



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 8.3.2019, č.j. 10032/19/5300-22444-706385,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 8.3.2019, č.j. 10032/19/5300-22444-706385, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže uvedená rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 26042/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února 2013 ve výši 23 100 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 620 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 26049/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce dubna 2013 ve výši 21 000 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 4 200 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 26053/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce června 2013 ve výši 74 456 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 14 891 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 26058/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce září 2013 ve výši 43 056 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 8 611 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 26069/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce listopadu 2013 ve výši 31 500 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 6 300 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 26075/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce října 2014 ve výši 125 875 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 25 175 Kč;
- platební výměr ze dne 15.1.2018, č.j. 33053/18/3309-51523-711854, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2015 ve výši nadměrného odpočtu 104 363 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. Žalobce coby příjemce reklamy měl řádně vyplněny objednávky, které e-mailem odesílal poskytovateli služby Felicite, s.r.o. Služba byla realizována, což bylo ověřeno nejen výtisky obrazovek, ale pravidelně i jednatelkou žalobce či jeho účetní. 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. Žalobce měl prokazovat pouze to, že vykázanou reklamu od Felicite, s.r.o. přijal, a splnil jak formální podmínky pro nárok na odpočet daně, tak podmínky hmotněprávní ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Své důkazní břemeno přitom žalobce řádně unesl, když předložil všechny důkazní prostředky, které od Felicite, s.r.o. získal, či které si sám obstaral.
4. Pokud žalovaný dovodil, že svědecká výpověď Ing. M. Š. z Felicite, s.r.o. byla velmi obecná, tak s tím žalobce nesouhlasí. Žalovaný měl provést výpověď opětovně, pokud vyžaduje informace, na které se správce daně buď neptal, nebo položil natolik obecnou otázku, že z ní nebylo patrné dovodit, jaké přesné a konkrétní informace požaduje.
5. Žalobce dále namítá, že správce daně i žalovaný popírají předložené důkazní prostředky na základě skutečností zjištěných po téměř čtyřech letech od ukončení obchodní spolupráce.

Žalobce přitom poukázal na to, že se jak celá struktura reklamních kampaní, optimalizace, tak především algoritmů vyhledávání v průběhu těchto let změnily. Dále žalobce odkazuje na rozhodnutí žalovaného ze dne 18.2.2019, č.j. 6265/19/5200-11432-807689, vydané ve věci daně z příjmů právnických osob, kde podle žalobce i přes shodné důkazní prostředky žalovaný dochází k rozdílným zjištěním o shodnosti výtisků obrazovek.

6. Podle žalobce skutečnost, že se podklady projeví jako prefabrikované, ještě nemůže zpochybnit sama o sobě to, že reklama skutečně existovala a že byla poskytnuta společností Felicite, s.r.o. Že plnění fakticky existovalo, je prokázáno otisky obrazovek, současně také objednávkami, provedenými platbami nebo svědeckou výpovědí Ing. M. Š., také samotné sestavy prokazují, že k plnění došlo. Skutečnost, že reklamní systém je založen na jiných standardech, než pouze ceně za jeden proklik, žalobce namítal již ve svém odvolání. Žalovaný tuto skutečnost nijak nevyvrátil.
7. 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 Adwords 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. To 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 to, že by mohla mít společnost Google evidované 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 a mohl tuto společnost dožádat také o zjištění, zda eviduje účty na společnosti DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o., BEREX s.r.o., nebo zda například eviduje účet na jméno jednatele Felicite, s.r.o.
8. Žalovaný faktické provedení reklamy žádným způsobem nezpochybnil, nýbrž se snažil zpochybnit pouze předložené důkazní prostředky v podobě výtisků obrazovek a sestav, což nestačí ke zpochybnění faktické realizace. Nadto 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.; ohledně obchodní spolupráce žalobcova dodavatele s jeho subdodavateli však důkazní břemeno žalobce vůbec netíží. Podle žalobce osoba B. N. D. existuje, přičemž některé listiny ve sbírce listin obchodního rejstříku obsahují také identifikaci této osoby skrze číslo dokladu totožnosti.
9. Správní orgány nijak nezpochybnily platby na bankovní účet Felicite, s.r.o. a je nelogické, aby žalobce, s ohledem na závěry správních orgánů, neobdržel žádné protiplnění. Za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 a 2012 také proběhla daňová kontrola na DPH, která neshledala žádná pochybení, a to včetně totožných plnění přijatých od Felicite, s.r.o.
10. Pokud jde o náklady na zprostředkovatelskou provizi, tak i tu Ing. M. Š. vypovídal jednoznačně a nikoliv obecně; žalovaný obecnost odpovědi 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. Správce daně J. R. a Ing. V. M. vyslechl až po třech letech od zahájení daňové kontroly v rámci odvolacího řízení. Podle žalobce není ani pravdou, že ze svědecké výpovědi Mgr. D. Z. vyplynulo, že prvotní kontakt na žalobce získala ENAGRO a.s. svou vlastní iniciativou; naopak tento svědek ve vztahu k prvotnímu kontaktu uvedl, že neví, jak došlo k navázání obchodní spolupráce.

11. Žalobce také 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.
12. Žalobce konečně namítá, že ve svém vyjádření k výsledku kontrolního zjištění po žalovaném požadoval provedení svědecké výpovědi J. T. Žalobce pouze uvedl další osobu, která plnění kontrolovala; žalobce netvrdil, že byl jediným, kdo dané plnění kontroloval, ani že J. T. byla jedinou osobou, která plnění kontrolovala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že žalobce neprokázal ani samotnou existenci plnění, v rámci vypořádání se s návrhem na provedení svědecké výpovědi však nepopírá prokázání existence plnění, ale rozsahu plnění. Žalovaný si tak nejen sám odporuje, ale nadto odepírá žalobci unést důkazní břemeno. Současně žalovaný požaduje po žalobci důkazní standard, který je *a priori* nesplnitelný. Jestliže společnost Google Ireland Ltd. neeviduje, kterým doménám byly služby poskytnuty, nemohou správní orgány věrohodným způsobem popřít vykázané sestavy, neboť ani správce daně ani žalovaný nemají přístup do systému AdWords. Předložené sestavy byly výsledkem údajů uvedených v tomto systému.
13. Svoji argumentaci žalobce rozhojnil v podané replice.
14. 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

15. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
16. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

17. 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.).

18. 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.
19. V projednávané věci je sporné, zda žalobce prokázal naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH z jím deklarovaných přijatých plnění od společnosti Felicite, s.r.o.
20. 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).
21. 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...“.
22. 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/ zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“). 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.

III. A

23. Žalobce v daňových přiznáních za zdaňovací období měsíce dubna, června, září a listopadu roku 2013, měsíce října roku 2014 a měsíce ledna roku 2015 na základě faktur vydaných dodavatelem Felicite, s.r.o. uplatnil nárok na odpočet daně za nákup reklamních služeb v systému Google AdWords hrazených formou PPC (z angl. *pay per click*), tj. platby za kliknutí, v celkové výši základu daně 1 308 985 Kč.
24. Daňový subjekt je povinen prokázat ty skutečnosti, které sám tvrdí; těmi v projednávané věci bylo to, zda zdanitelné plnění v podobě reklamních služeb v systému Google Adwords (později Google Ads) hrazených formou PPC fakticky bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno na předložených daňových dokladech. Správce daně proto vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností v souvislosti s realizací plnění, u kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet (výzva ze dne 23.6.2016, č.j. 1379663/16/3306-62563-709607).
25. Pokud žalobce namítá, že byl povinen prokazovat pouze to, že reklamu přijal od Felicite, s.r.o. a splnil formální podmínky pro nárok na odpočet DPH i hmotněprávní podmínky ve smyslu ZDPH, tak správní orgány zpochybnily, že uvedené služby žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích v deklarovaném rozsahu a za deklarovanou cenu přijal a že náklady na ně ve tvrzené výši fakticky realizoval.
26. Žalobce v daňovém řízení tvrdil, 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. Žalobce k obchodní spolupráci s Felicite, s.r.o. dále uvedl, 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, rámcovou smlouvu o poskytování služeb č. 20131230 ze dne 30.12.2013 a č. 20131231 ze dne 1.1.2014, a dále ke každé faktuře objednávky reklamní kampaně na internetu, otisky obrazovek při vyhledávání slovního spojení „nákup a prodej zemědělských komodit“ na www.google.cz, materiál „výkonnost sestav“ a „výkonnost klíčových slov“, a dále reporty s vysvětlením zkratk použitých v sestavách.
27. 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.

28. 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.
29. 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, v roce 2014 ještě od společnosti BEREX s.r.o. 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, mají ji dodavatelé nebo subdodavatelé. Platby dodavatelům byly uskutečňovány v hotovosti. Účetnictví Felicite, s.r.o. předal novému jednatele 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).
30. 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 DPH žádná uskutečněná plnění. Od 15.8.2015 je v registru plátců DPH označena jako nespolehlivý plátec.
31. 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 jedním jednatelem a společníkem Ing. M. Š., kterého nahradil B. N. D. s bydlištěm 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 a leden, únor, srpen až prosinec 2014 nevykázala v daňových přiznáních k DPH žádná uskutečněná plnění.
32. Ohledně společnosti BEREX s.r.o. správce daně zjistil, že nevydala pro Felicite, s.r.o. žádné faktury - daňové doklady za PPC reklamu na Google, vztahující se ke komoditám, se kterými obchoduje žalobce. BEREX s.r.o. se následně stala nekontaktní.
33. 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.

34. Správce daně své závěry podrobně rozvedl ve zprávě o daňové kontrole ze dne 2.1.2018, č.j. 1958236/17/3306-62563-709607 (týkající se zdaňovacího období únor, duben, červen, září a listopad 2013 a říjen 2014) a dále ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3.1.2018, č.j. 1958234/17/3306-62563-709607 (týkající se zdaňovacího období leden 2015), které následně žalovaný shrnul na straně 9 až 14 napadeného rozhodnutí, a to mj. též s odkazem na písemnost „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 25.1.2019, č.j. 3515/19/5200-22444-706385, kterou žalovaný vydal po doplnění odvolacího řízení podle § 113 odst. 2 daňového řádu správcem daně.
35. Předně, pokud jde o princip fungování placené reklamy Google Ads, k tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že 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 (k tomu žalovaný odkázal na internetovou stránku <http://www.ads.google.com>). 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. Žalovaný konstatoval, že žalobcem 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), a stejně tak obsahují celkové ceny, jejichž hodnoty neodpovídají hodnotám dle algoritmu výpočtu celkové ceny v systému Google AdWords (počet prokliků*průměrná CPC).
36. Žalovaný s odkazem na zjištění správce daně shrnul, že doložené otisky obrazovek, měly dokumentovat vyhledání pouze jediného slovního spojení „nákup a prodej zemědělských komodit“ na www.google.cz, byť klíčových slov bylo celkem 100. Tyto otisky obrazovek jsou pak v každém z jednotlivých fakturovaných období, tj. v časovém období celých dvou let, totožné. Obsahují vždy stejný počet vyhledaných výsledků, stejnou délku jejich vyhledání – časovou odezvu, a stejné vyhledané výsledky. Rovněž odkaz na internetovou stránku žalobce je v každém otisku obrazovky zobrazen shodně vždy na druhé pozici a současně na ostatních pozicích jsou vždy totožné odkazy. Z jednotlivých otisků obrazovky pak nejsou patrné žádné časové údaje o jejich vyhotovení, tzn., kdy proběhla jednotlivá vyhledávání. Zdejší soud shodně se žalovaným uvádí, že je vysoce nepravděpodobné, aby se v průběhu několika let po zadání klíčového slova „nákup a prodej zemědělských komodit“ žádným způsobem nezměnil vzhled obrazovky, tedy vyhledané webové stránky ani vzhled a pořadí vyhledaných odkazů na vyhledávači Google. Stejně tak je nepravděpodobné, že přibližný počet nalezených výsledků zůstává stejný a že i pořadí, na kterém se zobrazuje odkaz na internetové stránky žalobce (www.farmerpro.cz), je ve všech obdobích po celou dobu pořád stejné.
37. Žalovaný také odkázal na zjištění správce daně, že přílohy přijaté faktury č. 2013153 vystavené dne 31.10.2013 obsahují údaje i za měsíc listopad a prosinec roku 2013, které logicky nemohl mít dodavatel k datu jejího vystavení reálně k dispozici.
38. Pokud jde o materiál „Výkonnost klíčových slov“, ten podle žalovaného v rámci každé ze sestav doložených k jednotlivým obdobím obsahuje řadu klíčových slov, která s dalšími klíčovými slovy tvoří skupinu, jejímž společným znakem je skutečnost, že charakteristiky klíčových slov jako maximální CPC, počet prokliků, počet zobrazení, průměrné CPC a cena, jsou absolutně shodné. Úplně stejná klíčová slova tvořící takovou skupinu v sestavě jednoho období, přitom tvoří takovou skupinu i v sestavách týkajících se dalších období,

kdy kombinace těchto slov zůstává nezměněna a tato slova pak vykazují v daném období shodné parametry. Jednu z takových skupin vždy v každé ze sestav tvoří klíčová slova „nákup a prodej zemědělských komodit“, „ječmen sladovnický“ a „velkoobchod kombinovaná hnojiva“; klíčové slovo „nákup a prodej zemědělských komodit“ mělo v každém z uvedených období stejný počet prokliků, a stejný počet zobrazení, jakož i stejnou průměrnou cenu za klik a stejnou celkovou cenu, jako klíčové slovo „ječmen sladovnický“ a jako klíčové slovo „velkoobchod kombinovaná hnojiva“; žalovaný upozornil, že stejně tak mohlo mít zmíněné klíčové slovo shodné atributy s některým ze zbývajících 97 klíčových slov, nicméně se tak ani v jednom období nestalo, když míra pravděpodobnosti takovéto náhodné shody byla pro zmíněných 97 klíčových slov stejná. Uvedená nepravděpodobná stoprocentní shoda hodnot atributů u týchž klíčových slov v každém ze zkoumaných období dle žalovaného vyvolává pochybnosti o věrohodnosti předložených sestav „výkonnost klíčových slov“, a tudíž i pochybnosti o faktickém uskutečnění PPC reklamy pro žalobce tak, jak je deklarováno předmětnými přijatými fakturami.

39. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, že stejně jako správce daně si ověřoval tvrzení žalobce tak, že prostřednictvím vyhledávacího řádku webového vyhledávače Google zadal v devíti různých dnech v průběhu let 2017 a 2018 výraz „nákup a prodej zemědělských komodit“ Podle žalovaného dle výsledků tohoto vyhledávání se nejen změnil počet zobrazených výsledků (tj. přibližný počet výsledků a čas v sekundách), ale i vizuální vzhled obrazovky a pořadí jednotlivých zobrazených odkazů na vyhledané webové stránky. Pouze v minimálním počtu případů se časová odezva vyhledání opakuje, přitom se ale liší počet výsledků vyhledání či vyhledané odkazy.
40. Žalovaný také upozornil na skutečnost, že materiály „výkonnost sestav“, „výkonnost klíčových slov“ a „reporty“ neobsahují autora, zdroj podkladů, ze kterých byly zpracovány, ani časový údaj o jejich vytištění, a není tak zřejmé, kdy a kým byly vyhotoveny. Sestavy obsahují logo „Google AdWords“ a „Google ADWORDS CERTIFIED PARTNER“, které lze v uvedené podobě vyhledat a stáhnout na internetu, žádná další vazba na společnost Google však zřejmá není. Podle předložených přehledů „výkonnost klíčových slov“ doložených za jednotlivá období, je poměr mezi uvedeným údajem „Zobrazení“ (počet zobrazení odkazu na internetové stránky žalobce) a údajem „Prokliky“ (počet kliknutí na odkaz internetové stránky žalobce) u všech klíčových slov (komodit) pro dané fakturační období stejný; v praxi je taková náhodná shoda nepravděpodobná a de facto nereálná. Totéž pak platí pro shodná zjištění a závěry zjištěné stran přehledu „výkonnost sestav“.
41. Konečně správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení 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 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; žalovaný v napadeném rozhodnutí upozornil, že z ničeho neplyne, za jaké služby za uvedené období v celkové hodnotě 39 315,85 Kč byly vůči Felicite, s.r.o. fakturovány, a z ničeho neplyne, že by se mohlo jednat právě o služby vztahující se k doméně žalobce. Na základě dotazů učiněných prostřednictvím automatizovaného přístupu do elektronického systému informací vedeného ve smyslu čl. 17 bodu 1 písm. a) Nařízení Rady (ES) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty správce daně dne 24.7.2018 ověřil, že na tyto společnosti nebylo v jednotlivých čtvrtletích roku 2013 a 2014 vykázáno žádné dodání služeb z Irska od společnosti Google Ireland Ltd.

42. Pokud jde o svědeckou výpověď Ing. M. Š., tak tu zdejší soud souhlasí se žalovaným, že svědek neuvedl žádné konkrétní informace k poskytovaným reklamním službám; tyto měl přitom nakoupit od nekontaktních subdodavatelů (DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o.), jejichž jednatelem a společníkem byl v roce 2013 B. N. D., o kterém bylo zjištěno, že se v bulharských databázích nenachází, resp. uvedl, že plnění měla Felicite, s.r.o. nakoupit též od BEREX s.r.o., o které však bylo zjištěno, že plnění vztahující se k žalobci společnosti Felicite, s.r.o. neposkytla. Ing. M. Š. nedisponoval žádnými podklady, tyto měli zpracovat nekontaktní subdodavatelé, účetnictví Felicite, s.r.o. předal novému jednatelem a společníkovi, kterým byl právě B. N. D. Ing. M. Š. byl přitom jediným jednatelem a společníkem Felicite, s.r.o. a současně jediným zaměstnancem této společnosti.
43. Zdejší soud se ztotožňuje se žalovaným, že výslech Ing. M. Š. nijak žalobcova tvrzení neprokázal. Podle zdejšího soudu nelze souhlasit se žalobcem, že by tomu tak bylo v důsledku obecných otázek správce daně, případně toho, že by se správce daně na určitou skutečnost tohoto svědka netázal. Byl to především žalobce, kdo uvedený výslech navrhl a kdy zástupce žalobce měl možnost klást svědkovi otázky. Nadto 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 nepřipadná i námitka žalobce, že pokud žalovaný požadoval detailnější informace, měl provést svědeckou výpověď opětovně.
44. Nelze souhlasit 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. Na žalobce sice nelze přenášet povinnost prokazovat skutečnosti týkající se jiných daňových subjektů, to však neznamená, že žalobce netížila důkazní povinnost ve vztahu k okolnostem realizace PPC reklamy, a v tomto směru správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem.
45. Pokud žalobce namítá, že správní orgány popírají předložené důkazy na základě skutečností zjištěných po téměř čtyřech letech od ukončení obchodní spolupráce, tak tím žalobce zpochybňuje závěry správních orgánů ohledně důkazní hodnoty žalobcem doložených sestav a otisků obrazovek.
46. V napadeném rozhodnutí však žalovaný podle zdejšího soudu dostatečně zdůvodnil, že žalobce nevysvětlil, z jakého důvodu by jím zmíněný posun, optimalizace či vylepšení vyhledávání měly zapříčinit právě tu skutečnost, že před rokem 2017 absolutní 100 % shoda vyhledaných výsledků (pořadí, odezva, počet) provedených při šesti různých

vyhledávání v rozptylu dvou let možná byla, avšak po roce 2017 již nikoliv, a vypořádal se s žalobcem odkazovaným materiálem na internetových stránkách, který měl takový závěr žalovaného zpochybnit; současně žalovaný správně upozornil na skutečnost, že z žalobcem doložených otisků obrazovek není nijak seznatelné, kdy byly vytvořeny (k podrobnostem zdejší soud odkazuje na stranu 24 až 25 napadeného rozhodnutí). Zdejší soud proto nepovažuje za relevantní ani další žalobcem uváděné internetové odkazy, jimiž se žalobce snaží zpochybnit uvedené závěry žalovaného a jež mají prokazovat, že se struktura reklamních kampaní, optimalizace a algoritmů vyhledávání změnily poté, co správní orgány ověřovaly žalobcem doložené podklady; těmito internetovými stránkami tak zdejší soud ani nepovažoval za potřebné dokazovat.

47. Zdejší soud souhlasí se správními 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.
48. Pokud žalobce namítá, že v rozhodnutí ze dne 18.2.2019, č.j. 6265/19/5200-11432-807689, týkajícím se daně z příjmů právnických osob (věc evidovaná u zdejšího soudu pod sp. zn. 62 Af 31/2019), žalovaný i přes shodné důkazní prostředky dospěl k rozdílným zjištěním o shodnosti výtisků obrazovek a argumentoval mj. jiným podbarvením textu reklamy, tak podle zdejšího soudu je podstatné, zda v nyní posuzované věci správní orgány dostatečným způsobem vysvětlily, proč žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH a zda se všemi žalobcem doloženými podklady zabývaly; podstatné tedy je, zda závěry správních orgánů v nyní projednávané věci obstojí.
49. Pokud jde o námitku, že reklamní systém je založen na jiných standardech, než je pouze cena za jeden proklik, tu zdejší soud toliko odkazuje na vypořádání uvedené námítky žalovaným, že žalobce nijak nevysvětluje, proč podle doložených materiálů u klíčových slov, u nichž byl detekován stejný počet prokliků, byl vždy v témže období i stejný počet zobrazení; tyto dvě veličiny nejsou na sobě jakkoliv závislé, přičemž preference uživatelů internetu jsou různé a není žádný relevantní důvod, proč by při zadání různého klíčového slova a zobrazení příslušné vyhledané stránky měli uživatelé na webový odkaz žalobce klikat vždy v témže počtu jako při vyhledání slova jiného, a žalobce nijak nevysvětluje ani další z rozporů a nepravděpodobností materiálů „výkonnost sestav“ a „výkonnost klíčových slov“.
50. Pokud žalobce namítá, že poskytnutí reklamních služeb žalobci společností Felicite, s.r.o. bylo prokázáno mj. objednávkami, tak i ty žalovaný v napadeném rozhodnutí hodnotil a uvedl k nim, že objednávky jednotlivá klíčová slova, s nimiž měla být PPC reklama realizována, neobsahovaly, a ani zde nebyla určena přesná cena služby, ať jednotková (za proklik), či celková (strana 13 napadeného rozhodnutí). Současně zdejší soud uvádí, že správní orgány nezpochybnilly platby na bankovní účet společnosti Felicite, s.r.o.; avšak ani z toho, že žalobce měl něčeho Felicite, s.r.o. platit, nelze podle zdejšího soudu dovozovat, že žalobce obdržel reklamní služby v určité době, v určitém rozsahu a za určitou cenu. Pokud jde o tvrzení, že Felicite, s.r.o. poskytuje žalobci již od roku 2011 totožné služby a že žalobce jednal toliko s jednatelem tohoto subjektu, stejně jako odkaz na předmět podnikání a obory činnosti zapsané od 13.7.2011 v rejstříku živnostenského podnikání či jiných internetových stránkách, ve světle zjištění a hodnocení správních orgánů k unesení důkazního břemena žalobce nemůže dostačovat.

51. 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. Podle žalobce 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. Podle žalobce 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. Správce daně mohl také dožádáním zjistit, zda společnost Google Ireland Ltd. eviduje účty vedené na společnosti DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o., a BEREX s.r.o., nebo zda eviduje účet na jméno Ing. M. Š.
52. 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, a nemohla potvrdit, jakým doménám byly služby poskytnuty. Google Ireland Ltd. sice účet zákazníka Felicite, s.r.o. evidovala, ale pouze v období měsíce srpna až prosince roku 2014, přičemž navíc z doložených podkladů ani vyjádření nebylo zjistitelné, jaké služby za toto období v celkové hodnotě 39 315,85 Kč byly vůči společnosti Felicite, s.r.o. fakturovány. Žalovaný dostatečným způsobem zdůvodnil, že společnost Google Ireland Ltd. za své služby vždy vystavuje faktury konkrétnímu klientovi (zadavateli reklamy), přičemž správce daně na základě dotazů učiněných prostřednictvím automatizovaného přístupu do elektronického systému informací podle Nařízení Rady (ES) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty ověřil, že na tyto společnosti nebylo v jednotlivých čtvrtletích roku 2013 a 2014 vykázáno žádné dodání služeb z Irska od společnosti Google Ireland Ltd. Podle zdejšího soudu i s ohledem na ostatních zjištění správních orgánů, jak byla rozebrána výše, lze uzavřít, že správní orgány dostatečným způsobem ověřovaly žalobcova tvrzení. Jestliže i přes aktivitu správce daně bylo obtížné rozklíčovat dodavatelský řetězec, žalobce žádné konkrétní informace o možných subdodavatelích Felicite, s.r.o. neposkytl, a jednotlivé subjekty se stávaly nekontaktními, pak správce daně nepochybil, jestliže nepokračoval v dalším zjišťování rozhodných skutečností v řetězci subdodavatelů Felicite, s.r.o. Tvrzení, že společnost Google Ireland Ltd. mohla mít evidovány účty na jméno žalobce s uvedením platební karty Felicite, s.r.o., je přitom toliko domněnkou, kterou žalobce ničím nedokládá.
53. Žalobce dále namítá, že navrhoval provedení výslechu jeho účetní J. T. Uvádí, že se mělo jednat o další osobu, která plnění kontrolovala. Žalobce ani původně netvrdil, že byl jediným, kdo plnění kontroloval, a ani následně netvrdil, že J. T. byla jedinou osobou, která plnění kontrolovala, jak konstatoval žalovaný.
54. Bez ohledu na skutečnost, zda J. T. měla být další osobou, která kromě žalobce plnění také kontrolovala, zdejší soud konstatuje, že ani její svědeckou výpověď nemohlo být prokázáno tvrzení žalobce, neboť jak upozornil již žalovaný, i pokud by skutečně J. T. kontrolovala PPC reklamu každý měsíc, jak žalobce tvrdil, nemohlo by být svědeckou výpověď zjištěno, v jakém rozsahu bylo plněno, když zmíněná PPC reklama byla založena právě na počtu prokliků a dalších atributech (CTR, průměrná pozice, počet zobrazení), přičemž o těchto skutečnostech nemohla mít J. T. na základě pouhé obhlídky na internetu žádné povědomí, neboť tyto skutečnosti jsou detekovány právě v systému AdWords

společnosti Google Ireland Ltd. Jestliže žalobce v souvislosti s uvedeným závěrem žalovaného poukazuje na skutečnost, že žalovaný nepopírá prokázání existence plnění, ale rozsahu plnění, přičemž však na jiném místě (v bodě 41 napadeného rozhodnutí) dovozuje, že nebyla prokázána samotná existence plnění, tak žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí, jak z něj cituje žalobce, uvedl, že žalobce „...neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění. V daném případě nebyla konkrétně prokázána existence konkrétního předmětu daně ve smyslu ust. § 2 odst. 1 ZDPH a ani rozsah, v jakém mělo být plnění odvolateli poskytnuto“. Z uvedeného však podle zdejšího soudu nelze dovozovat, že by žalovaný popřel skutečnost, že reklama žalobce byla na google.cz někdy umístěna; ostatně to lze dovozovat z žalobcem doložených otisků obrazovky doložených k fakturám, které ale správní orgány vyhodnotily jako shodné a nikoliv vzniklé z různých vyhledávání. Přijetí plnění způsobem podle předložených dokladů však žalobce neprokázal, tedy, jak již bylo uvedeno, v jakém rozsahu a časovém rámci a kým byla reklamní kampaň pro žalobce realizována. Zdejší soud tedy nemůže přisvědčit namítané vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí.

55. Pokud žalobce namítá, že doložené sestavy byly výsledkem údajů uvedených v systému AdWords, přičemž požadavky na důkazní povinnost žalobce jsou nesplnitelné, neboť Google Ireland Ltd. neviduje, jakým doménám byly služby poskytnuty a ani správní orgány samy nemají přístup do systému AdWords a nemohou tak vykázané sestavy věrohodným způsobem vyvrátit, tak tu podle zdejšího soudu sám žalobce sice tvrdí, že nemá přístup do systému AdWords, nicméně současně namítá, že doložené sestavy byly výsledkem údajů uvedených v systému AdWords. K tomu zdejší soud uzavírá, že žalobce ničím neprokázal věrohodnost jím doložených sestav, nadto Ing. M. Š. k dotazu správce daně ohledně důkazních prostředků, které by mohly prokazovat uskutečnění reklamní kampaně z reklamního systému AdWords, např. kontrolní sestavy zobrazení míry prokliků vygenerované ze systému Google, při výslechu uvedl, že Felicite, s.r.o. měla zajistit vytvoření reklamní kampaně, monitorovat její průběh a vést správu kampaně a následně na konci každého měsíce předložit, vysvětlit a zhodnotit dosažené výsledky, přičemž se svými dodavateli byla Felicite, s.r.o. dohodnuta na přílohách zpracovanými dodavateli a tyto přílohy byly součástí vystavených faktur; k přeložení písemností od poskytovatele služeb Google, ze kterých by bylo patrné, kdy a v jakém rozsahu byla reklama zveřejněna, Ing. M. Š. uvedl, že dokumentace existuje, ale že Felicite, s.r.o. ji neměla k dispozici a že tuto mají buď její dodavatelé, nebo jejich dodavatelé.
56. Podle zdejšího soudu tak s ohledem na uvedené není vůbec zjevné, jakým způsobem měly žalobcem doložené sestavy vzniknout (viz také bod 40 tohoto rozsudku). Bylo přitom na žalobci, aby si zajistil, že bude schopen prokázat oprávněnost nároku na odpočet DPH, což se mu nepodařilo. Správní orgány nekladly žalobci k tíži, že Felicite, s.r.o. resp. její jednatel Ing. M. Š. potřebné důkazy nedoložil; žalobce měl možnost věrohodné důkazní prostředky, které si měl za tímto účelem obstarávat, doložit sám, a pokud tak neučinil, jde to k jeho tíži.
57. Pokud žalobce namítá, že B. N. D. existuje, neboť všechny jeho tři společnosti (Felicite, DEEPLAY a DOTPOINT) stále toto jméno v obchodním rejstříku obsahují na pozici jednatele a společníka a jednotlivé listiny ve sbírce listin pak obsahují také identifikaci této osoby skrze číslo dokladu totožnosti na některých listinách, 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.

58. 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.
59. K tomu zdejší soud uvádí, že již žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto argumentaci žalobce vyvrací. Žalovaný uvedl, že u žalobce byla prováděna na DPH kontrola za zdaňovací období měsíce ledna až prosince roku 2011 a měsíce ledna až prosince roku 2012, která byla ukončena dne 8.12.2014, přičemž o této daňové kontrole byla sepsána zpráva č.j. 1907371/14/3306-62563-708309, a ve věci daně z příjmů byla provedena kontrola za zdaňovací období roku 2011 a 2012, o níž byla sepsána zpráva č.j. 1907391/14/3306-62563-708309; podle žalovaného tyto daňové kontroly neprobíhaly auditním způsobem a ze zpráv o kontrole ani ze spisu neplyne, že by žalobce byl vyzván v rámci těchto kontrol k prokázání skutečností ve věci PPC reklamy od dodavatele Felicite, s.r.o. a stejně tak není zřejmé, že by jednatel společnosti Felicite, s.r.o. byl vyslýchán jako svědek. 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 daňové doklady všechny, včetně těch od společnosti Felicite, s.r.o. Podle zdejšího soudu ale bez ohledu na výsledky daňové kontroly daně z příjmů či DPH za zdaňovací období 2011 a 2012, v projednávané věci je podstatné to, zda žalobce prokázal v rámci daňové kontroly DPH za nyní šetřená zdaňovací období oprávněnost nároku na odpočet daně. Lze tak souhlasit se žalovaným, že i kdyby u případné daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností vedených za některá z předchozích zdaňovacích období byly zjištěné skutkové okolnosti případu stejné při stejné důkazní situaci, a správce daně by nepostupoval v souladu s tehdejší hmotněprávní úpravou a nárok na odpočet daně by akceptoval, byl by takový postup zatížen vadou, a v takovém případě nelze po správci daně požadovat, aby stejným způsobem postupoval i poté, co zjistil, že jeho původní výklad odporuje dikci zákona.
60. 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 v rozsahu tvrzeném na daňových dokladech unesl důkazní břemeno (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.8.2019, č.j. 9 Afs 77/2018-55).

III. B

61. Ve vztahu k nákladům na zprostředkovatelské provize žalobce 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. 14 až 22 a 31 až 34 napadeného rozhodnutí).
62. 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 zpochybnilly oprávněnost uplatnění nárok na odpočet DPH ve vztahu k uvedeným plněním.

63. Žalobce v žalobě napadá konkrétně to, jakým způsobem správní orgány vyhodnotily skutečnosti plynoucí ze svědeckých výpovědí Ing. M. Š., J. R., V. M., Ing. V. M. a Mgr. D. Z., jejichž výslech žalobce v daňovém řízení navrhl; výslech J. R., Ing. V. M. a Mgr. D. Z. byl proveden v rámci doplnění odvolacího řízení.
64. 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 jednateři B. D. (protokol o výsledku svědka ze dne 7.12.2016, č.j. 2015995/16/3306-62563-709607).
65. 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).
66. 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).
67. 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).
68. Mgr. D. Z. vypověděl, že nastoupil do společnosti ENAGRO a.s. v květnu 2012, kdy žalobce již byl obchodním partnerem této společnosti. Se žalobcem jednali o obchodech týkajících se kukuřice a řepky. Jednali s paní P. Nevěděl, kdy a jak došlo k navázání kontaktu se žalobcem. Neznal Felicite, s.r.o. (protokol o výsledku svědka ze dne 11.5.2018, č.j. 1075993/18/3306-62563-705110).
69. 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 kontakty získala od svých dodavatelů. Žádný svědek přitom nepotvrdil jakoukoliv roli společností DEEPLAY s.r.o., DOTPOINT s.r.o. či pana D. v deklarovaném zprostředkování. Kromě Mgr. D. Z. svědci

vedli, že kontakt jim předal Ing. M. Š.; Mgr. D. Z. Ing. M. Š. ani nezmněl. Ani jeden svědek neměl povědomost o Felicite, s.r.o. či o skutečnosti, že za ni Ing. M. Š. jednal. Kromě Ing. D. Z. svědci uvedli, že kontakt na paní P. dostali od Ing. M. Š., neuvedli, kdy konkrétně mělo dojít k předání kontaktu na žalobce. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že Mgr. D. Z. uvedl, že neví, jak získala ENAGRO a.s. kontakt na žalobce; Mgr. D. Z. však uvedl, že již v květnu 2012 ENAGRO a.s. se žalobcem obchodovala. Současně žalobce nijak nezpochybňuje závěr žalovaného, že sám v daňovém řízení sdělil, že s Mikros-vín, Mikulov, kom. spol. obchodoval již v roce 2011, ani nezpochybňuje zjištění z jiných daňových řízení, na která žalovaný odkazuje, že s AGROTREND HRUŠKY, spol. s r.o. a ENAGRO a.s. žalobce obchodoval již v roce 2012 (strana 18 až 19 napadeného rozhodnutí). Pokud žalobce namítá, že výslech J. R. a Ing. V. M. provedl správce daně až po téměř třech letech od zahájení daňové kontroly, tak je sice pravdou, že žalobce navrhl výsledky uvedených svědků již v rámci vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a správce daně tyto provedl až v rámci odvolacího řízení, to však nic nemění na skutečnosti, že oba svědci shodně uvedli, že neznali společnost Felicite, s.r.o., znali toliko Ing. M. Š.; skutečnost, že si nevzpomněli na přesné datum navázání kontaktu, je poté nepodstatná s ohledem na výše uvedené, že žalobce s Mikulov, kom. spol. obchodoval již v roce 2011, a s AGROTREND HRUŠKY, spol. s r.o. v roce 2012. Přitom ničeho jiného, než předání kontaktu od Ing. M. Š. (tj. např. další činnost související s uzavíráním obchodů), tito svědci neuvedli.

70. 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.). K těmto zjištěním přitom žalobce ničeho nenamítá, pouze tvrdí, že se Ing. M. Š. společně, 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.
71. 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; skutečnost, že žalobce měl platit jistou částku na účet Felicite, s.r.o., toto nemůže prokázat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.8.2019, č.j. 9 Afs 77/2018-55).

III. C

72. 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 uplatněného nároku na odpočet DPH, provedly k tomu rozsáhlé dokazování a své závěry přesvědčivým způsobem zdůvodnily. Proto zdejší soud ani nedokazoval správními rozhodnutími týkajícími se jiných daňových subjektů.

73. 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

74. 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