v příloze k účetní závěrce za rok 2013 uvedla, že nevykazovala žádnou činnost. Za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2013 DOTPOINT s.r.o. nevykázala v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) žádná uskutečněná plnění. Od 15.8.2015 je v registru plátců DPH označena jako nespolehlivý plátec. Dle registru ARES nebylo předmětem její činnosti poskytování služeb souvisejících s webovými portály.
27. Dále správce daně zjistil, že DEEPLAY s.r.o. je pro místně příslušného správce daně nekontaktní a sídlí na tzv. virtuálním sídle. Od 19.7.2011 do 6.9.2012 byl jediným jednatelem a společníkem Ing. M. Š., kterého nahradil B. N. D. s bydlíštěm v Bulharsku. Od 20.6.2016 byla společnosti zrušena registrace k DPH. Dle daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 neměla žádné zaměstnance. Za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 nevykázala v daňových přiznáních k DPH žádná uskutečněná plnění.
28. K osobě B. N. D. bulharské národnosti správce daně prostřednictvím Policie České republiky zjistil, že se osoba tohoto či podobného jména nenachází v bulharských databázích.
29. Správce daně a žalovaný podle zdejšího soudu jednotlivě i ve vzájemné souvislosti zjištěné skutečnosti správně vyhodnotili (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a své závěry o obecnosti a neprůkaznosti žalobcem doložených důkazů dostatečně konkrétně argumentačně podložili. Zohlednili jednak to, že smlouva o dílo k reklamě je zpracována na poskytnutí jakékoli služby či výrobku a ohledně služeb, na jejichž realizaci byla uzavřena, neobsahuje žádnou konkrétní informaci, stejně tak přijaté faktury. Také přílohy přijatých faktur (objednávky, otisky obrazovek, materiály „výkonnost sestav“, „výkonnost klíčových slov“ a „reporty“), jsou velmi obecné a nekonkrétní, neboť např. objednávky se liší pouze fakturačním obdobím a měsíční rozpočtovanou částkou (od 50 000 Kč do 55 000 Kč), otisky obrazovek po vyhledání slovního spojení „nákup a prodej zemědělských komodit“ na www.google.cz jsou naprosto totožné, když obsahují vždy stejný počet vyhledaných výsledků, stejnou délku jejich vyhledání a stejné vyhledané výsledky. Odkaz na žalobce je v každém otisku obrazovky zobrazen vždy na druhé pozici a současně na ostatních pozicích jsou vždy totožné odkazy, přitom z otisků obrazovky nejsou seznatelné žádné časové údaje o jejich vyhotovení, tedy kdy proběhla jednotlivá vyhledávání. Ani materiály „výkonnost sestav“, „výkonnost klíčových slov“ a „reporty“ neobsahují autora, čas jejich vyhotovení a zdroj podkladů, ze kterých byly zpracovány.
30. Kromě toho správce daně zjistil, že přílohy přijaté faktury č. 2013153 vystavené dne 31.10.2013 obsahují údaje i za listopad a prosinec 2013, které tak logicky nemohl mít

žalobce k datu jejího vystavení k dispozici. K materiálu „výkonnost sestav“ správce daně dovodil, že údaje o počtu zobrazení odkazu na reklamu žalobce a o počtu prokliků na ni se u sledovaných tří reklamních sestav v jednom fakturačním období sice v absolutních hodnotách liší, ale poměr mezi těmito hodnotami je u všech reklamních sestav v rámci jednoho fakturačního období naprosto totožný, např. „výkonnost sestav“ za fakturační období od 1.10. do 30.12.2013 obsahuje u sestavy „zemědělství“ poměr mezi počtem zobrazení odkazu na reklamu daňového subjektu a počtem prokliků na ni 14,6, u sestavy „rostliny“ 14,6 a u sestavy „hnojiva“ rovněž 14,6. Správce daně totéž zjistil i v předložených materiálech „výkonnost klíčových slov“, kdy u každého klíčového slova jsou absolutní hodnoty počtů zobrazení a prokliků opět rozdílné, ale jejich poměr je u každého klíčového slova (z celkového počtu 100 slov) v rámci jednoho fakturačního období vždy naprosto totožný. Nadto se tyto poměry výrazně neliší ani mezi jednotlivými fakturačními obdobími tzn. např. v závislosti na ročním období a sezóně v zemědělství, což je nepravděpodobné.

31. Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu vyzval společnost Google Czech Republic, s.r.o. k poskytnutí údajů o reklamě žalobce v systému Google AdWords v roce 2013 a 2014 a o jejím zadavateli, současně k zodpovězení technických otázek při vyhledávání odkazů na www.google.cz; z odpovědi na tuto výzvu správce daně nezjistil žádné nové informace, neboť služby systému Google AdWords poskytuje společnost Google Ireland Ltd. Správce daně již v rámci daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden až červenec 2013 a září až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 provedl mezinárodní dožádání, kdy požadoval konkrétně ověřit, zda byly ve vztahu k doméně www.farmerpro.cz či odvozeným subdoménám v roce 2013 a 2014 poskytnuty služby reklamního systému AdWords a pokud ano, komu a v jaké výši bylo za tyto služby společností Google Ireland Ltd. fakturováno; z odpovědi na mezinárodní dožádání vyplynulo, že společnost Google Ireland Ltd. nemůže potvrdit, jakým doménám byly služby poskytnuty; společnost eviduje účet zákazníka Felicite, s.r.o. za období srpen až prosinec 2014, kterému dle předložených faktur fakturovala blíže nespecifikované služby celkem za 39 315,85 Kč. Se zjištěnými skutečnostmi seznámil žalovaný žalobce písemností „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 14.11.2018, č.j. 51122/18/5200-11432-807689.
32. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené souhlasí s hodnocením správních orgánů, že z předložených dokladů vyplynulo toliko vynaložení nákladů na blíže nespecifikovaná plnění a že placená textová reklama žalobce v systému Google AdWords někdy skutečně umístěna byla; zda vynaložené platby odpovídají skutečně realizovaným plněním, která byla fakturována, a jejich věcná a časová souvislost s dosaženými příjmy, však z těchto dokladů nijak nevyplývají. Žalobce také neprokázal, jaké byly jeho konkrétní požadavky jakožto odběratele reklamní kampaně, o jaké konkrétní služby a ve kterém konkrétním období šlo, jaké byly konkrétní výstupy smluvené spolupráce, současně jaký byl rozsah plnění a jaká byla výše odměny a provize. Žalobce tak ničím neprokázal, že náklady na reklamní služby vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
33. Pokud jde o svědeckou výpověď Ing. M. Š., tak tu zdejší soud souhlasí se žalovaným, že svědek neuvedl žádné konkrétní informace k obsahu, rozsahu, ceně a provizi, přičemž služby nakupoval od subdodavatelů, o kterých bylo zjištěno, že jsou nekontaktní a sídlí na

virtuální adrese a jejichž jednatelem a společníkem byl v roce 2013 B. N. D., který nebyl nalezen v příslušných databázích. Ing. M. Š. nedisponoval žádnými podklady, tyto měli zpracovat právě jím uvedení nekontaktní subdodavatelé, účetnictví Felicite, s.r.o. měl předat novému jednatele a společníkovi, kterým byl právě B. N. D. Ing. M. Š. přitom jako jediný jednatel a společník Felicite, s.r.o., která v roce 2013 neměla žádné zaměstnance, byl jedinou osobou, která deklarované reklamní služby za Felicite, s.r.o. zajišťovala a tudíž jedinou osobou, která ve standardních obchodních případech logicky v nejvyšší možné míře disponuje veškerými relevantními informacemi k obsahu, rozsahu i ke kalkulaci ceny reklamních služeb či provize pro dodavatele, což se nepotvrdilo.

34. Podle zdejšího soudu nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by tento důkaz (výsledkem svědka) tvrzení žalobce neprokázal v důsledku obecných otázek správce daně, případně toho, že by se správce daně na určitou skutečnost svědka netázal. Byl to především žalobce, kdo uvedený výsledek navrhl a u něhož měl zástupce žalobce možnost klást svědkovi otázky. Podle zdejšího soudu správce daně kladl zcela konkrétní otázky ohledně reklamních služeb, spolupráce se žalobcem i subdodavateli, včetně toho, jakým způsobem byla stanovena cena za reklamní služby. Je tedy zcela nepřijatelná i námitka žalobce, že pokud žalovaný požadoval detailnější informace, měl provést svědeckou výpověď opětovně.
35. Zdejší soud nesusouhlasí se žalobcem ani v tom, že by správní orgány kladly žalobci k tíži skutečnosti, ohledně kterých tíží důkazní břemeno pouze Felicite, s.r.o.; bylo na žalobci, aby hodnověrnými důkazními prostředky prokázal, kdy, v jakém rozsahu a za jakou cenu reklamní služby obdržel. Správní orgány nepožadovaly prokazovat skutečnosti nad rámec žalobcovy důkazní povinnosti. Na žalobce sice nelze 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 v tomto směru správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem. Za nepodstatné pak zdejší soud považuje tvrzení žalobce, že Felicite, s.r.o. byla žalobcovým obchodním partnerem již od roku 2011; stejně tak pro unesení důkazního břemene nestačí poukázat na to, jaký předmět podnikání a obory činnosti tento subjekt měl od 13.7.2011 podle rejstříku živnostenského podnikání, a že tyto obory činností korespondovaly s činností, která byla žalobci fakturována.
36. Žalobce ve vztahu k závěrům žalovaného v bodě 63 a 64 napadeného rozhodnutí namítá, že žalovaný doplnil odvolací řízení o nové skutečnosti a důkazy, se kterými žalobce v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 14.11.2018, č.j. 51122/18/5200-11432-807689, neseznámil.
37. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, 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.
38. Pokud jde o závěry žalovaného v bodě 63 napadeného rozhodnutí, tu žalovaný vysvětlil podstatu fungování Google Ads (dříve Google AdWords), a to tak, že se jedná o online reklamní službu, díky které mohou inzerenti dát větší důležitost svojí webové stránce v Google vyhledávání, kdy inzerent zadá, která klíčová slova jsou pro něj důležitá. Google

Ads nabízí textové reklamy ve vyhledávání, grafické obsahové reklamy, videoreklamy na YouTube nebo reklamy v aplikaci pro mobily a úhradu za reklamu mimo jiné formou *pay-per-click* (PPC), tj. platby za kliknutí, k čemuž žalovaný odkázal na internetovou adresu <http://www.ads.google.com>. Při PPC reklamě lze měřit výkon klíčových slov a reklam pomocí míry prokliku CTR (z angl. *click through rate*), která udává, jak často uživatelé na reklamu kliknou, když se jim zobrazí. CTR je poměr mezi celkovým počtem zobrazení internetové reklamy a počtem prokliků na ni vyjádřený v procentech. Maximální cena, kterou je ochoten inzerent zaplatit za proklik, se označuje jako cena za proklik CPC (z angl. *cost per click*). Reálná cena za proklik tedy nikdy nepřekročí hodnotu CPC. Cena za proklik je důležitým parametrem při hodnocení PPC systému a má významný podíl na tom, jestli se kontextová reklama na dané klíčové slovo zobrazí a na jaké pozici. PPC reklamu si může spravovat každý sám po registraci v PPC systému. Systém lze v případě Google AdWords spravovat pomocí speciálního bezplatného programu Google AdWords Editor, rovněž je také možné reklamní kampaně svěřit specializovaným firmám nebo jednotlivcům, k čemu žalovaný odkázal na internetové stránky <http://www.cs.wikipedia.org>.

39. Podle zdejšího soudu žalovaný nijak nepochybil, pokud žalobce s vysvětlením fungování internetové reklamní služby Google Ads resp. jednotlivých parametrů, jak je shrnul v bodě 63 napadeného rozhodnutí, v rámci písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ neseznámil. Nejednalo se podle zdejšího soudu o nové skutečnosti resp. zjištění, které by mohlo být pro žalobce jakkoli překvapivé. Ostatně žalobce ani uvedené závěry žalovaného ohledně fungování placené reklamy nijak nezpochybňuje, neuvádí, v čem jsou nesprávné a nezmiňuje žádná alternativní vysvětlení fungování internetové reklamní služby Google Ads a jejích parametrů. Nadto sám žalobce v průběhu řízení před správcem daně k předloženým fakturám dokládal také dokument „report“, v němž byly vysvětleny zkratky CTR, průměrná cena/CPC, průměrná pozice, cena, zobrazení, prokliky, a tímto dokumentem se zabýval také správce daně na straně 7 až 9 zprávy o daňové kontrole.
40. Pokud jde o bod 64 napadeného rozhodnutí, tu se žalovaný zabýval otázkou, zda záznamy obrazovky skutečně zachycují placenou reklamu žalobce. Zdejší soud zdůrazňuje, že tu žalovaný hodnotí žalobcem doložené záznamy obrazovky, tedy nikoli kupř. nově získané důkazy, s nimiž by žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí nebyl seznámen.
41. Podle žalovaného pouze na dvou otiscích obrazovky (přílohy faktur za první dvě fakturační období, tj. od 7.1.2013 do 28.2.2013 a od 1.3.2013 do 29.5.2013) je celý vyhledaný odkaz na žalobce zvýrazněn žlutým podbarvením jako placená reklama, na dvou dalších otiscích obrazovky však již jako placená reklama zobrazen není, když žluté podbarvení celého vyhledaného odkazu chybí. Žalovaný k tomu také upozornil, že zjistil, že koncem roku 2013 změnil internetový vyhledávač Google.cz formu označení placené reklamy ze žlutého podbarvení na její označení textem „Reklama“ ve žlutém obdélníčku, který je umístěn před příslušným odkazem (k tomu žalovaný odkázal na internetový článek ze dne 10.5.2016 dostupný na adrese <https://404m.com/2016/05/10/google-testuje-oznaceni-reklam-zelene-misto-dosavadni-zlute/>), s tím, že toto z otisku obrazovky za poslední fakturační období (tj. od 1.10.2013 do 30.12.2013) nevyplývá. Žalovaný uzavřel, že předložené čtyři otisky obrazovky rovněž neodpovídají ani tvrzení Ing. M. Š., že reklamní kampaň žalobce byla vyhodnocována měsíčně, ani tvrzení žalobce v odvolání, že sám měsíčně kontroloval SEO (angl. *search engine optimization*, tj. vyhledatelnost

internetových stránek žalobce) a otisky obrazovky prováděl sám, když dle Ing. M. Š. toto zpracovali subdodavatelé.

42. Žalobce k tomu namítá, že odkaz žalovaného na internetový článek ze dne 10.5.2016 nese obecnou informaci, která po prokliknutí přesměruje čtenáře k danému článku na adrese <http://404m.com/2013/11/17/novy-vzhled-reklam-na-google/>, ze kterého plyne, že se jednalo o testovací verzi, která se zobrazila pouze některým uživatelům a nejednalo se tak o konečnou implementaci, což potvrzuje i diskuze pod daným článkem. Podle žalobce poukaz žalovaného na to, že se žlutě podbarvený odkaz žalobce na některých otiscích obrazovek objevuje, ale na jiných nikoliv, prokazuje, že se reklama uskutečnila, když v dotčené době započal Google odstupovat od odkazů reklam se žlutým podbarvením a v roce 2014 od nich upustil úplně, neboť se placená reklama přiblížila vyhledávání organickému (SEO); žalobce tudíž nepředkládal totožné otisky obrazovky, nýbrž rozdílné.
43. Podle zdejšího soudu je v projednávané věci zcela nerozhodné, zda dva žalobcem doložené otisky obrazovky zobrazují reklamu žalobce jako placenou či nikoliv, resp. zda jsou odkazy na internetové stránky na dvou otiscích obrazovek žlutě podbarveny či obsahují žlutý obdélníček se slovem „Reklama“, stejně tak i informace, že Google změnil koncem roku 2013 označení placené reklamy ze žlutého podbarvení reklamy na žlutý obdélníček se slovem „Reklama“. Podle zdejšího soudu již správce daně zcela dostatečným způsobem zpochybnil důkazní hodnotu uvedených otisků obrazovky, když uvedl, že otisky obrazovek po vyhledání slovního spojení „nákup a prodej zemědělských komodit“ na www.google.cz obsahují vždy stejný počet vyhledaných výsledků, stejnou délku jejich vyhledání a stejné vyhledané výsledky; odkaz na žalobce je v každém otisku obrazovky zobrazen vždy na druhé pozici a současně na ostatních pozicích jsou vždy totožné odkazy, přitom z otisků obrazovky nejsou seznatelné žádné časové údaje o jejich vyhotovení. Stejně tak správce daně dostatečným způsobem vyhodnotil doložené materiály „výkonnost sestav“, „výkonnost klíčových slov“, u kterých identifikoval zcela zřejmé nesrovnalosti.
44. Žádný z těchto materiálů tak podle zdejšího soudu neprokázal faktické uskutečnění reklamních služeb pro žalobce resp. jejich přijetí žalobcem a konkrétní rozsah těchto služeb, a žalovaný tak nijak překvapivě nezměnil závěry prvostupňového správce daně a nepochybil, pokud výše uvedené úvahy neuvedl již v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“.
45. Žalovaný v bodě 64 napadeného rozhodnutí také upozornil, že předložené materiály „výkonnost sestav“ a „výkonnost klíčových slov“ obsahují ukazatel míry prokliku CTR, jehož hodnoty neodpovídají hodnotám dle algoritmu výpočtu CTR (počet prokliků/počet zobrazení*100), stejně tak obsahují celkové ceny, jejichž hodnoty neodpovídají hodnotám dle algoritmu výpočtu celkové ceny v systému Google AdWords (počet prokliků*průměrná CPC).
46. Hodnocením žalobcem doložených dokumentů „výkonnost sestav“ a „výkonnost klíčových slov“ se dostatečným způsobem zabýval již správce daně především na straně 20 až 21 a 24 až 25 zprávy o daňové kontrole, který tento důkazní prostředek dostatečným způsobem zpochybnil a rozvedl v tom smyslu, že žalobcova tvrzení neprokazuje. I z toho je zjevné, že se žalovaný řádně zabýval zjištěným skutkovým stavem, resp. přezkoumal řádně argumenty vyslovené již správcem daně, aniž by je pouze převzal.
47. Žalovaný pak podle zdejšího soudu nad rámec dostatečných zjištění správce daně zkoumal i technickou stránku zobrazení odkazů na www.google.cz a pravděpodobnost, že při

vyhledávání slovního spojení „nákup a prodej zemědělských komodit“ se zobrazí po celý rok stejný počet výsledků vyhledání, za stejnou časovou odezvou, a výsledky vyhledání budou na jednotlivých pozicích naprosto totožné tak, jak vyplývá z otisků obrazovky, které žalobce doložil jako přílohy jednotlivých faktur. Výsledky tohoto vyhledávání žalovaný shrnul v tabulce na straně 17 napadeného rozhodnutí; stejně tak je ale uvedl již v písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“.

48. Zdejší soud souhlasí se správnými orgány, že je nepravděpodobné, aby výsledky vyhledávání včetně výsledků placených reklamních odkazů dle otisků obrazovek byly shodné (tj. počet výsledků vyhledání i časová odezva vyhledání a vyhledané odkazy); stejně tak je nepravděpodobný stejný poměr mezi počtem zobrazených odkazů a počtem prokliků na reklamu žalobce u každé reklamní sestavy i u klíčových slov.
49. Stejně tak se žalovaný nad rámec dostatečných jiných zjištění podrobně zabýval žalobcem doloženými materiály „výkonnost klíčových slov“, ze kterých zjistil, že v každé z těchto čtyř sestav doložených k jednotlivým fakturačním obdobím je řada klíčových slov, která s dalšími klíčovými slovy tvoří skupinu, jejímž společným znakem jsou naprosto shodné sledované parametry, tj. nejen maximální cena za proklik (max. CPC), což je podle žalovaného jediné logické, protože tu si stanoví klient sám; je ale zcela nepravděpodobné, že by se uvedené mělo týkat i počtu zobrazení reklamy a počtu prokliků na ni, stejně tak průměrné CPC a celkové ceny, které byly dle žalobcem doložených dokumentů shodné. Dále žalovaný poukázal na to, že stejná klíčová slova, která tvoří skupinu v sestavě jednoho fakturačního období, tvoří takovou skupinu i v sestavách týkajících se dalších fakturačních období, kdy kombinace těchto slov zůstává nezměněna a tato slova pak vykazují v daném fakturačním období naprosto shodné parametry, k čemuž pro názornost na straně 18 napadeného rozhodnutí sestavil tabulku. Tu zdejší soud na argumentaci žalovaného žádné vady neshledává.
50. Žalobce také namítá, že si žalovaný neověřil u společnosti Google Ireland Ltd., zda u ní existuje účet vedený jménem žalobce, kdo tento účet spravuje a k tíži jaké a čí platební karty byly platby účtovány. Pokud společnost Google sdělila, že nemůže potvrdit, k jakým doménám byly služby poskytnuty, nevylučuje to faktické poskytnutí reklamy a to, že by mohla mít společnost Google evidovány účty na jméno žalobce s uvedením platební karty Felicite, s.r.o.
51. Podle zdejšího soudu žalovaný s odkazem na mezinárodní dožádání dostatečným způsobem vysvětlil, že společnost Google Ireland Ltd. neumí ztotožnit poskytované reklamní služby v systému AdWords s konkrétní doménou, na které je příslušná reklama umístěna, přičemž Google Ireland Ltd. nemohla potvrdit, jakým doménám byly služby poskytnuty, když sice eviduje účet zákazníka Felicite, s.r.o., ale pouze ve vztahu k zdaňovacímu období 2014. Žalovaný dostatečným způsobem zdůvodnil, že společnost Google Ireland Ltd. za své služby vždy vystavuje faktury konkrétnímu klientovi (zadavateli reklamy), a nad rámec odkázal na zjištění správce daně v rámci kontroly téhož plnění z hlediska DPH (věc evidovaná u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 38/2019). Google Ireland Ltd. poskytnuté služby vykazuje elektronickém systému VIES (unijní systému výměny informací o DPH), prostřednictvím kterého správce daně také ověřil, že na společnosti DEEPLAY a DOTPOINT nebylo v jednotlivých čtvrtletích roku 2013 a 2014 vykázáno žádné poskytnutí služeb z Irska od společnosti Google Ireland Ltd.

52. Žalovaný tak správně uzavřel, že Google Ireland Ltd. společnosti Felicite, s.r.o., ani společností DEEPLAY s.r.o. a DOTPOINT s.r.o. uvedené služby nefakturovala. Na druhou stranu, žalovaný nijak nezpochybnil, že v nějakém rozsahu byla žalobci reklama na google.cz poskytnuta, ovšem dostatečným způsobem zdůvodnil, že žalobce ničím neprokázal, po jakou dobu, v jakém rozsahu a za jakou cenu měl tyto služby žalobce obdržet. Ani sám žalobce poté ničím neodkládá svoji domněnku, že v systému Google Adwards byl účet veden na jeho jméno, ale platební karta uložená v systému patřila Felicite, s.r.o.
53. Pokud žalobce namítá, že Ing. M. Š. uvedl, že služby prováděl i prostřednictvím společnosti BEREX s.r.o., tak Ing. M. Š. vypověděl, že reklamní služby měla Felicite, s.r.o. nakupovat od BEREX s.r.o. až v roce 2014, nikoliv v roce 2013.
54. Pokud žalobce namítá, že B. N. D. existuje, neboť všechny jeho tři společnosti (Felicite, DEEPLAY a DOTPOINT) stále toto jméno v obchodním rejstříku obsahují, tak k tomu zdejší soud uvádí, že správce daně zjistil, že B. N. D. není v bulharských databázích evidován. To, že tato osoba stále figurovala v obchodním rejstříku, však ničeho nemůže změnit na tom, že žalobce podstatné okolnosti poskytnutí reklamních služeb neprokázal.
55. Pokud jde o námitku, že správní orgány nezpochybnil platby na bankovní účet společnosti Felicite, s.r.o., tak ani z toho nelze podle zdejšího soudu dovozovat, že žalobce obdržel reklamní služby v určité době, v určitém rozsahu a za určitou cenu; skutečnost, že žalobce měl platit jistou částku na účet Felicite, s.r.o., toto nemůže prokázat.
56. Žalobce také namítá, že u něj za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 a 2012 proběhla daňová kontrola na DPH a tato neshledala žádná pochybení, a to včetně totožných plnění přijatých od Felicite, s.r.o.
57. K tomu zdejší soud uvádí, že již žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto argumentaci žalobce vyvrací. Žalovaný dostatečně zdůvodnil, že z průběhu důkazního řízení za předchozí zdaňovací období na DPH i dani z příjmů právnických osob nebyly ve vztahu k Felicite, s.r.o. jakýmkoliv způsobem ověřovány žádné obchodní případy, nebyla provedena svědecká výpověď jednatele této společnosti, ani neproběhla žádná komunikace. Podle zdejšího soudu z konstatování ve zprávě o daňové kontrole č.j. 1907371/14/3306-62563-708309, jak z ní cituje žalobce, že „byly doloženy daňové doklady a záznamní evidence pro účely daně z přidané hodnoty“, nelze dovozovat, že byly kontrolovány také daňové doklady všechny, včetně od společnosti Felicite, s.r.o.
58. Podle zdejšího soudu je ale bez ohledu na výsledky daňové kontroly na daň z příjmů či DPH za zdaňovací období 2011 a 2012, v projednávané věci podstatné to, zda žalobce prokázal v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2013 do 31.12.2013, že náklady na reklamní služby fakturované žalobci společností Felicite, s.r.o. byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 ZDP; to se mu nepodařilo.
59. Pokud žalobce namítá, že správce daně nevyvracel, že by společnost Felicite, s.r.o. nepodala daňová přiznání, nepřiznala daňovou povinnost či tuto neodvedla, tak k tomu zdejší soud uvádí, že skutečnost, že si dotčené subjekty plní své daňové povinnosti, neznamená, že se obchodní případy udály tak, jak žalobce tvrdil, resp., že by ohledně deklarovaných transakcí nenesl důkazní břemeno.

III. B

60. Ve vztahu k nákladům na zprostředkovatelské provize žalobce předně uvádí, že odkazuje na své odvolání a své vyjádření v odvolacím řízení. K tomu zdejší soud se stejnou mírou obecnosti odkazuje na podrobné vypořádání žalobcovy argumentace žalovaným (především str. 20 až 25 a 29 až 31 napadeného rozhodnutí).
61. V daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobce evidoval ve svém účetnictví tři přijaté faktury za zprostředkovatelské provize od Felicite, s.r.o. vystavené v únoru, dubnu a červnu v celkové výši 310 000 Kč. Správní orgány zpochybnily, že žalobce uvedené výdaje vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 ZDP na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
62. Žalobce v žalobě napadá konkrétně to, jakým způsobem správní orgány vyhodnotily skutečnosti plynoucí ze svědeckých výpovědí Ing. M. Š., J. R., V. M. a Ing. V. M., jejichž výsledk žalobce v daňovém řízení navrhl.
63. Ing. M. Š. vypověděl, že kontakty na odběratele žalobce získal za úplatu od dodavatelů DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. a dalších, které doporučil pan D., a že kontakty předal jednatelce žalobce paní Pokorné za ústně dohodnutou provizi. Smlouvy si již sjednával sám žalobce. Kompletní dokumentace Felicite, s.r.o. byla předána při jejím prodeji na konci roku 2014 novému jednatele B. D. (protokol o výsledku svědka ze dne 7.12.2016, č.j. 2015995/16/3306-62563-709607).
64. V. M. uvedl, že v roce 2013 byl obchodním ředitelem společnosti NWT a.s.; seznámil se s Ing. M. Š., který mu dal kontakt na paní P., a to ve věci dodávek vstupních surovin do bioplynových stanic, které vlastnila společnost NWT a.s. Nevěděl o vazbě Ing. M. Š. na Felicite, s.r.o., veškerá jednání probíhala telefonicky, obchodní kontakt mezi NWT a.s. a žalobcem zprostředkoval Ing. M. Š. (protokol o výsledku svědka ze dne 15.2.2017, č.j. 276585/17/3306-62563-709607).
65. J. R. v roce 2013 pracoval jako agronom společnosti AGROTREND HRUŠKY, spol. s r.o. Uvedl, že většinu obchodů zprostředkovával osobně, přesně si nepamatoval, kdy došlo k navázání obchodní spolupráce se žalobcem, obchod probíhal „v obou směrech“, kontakt na žalobce mu dal někdo „na polních dnech nebo seminářích“, dle jeho kontaktu v telefonu to byl pan Š., o předání kontaktu neexistuje písemná či e-mailová korespondence, nebyla sepsána žádná smlouva ani dohoda, při spolupráci se žalobcem jednal s paní P. Felicite, s.r.o. nezná (protokol o výsledku svědka ze dne 9.5.2018, č.j. 1058885/18/3306-62563-705110).
66. Ing. V. M. uvedl, že byl v roce 2013 ředitelem a jednatelem společnosti Mikros-vín, Mikulov, kom. spol. Se žalobcem obchoduje již několik let, zda probíhala spolupráce i v roce 2013, nevěděl, ani nevěděl, kdy proběhl první kontakt. Za žalobce jednala paní S. (dříve P.). Na žalobce dostal kontakt od pana Š., poté žalobce kontaktoval telefonicky a rozjela se spolupráce, neuvedl kdy přesně. Pan Š. s nimi chtěl obchodovat v malém objemu a o to neměli zájem, proto mu dal kontakt na paní P. Pan Š. ho kontaktoval jako první, představil se po telefonu, zda to bylo za firmu, si nepamatuje, kdo měl být odběratelem, jej nezajímalo. E-mailová ani písemná korespondence s panem Š. nebyla, smlouva také sepsána nebyla, neboť neproběhl žádný obchod, kontakt byl předán bezúplatně. Felicite, s.r.o. nezná. V rámci obchodní spolupráce se žalobcem některé komodity dodávali, jiné zase odebírali (protokol o výsledku svědka ze dne 7.6.2018, č.j. 1410680/18/3306-62563-705110).
67. Podle zdejšího soudu se správní orgány svědeckými výpověďmi dostatečným způsobem zabývaly a vysvětlily, proč žalobcova tvrzení neprokazují. Ing. M. Š. sice potvrdil, že

Felicite, s.r.o. zprostředkování poskytovala, ale byla pouze prostředníkem. Žádný jiný svědek nepotvrdil jakoukoliv roli společností DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. či pana D. v deklarovaném zprostředkování, naopak uváděli, že kontakt jim předal Ing. M. Š. Ani jeden svědek neměl povědomost o Felicite, s.r.o. či o skutečnosti, že za ni Ing. M. Š. jednal.

68. Správní orgány rovněž uvedené svědecké výpovědi správně vyhodnotily i v souvislosti s ostatními zjištěními týkajícími se např. smlouvy o spolupráci, faktur přijatých od Felicite, s.r.o. a faktur vystavených pro žalobcovy odběratele, či zjištěními týkajícími se nejen samotné Felicite, s.r.o., ale i jejích údajných obchodních partnerů DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. či pana D., či výsledku dalšího svědka (I. S. z NWT a.s., Mgr. D. Z. z ENAGRO a.s.). K těmto zjištěním přitom žalobce v souvislosti s náklady na zprostředkovatelské služby ničeho nenamítá, pouze tvrdí, že se Ing. M. Š. společností, se kterými žalobce následně obchodoval, nepředstavoval pod hlavičkou Felicite, s.r.o., nýbrž vlastním jménem. Toto sdělení tím spíše nezpochybňuje správnost závěrů správních orgánů, že žalobce ničím neprokázal konkrétní okolnosti zprostředkovatelské činnosti společnosti Felicite, s.r.o. a že tvrzení žalobce neprokázaly ani svědecké výpovědi. Žalobce rovněž nijak nezpochybňuje poukaz žalovaného na zjištění správce daně, že žalobce sám tvrdil, že obchodoval s Mikros-vín, Mikulov, kom. spol. již v roce 2011, ani zjištění, že s AGROTREND HRUŠKY, spol. s r.o. obchodoval již v roce 2012.
69. Pokud i v případě zprostředkovatelských služeb žalobce namítá, že prováděl platby ve prospěch bankovního účtu Felicite, s.r.o., tak ani z toho, že žalobce měl něco Felicite, s.r.o. platit, nelze dovozovat, že žalobce obdržel služby v určité době, v určitém rozsahu a za určitou cenu.

III. C

70. Pokud je o odkaz na shodné postupy správce daně a žalovaného u dalších daňových subjektů, což má podle žalobce značit účelovost postupů a zjevné selhání finanční správy, zdejší soud ani tu nemůže žalobci přisvědčit. Z ničeho podle zdejšího soudu neplyne, že by správce daně a žalovaný vůči žalobci postupovali účelově či neprofesionálně. V nyní projednávané věci je podstatné to, že správní orgány podrobným způsobem vysvětlily, proč žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, provedly k tomu rozsáhlé dokazování a své závěry přesvědčivým způsobem zdůvodnily. Proto zdejší soud ani nedokazoval správními rozhodnutími týkajícími se jiných daňových subjektů.
71. Zdejší soud tedy 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

72. 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 30. března 2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu