



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **PELZ CZ, s. r. o.**, sídlem Chmelník 1157, Zlín, zastoupená JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2018, čj. 48272/18/5300-21443-712165, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 3. 2021, čj. 30 Af 114/2018-59,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalované **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. Za některá z nich neuznal nárok na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), z plnění přijatých od společnosti Felicite, s. r. o. Žalobkyně totiž neprokázala, že jí tato plnění – reklamní služby na internetu, remarketing (oslovování návštěvníků webu na základě jejich dřívější návštěvy) a optimalizace webových stránek pro vyhledávače – byla skutečně poskytnuta. Proto správce daně žalobkyni doměřil celkem jedenácti dodatečnými platebními výměry za měsíce říjen a prosinec 2012, únor až duben 2013, červen, listopad a

prosinec 2013 a leden, duben a květen 2014 daň z přidané hodnoty v celkové výši 417 717 Kč a penále ve výši 83 538 Kč.

[2] Odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměřům Odvolací finanční ředitelství (dále „žalovaný“) zamítlo a všechna napadená rozhodnutí potvrdilo.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem.

[4] Soud přisvědčil žalovanému i správci daně, že se žalobkyni v rozporu s § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nepodařilo prokázat, že k posuzovanému plnění skutečně došlo a v jakém rozsahu, protože měl důkazy předložené žalobkyní za nevěrohodné. Průběh plnění měly například dokumentovat otisky obrazovky zobrazující výsledky ve vyhledávači Google po zadání klíčových slov. Ty však byly pro jednotlivá klíčová slova vždy totožné, ačkoliv mezi jejich pořízením měly uplynout dva roky. Soud považoval za nepravděpodobné, že by se výsledky vyhledávání v tomto vyhledávači za téměř dva roky vůbec nezměnily. Pochybnosti umocňovalo také to, že předložené otisky obrazovky neobsahovaly datum svého pořízení. Žalobkyně dále nepředložila smlouvu, na niž odkazovaly všechny vystavené daňové doklady a jež tak měla zřejmě upravovat vztah mezi žalobkyní a dodavatelskou společností Felicite.

[5] Situaci žalobkyně pak neobjasnili ani její obchodní partneři. Jednatel společnosti Felicite Ing. M. Š. při výslechu uvedl, že služby neposkytovala přímo společnost Felicite, ale její subdodavatelky, které ovšem identifikoval značně nejistě a nepředložil žádné doklady. Ty prý předal novému jednateři, panu B. N. D., osobě bulharské národnosti. Podle bulharských databází ovšem tato osoba neexistuje. Na výzvy správce daně nereagovaly ani údajné subdodavatelské společnosti.

[6] Tvrzení, že se správce daně měl obrátit na společnost Google, aby zjistil, zda neexistuje účet na jméno žalobkyně, považoval soud za absurdní, neboť žalobkyně mohla takový důkaz předložit sama. V daňovém řízení se předpokládá aktivita daňového subjektu.

[7] Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, nepovažoval krajský soud za příslušný, neboť v případě žalobkyně je zpochybněna samotná existence plnění. Závěry uvedeného rozsudku tak na žalobkyni nedopadají. Stejně tak není zcela příslušný ani odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Af 5/2015-82. Prokazování nehmotného plnění po uplynutí několika let může být samozřejmě důkazně problematické, ale žalobkyně v tomto případě nebyla vůbec schopná prokázat smluvní vztah mezi ní a svým dodavatelem. Nadto smlouvu, na niž odkazovaly všechny předložené faktury, nepochybně mohla mít k dispozici. Nejednalo se tedy o žádný „zákeřný“ důkaz.

III. Kasační stížnost

pokračování

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž především namítá, že krajský soud pojímal její důkazní břemeno extenzivním způsobem, což je v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu i s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též jako „Soudní dvůr“ nebo „SDEU“). Stěžovatelka nemohla znát jiné subjekty v dodavatelsko-odběratelském vztahu, protože je to v běžném obchodním styku nezvyklé. Uzavřený obchodní vztah pak měla výlučně se společností Felicite. Pokud není dodáváno zboží, jehož přijetí lze prokázat i jinými způsoby, vzniká objektivní překážka v možnosti unesení důkazního břemene, což s sebou nese rozkol v důkazním standardu mezi přijetím zboží a přijetím služeb. Stěžovatelce jsou tedy k tíži přičítány skutečnosti, které nemohla ovlivnit, a výtky krajského soudu jdou zcela za možnost objektivního dokazování (usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020, ve věci C-610/19; směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, dále jen „směrnice o společném systému DPH“).

[9] Stěžovatelka předložila ucelenou řadu přímých i nepřímých důkazů svědčících o tom, že se plnění fakticky uskutečnilo. O tom, že proběhlo, svědčí i úhrady stěžovatelky na zveřejněný bankovní účet společnosti Felicite, s čímž se krajský soud nevypořádal. Mají-li stěžovatelkou předložené důkazní prostředky vykazovat nestandardní údaje, nelze předpokládat, že by o tom mohla vědět, neboť v běžném obchodním styku k takto detailní analýze nedochází. Nadto nejsou takové údaje bez dalšího ani neobvyklé, neboť reklama tohoto typu bývá pravidelně omezována v rámci „*stanovení si prokliků klíčových slov a jejich maxim*“. Jestliže tedy byly předloženy důkazní prostředky, které zřejmě svědčily o přijetí plnění a až následně se ukázaly jako neprůkazné, nelze nárok na odpočet daně neuznat. Podmínky nároku na odpočet totiž musí být mj. také s ohledem na směrnici o společném systému DPH vykládány tak, že k odmítnutí nároku na odpočet lze přistoupit jen tehdy, jestliže je prokázáno, že došlo k daňovému úniku, plátce se na úniku podílel, případně věděl nebo měl vědět, že jsou jeho plnění součástí takového daňového úniku. To prokázáno nebylo.

[10] Z obecnějších úvah týkajících se zásady neutrality (s odkazy na usnesení Soudního dvora ze dne 4. 6. 2020, ve věci C-430/19, nebo – opětovně – ve věci C-610/19 či na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31) pak stěžovatelka dovozuje, že jestliže nelze s jistotou určit, že plnění neproběhlo, brání právě obecná zásada neutrality daně, aby nárok na odpočet daně nebyl uznán (rozsudek z 31. 1. 2013, C-642/11, bod 43; zmiňovaný rozsudek ve věci C-430/19).

[11] Bylo také možné pokračovat v dokazování, ovšem účet vedený na jméno stěžovatelky v systému Google AdWords ani příslušné platby zjišťovány nebyly. Odpověď společnosti Google Ireland Ltd. navíc krajský soud pochopil nesprávně. Společnost Google nemohla potvrdit, k jakým doménám byly služby poskytnuty, což ovšem faktické poskytnutí reklamy nevylučuje. Poskytovatelé tohoto typu reklamy totiž často nevedou zakázky pod svým jménem, ale pro větší přehlednost pod jmennými účty klientů.

[12] Stěžovatelka dále odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2020, čj. 62 Af 47/2019-102, neboť se věcně shoduje s její situací, ovšem rozhodnuto bylo „opačně“. Krajský soud totiž konstatoval, že plnění bylo zjevně poskytnuto, ačkoliv nelze prokázat jeho rozsah, přičemž takový rozkol je nedůvodný. Stěžovatelka dovozuje, že jde

o skutečnost, která nemohla být uplatněna dříve, což ji podle judikatury Nejvyššího správního soudu činí přípustnou.

[13] Nesprávný je rovněž bod 17 napadeného rozsudku, který se v něm ocitl patrně omylem.

[14] S ohledem na argumentaci rozhodnutími Soudního dvora stěžovatelka závěrem navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku. Protože se však tento návrh vztahuje k námitkám, které Nejvyšší správní soud posoudil jako nepřipustné, soud je z důvodu nadbytečnosti nerekapituluje.

IV. Podstatný obsah vyjádření žalovaného

[15] Výklad krajského soudu ani žalovaného neodporuje závěrům judikatury Soudního dvora o rozložení důkazního břemene. Důvodem neuznání nároku na odpočet nebylo primárně to, že dodavatelé reklamních služeb nereagovali. Stěžovatelce se především nepodařilo prokázat, zda se plnění vůbec uskutečnila, což je ovšem její zákonná povinnost.

[16] Krom prvotních daňových dokladů a evidencí pro účely DPH stěžovatelka předložila pouze otisky obrazovek a tabulky, které ovšem uskutečnění reklamy neprokazují. U otisků obrazovek byly navíc zjištěny zásadní rozpory s tím, co tyto doklady vykazují obvykle. Svědecká výpověď jednatele společnosti Felicite byla obecná a v rozporu s jinými tvrzeními stěžovatelky. Co se týče ověření plnění u poskytovatele reklamy, žalovaný odkazuje na bod 41 napadeného rozhodnutí, z něhož je zřejmé, že se správce daně na společnost Google obrátil a relevantní skutečnosti ověřoval.

[17] Námitky týkající se neutrality daně a rozporu s unijním právem stěžovatelka nevznesla ani během daňové kontroly, ani během soudního řízení, a jsou proto nepřipustné. Z důvodu procesní opatrnosti žalovaný uvádí, že podle Soudního dvora zásada daňové neutrality vyžaduje, aby byl odpočet DPH přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky (viz rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2018, čj. 1 Afs 47/2018-58, body 14 a následující a zde citovaná judikatura). Nebrání tedy tomu, aby příjemci zdanitelného plnění bylo odepřeno odečíst DPH odvedenou na vstupu, pokud splnění těchto podmínek neprokáže. Správce daně stěžovatelce nevyhověl právě proto, že nenaplnila jednu z hmotněprávních podmínek. Stěžovatelka se tedy mívá s rozhodnou argumentací, jestliže namítá, že jí pro odepření odpočtu měl být prokázán daňový podvod. Případná účast na daňovém podvodu je zkoumána a prokazována až po té, co je prokázáno splnění hmotněprávních a formálních podmínek.

[18] Není také pravda, že by správce daně nezjišťoval, zda je u společnosti Google účet vedený na jméno stěžovatelky. Dále rovněž zjišťoval, zda byly společnosti Felicite či doméně stěžovatelky www.pelz.cz v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytnuty služby systému Google AdWords. Společnost Google uvedla, že nemůže potvrdit, jakým doménám byly služby poskytnuty, ale že eviduje účet společnosti Felicite za období srpen až prosinec roku 2014 – tedy jiné, než posuzované v této věci.

pokračování

[19] Ani další odkazy na judikaturu nejsou případné, neboť v této věci správci daně nevznikly pochybnosti pouze o osobě dodavatele předmětného plnění, nýbrž také o skutečnosti, zda plnění bylo vůbec uskutečněno. Rozsudek Krajského soudu v Brně, čj. 62 Af 47/2019-102, se pak s projednávanou věcí neshoduje proto, že v něm společnost Google pro rozhodné období evidovala účet zákazníka a fakturovala mu částky dle přiložených faktur.

[20] Co se týče bodu 17 napadeného rozsudku, předmětem a rozsahem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty i daň z příjmů právnických osob, proto není od věci, že správce daně na základě svých zjištění ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že tyto výdaje nebyly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.

[21] Žalovaný nepovažuje za důvodný ani návrh stěžovatelky, aby Nejvyšší správní soud položil Soudnímu dvoru předběžné otázky, neboť § 72 a § 73 zákona o DPH nejsou v rozporu se směrnicí o společném systému DPH ani s judikaturou Soudního dvora.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatelka prokázala přijetí zdanitelného plnění, jež jí fakturovala dodavatelka, tedy společnost Felicite. Dle předložených daňových dokladů mělo toto plnění spočívat v poskytnutí poradenských, konzultačních a reklamních služeb v oblasti internetové „proklikové“ reklamy. Obdobnou věc s podobným dodavatelským řetězcem posoudil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 21. 9. 2022, čj. 7 Afs 327/2020-41, proto ze závěrů tohoto rozhodnutí podstatně vycházel i v nyní projednávané věci.

[24] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*.

[25] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *„správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.

[26] Stěžovatelka především namítala, že po ní správní orgány i krajský soud vyžadovaly důkazní standard, který je prakticky nesplnitelný, neboť měla prokazovat skutečnosti, jež se týkají jiných subjektů (dodavatelky, případně jejích subdodavatelek), a dále skutečnosti, které je objektivně nemožné prokázat jinak, než předložením dokladů a listin, jež stěžovatelka obdržela od své dodavatelky. Celý dodavatelsko-odběratelský řetězec tak měl být *„bezchybný a dohledatelný“*. Navíc listiny předložené stěžovatelkou coby důkazy byly hodnoceny v rozporu s tím, jak se tyto dokumenty používají v běžném obchodním styku, a s tím, jak se údaje v nich obsažené obvykle interpretují.

[27] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka předložila k prokázání přijetí reklamních služeb od dodavatelky Felicite za jednotlivé měsíce vždy objednávku služeb, fakturu, snímek obrazovky (vyhledávání klíčových slov „stínící systémy“, „venkovní přístřešky“ a „markýzy“ ve vyhledávači Google), report a přehled o výkonnosti sestav a klíčových slov. Uvedené doklady by ve svém souhrnu zpravidla plně postačovaly k tomu, aby stěžovatelka unesla důkazní břemeno stran prokázání, že přijala zdanitelná plnění, z nichž uplatňovala nárok na odpočet. To však pouze za předpokladu, že by správce daně provedeným dokazováním nevyvrátil důvěryhodnost a pravdivost dokladů předložených stěžovatelkou, resp. tyto podstatně nezpochybnil, což podle ustálené judikatury dostačuje. Správce daně podle ní nemusí prokázat, *„že jsou údaje o určitém účetním případě zaznamenány v rozporu se skutečností; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt postačí, pokud správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti. Nemusí proto výslovně popírat, že to bylo tak, jak tvrdí stěžovatelka, ale postačí, že na základě konkrétních – správcem daně vyslovených – skutečností existují pochybnosti o souladu účetnictví se skutečností“* (rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36; podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. dále například rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 19. 11. 2014, čj. 1 Afs 120/2014-34, ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 30. 9. 2015, čj. 2 Afs 193/2015-70, či ze dne 14. 12. 2016, čj. 4 Afs 179/2016-60).

[28] Správce daně označil řadu skutečností, z nichž vyplynuly důvodné pochybnosti, že údaje uvedené na dokladech neodpovídají, respektive nemohou odpovídat skutečnosti, a tyto pochybnosti o předložených dokladech pečlivě vypočítal ve zprávě o daňové kontrole. Zjednodušeně řečeno zjistil, že k fakturám byly ve všech měsících doloženy totožné reporty a otisky obrazovky, na nichž není uvedeno datum hledání a jež obsahují vždy naprosto stejné údaje o počtu výsledků vyhledávání a časové odezvě, jakož i shodné pořadí odkazů. V přehledech o výkonnosti sestav a klíčových slov pak správce daně identifikoval v jednotlivých měsících vždy stejný poměr mezi údaji o počtu „zobrazení“ a počtu „prokliků“ u všech 100 řádků přílohy. Správci daně se jevilo jako nepravděpodobné, že by byl zobrazený odkaz zájemci ve všech případech „prokliknut“ ve shodném poměru a v daném měsíci by se poměr mezi „zobrazením“ a „prokliky“ nijak nelišil. Uvedené podle správce daně nasvědčuje, že tyto údaje jsou výsledkem předem nastaveného vzorce, u něhož stačí například v tabulkovém procesoru Microsoft Excel změnit jednu proměnnou, aby se požadovaným způsobem změnila i všechna ostatní čísla. Z přehledů navíc nebylo patrné ani to, kdo, k jakému dni a na základě jakých dat je vyhotovil. Dále správce daně upozornil na to, že částky uvedené na dokladech nesouhlasí s cenami vypočtenými v přílohách. Podle správce daně nebylo poskytnutí reklamních služeb prokázáno ani výpovědí Ing. M. Š., který byl jednatelem Felicite v rozhodné době, přičemž jeho výpověď označil za nevěrohodnou a velmi obecnou. Svědek si nebyl jistý, kdo reklamu skutečně poskytl (byla zajišťována subdodavately) a neměl ke spolupráci se stěžovatelkou žádné doklady, neboť je předal B. N. D. Uvedl zároveň, že na B. D. nemá telefon a že pan D. pobýval často v zahraničí, proto často jednal s jeho zástupci, kteří se prokazovali plnou mocí. Víc si ovšem nepamatuje. K identitě B. D. bulharský Interpol sdělil, že neexistuje. Při prověřování tvrzených subdodavatelek správce daně zjistil, že společnosti DOTPOINT, s. r. o., a DEEPLAY, s. r. o., sídlí na virtuálních adresách (společnost DOTPOINT má v obchodním rejstříku dokonce zapsáno stejné sídlo jako společnost Felicite) a neposkytují

pokračování

součinnost. Jejich jednatelem byl opět B. N. D., jehož se nepodařilo identifikovat. Ten má současně dle Ing. M. Š. mít všechny doklady společností Felicite, DOTPOINT a DEEPLAY. Z mezinárodního dožádání směřovaného irské daňové správě vyplynulo, že Google Ireland Ltd. nemůže potvrdit, k jakým doménám byly služby Google AdWords poskytnuty, a že společnosti Felicite byly za období srpen až prosinec 2014 vyfakturovány blíže nespecifikované služby v částce 39 315,85 Kč.

[29] S ohledem na předestřené odůvodnění zásadních nesrovnalostí v předložených dokladech, které stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nijak nevysvětlila ani nevyvrátila, a na nemožnost ověřit existenci deklarovaného plnění v dodavatelském řetězci, lze konstatovat, že správce daně kvalifikovaně zpochybnil tvrzení stěžovatelky o realizaci sporných plnění. Bylo tak v souladu s výše uvedenou ustálenou judikaturou na stěžovatelce, aby unesla své důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly tak, jak tvrdí.

[30] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit námitce stěžovatelky, že po ní bylo požadováno prokázat skutečnosti překračující její důkazní břemeno. Krajský soud a daňové orgány po stěžovatelce požadovaly, aby předložila důkazní prostředky osvědčující, že přijala tvrzené plnění, z něhož uplatnila nárok na odpočet. Stěžovatelka však k prokázání plnění předložila pouze důkazní prostředky, jejichž autenticitu a věrohodnost daňové orgány dostatečným způsobem zpochybnily. Nejvyšší správní soud přitom nespátřuje nic zapovězeného či nesplnitelného na požadavku, aby stěžovatelka předložila skutečnou, spolehlivou a věrohodnou dokumentaci dané služby. Pokud si stěžovatelka pořizovala online reklamní službu, jejíž obsah a hodnota se odvíjely od počtu „prokliků“ na její doménu (při zohlednění dalších parametrů), pak se nabízelo zejména průběžné zachycování reklamy v internetovém vyhledávači a předložení výstupů přímo ze systému Google AdWords. Přímá dodavatelka Felicite si však přístup k tomuto systému nezajistila. Její jednatel Ing. M. Š. vypověděl, že výstupy z tohoto systému neměl, neboť nespolečně pracoval přímo se společností Google, ale službu kupoval od dodavatele. Za situace, kdy stěžovatelka akceptovala od své dodavatelky velmi pochybnou dokumentaci služby (což se ukázalo při běžné kontrole vyžadující toliko pozornost, nikoliv nějaké sofistikované praktiky), a sama rezignovala na předložení autorizovaných výstupů ze systému Google AdWords, jde nastalá důkazní nouze plně k její tíži. Jakákoliv osoba jednající s péčí řádného hospodáře by si prověřovala, zda jí skutečně bylo dodáno plnění, za něž pravidelně platila nemalou částku. Pokud to stěžovatelka neudělala, nemohla oprávněně spoléhat na to, že si zajistila dostatek důkazů o svých daňových tvrzeních a bude schopna unést své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Se svou námitkou o nesplnitelném důkazním standardu tedy nemůže být úspěšná.

[31] Kromě zpochybněných dokladů stěžovatelka žádné jiné důkazní prostředky nepředložila. V kasační stížnosti pak upozorňuje na to, že nebylo vyloučeno pokračovat v dokazování, protože nebyl zjišťován její účet u společnosti Google ani platby společnosti Google zaplacené. Nejvyšší správní soud však ze správního spisu ověřil, že toto správce daně zjišťoval, ačkoli to mohla učinit sama stěžovatelka. Otázka nezněla přesně tak, jak si přála stěžovatelka, správce daně v ní však výslovně označil stěžovatelku jako beneficianta služeb a současně uváděl, že není zřejmé, kdo tyto služby fakturoval. (Otázka při výměně informací zněla takto: „*Správce Felicite, s.r.o., vystavoval doklady za služby reklamního*

systemu Google AdWords tuzemskému plátcí PELZ CZ, s.r.o., sídlo: Zlín-Malenovice, Chmelník 1570, VAT ID: CZ25527789, v hodnotách 391 426 CZK za rok 2012, 943 611 CZK za rok 2013 a 852 655 CZK za rok 2014. Tyto služby reklamního systému AdWords měl plátcí Felicite, s.r.o., u GOOGLE IRELAND LIMITED zajistit buď sám, nebo prostřednictvím jiné osoby. Plátcí Felicite, s.r.o., se správcem daně nespolupracuje. Ze systému VIES je zřejmé, že plátcí Felicite, s. r. o., přijal plnění od GOOGLE IRELAND LIMITED, VAT ID: IE6388047V, pouze v období 3. čtvrtletí a 4. čtvrtletí 2014, a to v celkové hodnotě pouze 1 533 EUR (42 050 CZK). Správce daně má pochybnosti o tom, zda se služby reklamního systému AdWords ve vztahu k doméně www.pelzl.cz, případně subdoménám z této domény odvozených, uskutečnily v rozsahu deklarovaném tuzemskému plátcí PELZL CZ, s.r.o. Žádáme o zjištění, zda byly ve vztahu k uvedeným doménám v období let 2012–2014 služby reklamního systému AdWords poskytnuty. Pokud ano, komu a v jaké výši bylo za tyto služby firmou GOOGLE IRELAND LIMITED fakturováno.“) Je tedy zřejmé, že správce daně byl při zjišťování stavu věci poměrně důkladný. Společnost Google pak odpověděla, že nemůže potvrdit, jakým doménám byly služby poskytnuty, ale že eviduje účet společnosti Felicite za období srpen až prosinec roku 2014, které se s posuzovaným obdobím ovšem neshoduje.

[32] Není rovněž pravdou, že by stěžovatelce byly přičítány k tíži skutečnosti, o nichž nevěděla (existence subdodavatelek). Nárok na odpočet nebyl stěžovatelce přiznán z důvodu, že neprokázala uskutečnění plnění, nikoliv proto, že neprokázala celý dodavatelský řetězec, jímž k ní tyto služby putovaly. Poukazovali-li správce daně a žalovaný na subdodávky ze strany nekontaktních osob, pak tím jen zdůvodňovali, že pro ně bylo nemožné rozkrýt dodavatelský řetězec, a odhalit tak eventuálního poskytovatele tvrzené reklamní služby. Jinými slovy, tímto způsobem daňové orgány doložily, že dbaly v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Ani postupné rozkrývání (sub)dodavatelského řetězce totiž neodhalilo žádnou osobu, která by mohla být skutečným poskytovatelem tvrzeného plnění, a nevedlo ke zjištění, jakým způsobem bylo toto plnění poskytnuto. Pakliže by stěžovatelka předložila věrohodné podklady k prokázání toho, že jí byla skutečně poskytnuta tvrzená služba prostřednictvím Google AdWords, pak by zjištění správce daně o „nekontaktnosti“ subjektů v řetězci samo o sobě nemělo dostatečnou sílu zpochybnit existenci plnění. Nelze tak přisvědčit námitce stěžovatelky, že nemožnost ověření skutečného poskytovatele nehmotné služby zakládá pro plátcí daně objektivní nemožnost prokázat existenci plnění, tedy splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet.

[33] Nejvyšší správní soud neshledává ani tvrzený rozpor mezi přezkoumávaným rozsudkem a rozsudkem čj. 62 Af 47/2019-102. Skutkové okolnosti daných věcí se totiž částečně odlišují, neboť ve srovnávaném případě žalobkyně (společnost M-BIO, s. r. o.) předložila rámcovou smlouvu o poskytování služeb se společností Felicite a společnost Felicite měla u společnosti Google účet a fakturovala jí (byť šlo o jiné částky a za jiná období, než tvrdila tamější žalobkyně). Proto (a z dalších důvodů) měl krajský soud v tehdejší věci za zpochybněný mj. rozsah a časové období plnění, nikoli primárně jeho uskutečnění, jako je tomu v nyní souzené věci.

[34] Zmínka o § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle stěžovatelky nepřipadně vložená do napadeného rozsudku v bodě 17, dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu

pokračování

nijak nenarušuje jinak komplexní argumentaci krajského soudu. Jde o dílčí nepřesnost, která nemá vliv na přezkoumatelnost ani zákonnost napadeného rozsudku.

[35] Námitka, že se krajský soud nevyjádřil k otázce, že žalovaný nijak nezpochybnil platby stěžovatelky na bankovní účet dodavatelky Felicite, je nepřijatelná. Stěžovatelka ji totiž neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač jí v tom nic nebránilo (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[36] Nepřijatelná je také námitka, v níž stěžovatelka ze zásady neutrality daně dovozuje, že nelze neuznat její nárok na odpočet jen proto, že nebylo možné ověřit přijetí plnění, pakliže se nejednalo o fiktivní plnění a současně toto plnění mělo nehmotný charakter. Za této situace by podle ní bylo možno neuznat nárok na odpočet daně jen tehdy, pokud by správce daně prokázal, že došlo k daňovému úniku, na němž se stěžovatelka aktivně podílela, či alespoň věděla nebo vědět měla, že dané plnění je takovým daňovým únikem zasaženo. K těmto otázkám požadovala položení předběžné otázky. Vzhledem k tomu, že tyto námitky týkající se zásady neutrality, směrnice o společném systému DPH, odkazů na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i předběžné otázky stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ač mohla, vyhodnotil je Nejvyšší správní soud také jako nepřijatelné.

VI. Závěr a náklady řízení

[37] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 16. prosince 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu