

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Lenky Krupičkové a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **M-BIO s. r. o.**, se sídlem Huštěnovice 407, zastoupen JUDr. Nikolou Jílkovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Drobného 324/72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2020, č. j. 62 Af 47/2019-102,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2019, č. j. 13712/19/5300-22444-706385, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil 12 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 30. 11. 2017, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období leden 2014 až leden 2015 (vyjma května 2014) v celkové výši 126 082 Kč a předepsáno penále v celkové výši 25 216 Kč. Daňové orgány žalobci neuznaly nárok na odpočet z plnění [internetové proklikové reklamy (PPC) v systému Google AdWords] od dodavatele Felicite, s. r. o. (dále též „Felicite“), jelikož podle jejich závěru neprokázal, že mu byla poskytnuta v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Soud přisvědčil

žalovanému, že správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) zpochybnil rozsah a předmět deklarovaných reklamních služeb. Google Ireland Ltd. totiž na dožádání správce daně uvedl dramaticky odlišný časový i finanční rámec poskytování reklamních služeb pro dodavatele žalobce. Pochybnosti o rozsahu realizace reklamní kampaně podle krajského soudu nerozptýlily ani žalobcem předložené podklady a výpověď jednatele dodavatele M. Š. Tvrzení tohoto svědka o poskytování konzultačních služeb nemá oporu v předložených dokladech. Současně nebyl daný svědek při výslechu schopen ve vztahu k jeho dodavatelům uvést, který subjekt a v jakém konkrétním období pro žalobce zajišťoval reklamní kampaň. Správce daně přitom dostál své povinnosti zjistit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně co nejúplněji. Prověřoval rovněž subdodavatele, které ve výpovědi označil M. Š. U dvou z nich výrazně ztížila možnosti správce daně rozklíčovat dodavatelský řetězec jejich nekontaktnost, jakož i skutečnost, že jako jejich jednatel byla zapsána patrně neexistující osoba. Ve faktuře od subdodavatele BEREX s. r. o. (dále též „Berex“) správce daně identifikoval rozpory, které zpochybnily v ní uvedené údaje. Nadto nebyly podle sdělení Google Ireland Ltd. v roce 2014 uvedeným subdodavatelům dodány žádné služby. Za nastalé situace správce daně nepochybil, pokud nepokračoval v dalším zjišťování rozhodných skutečností v dodavatelském řetězci. Povinnost správce daně řádně a co nejúplněji zjistit rozhodné skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu není bezbřehá. Byl to především žalobce, jehož tížila povinnost prokázat okolnosti realizace reklamní kampaně. Podle krajského soudu žalovaný nepochybil ani tím, že neprovedl výslechy odběratelů žalobce. Není totiž sporu o tom, že žalobci v nějakém rozsahu reklama na google.cz byla poskytnuta. Výslechy odběratelů žalobce tak mohly prokázat pouze to, že na portálu google.cz byla zobrazována reklama žalobce, nikoliv objasnit rozsah a způsob realizace reklamní kampaně.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítl, že krajský soud pojímal jeho důkazní břemeno extenzivním způsobem, což je v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu i judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Stěžovatel nemůže prokazovat jiné skutečnosti, než tvrdil ve svém přiznání. Znal přitom pouze svého dodavatele, který se prezentoval jako přímý faktický poskytovatel PPC reklamy a měl k této činnosti živnostenské oprávnění. Stěžovateli jsou tak k tíži přičítány skutečnosti, o nichž nevěděl a nemohl je ani nijak objektivně ovlivnit. Není přitom sporu o tom, že přijaté plnění nebylo fiktivní. O tom, že proběhlo v daném čase a rozsahu svědčí i úhrady stěžovatele na zveřejněný bankovní účet dodavatele, neboť stěžovatel by nehradil za plnění, která neobdržel. S touto námitkou se krajský soud nevypořádal. Výslech navržených svědků pak mohl prokázat, v jakém konkrétním období a na jakém portále byla reklama viděna. Jejich neprovedením byla stěžovateli odepřena možnost unést důkazní břemeno. Hodnocení výpovědi M. Š. bylo provedeno nesprávně a selektivně. Správce daně mu kladl obecné dotazy a nepožadoval sdělení podrobností či vysvětlení. Nesprávné jsou též závěry týkající se obchodní spolupráce Felicite s Berex, které byly učiněny, aniž by byl vyslechnut jednatel Berex a prověřeni jeho dodavatelé, kteří jsou známí. Závěry ze zprávy o daňové kontrole u Berex, na něž odkazoval krajský

soud, jsou zcela novou skutečností, s níž stěžovatel nebyl seznámen. Krom toho krajský soud překročil svou přezkumnou roli a zpochybnil jiné otázky než žalovaný (časový rozsah). Dále stěžovatel zdůraznil princip neutrality DPH, který podle něj mohl být postupem daňových orgánů narušen. Nebylo totiž prokázáno, že by Felicite neodvedla daň na výstupu. Podle něj je v rozporu se zásadou neutrality daně, aby byl odepřen nárok na odpočet v situaci, kdy se pochybnosti váží pouze k rozsahu přijatého plnění, které je nehmotného charakteru. To je třeba zohlednit při posuzování hranice důkazního břemene daňového subjektu. Stěžovatel odkázal na rozsudky SDEU ze dne 3. 9. 2020, C-610/19, ze dne 8. 5. 2019, C-712/17 a ze dne 4. 6. 2020, C-430/19, v nichž SDEU apeloval na zachování zásad neutrality daně a proporcionality i v situaci, kdy je prokázána fiktivnost plnění, pakliže výsledkem obchodů není daňový únik. Současně stěžovatel zdůraznil, že přijaté plnění není hmotné povahy, pročež je zde objektivní překážka pro unesení důkazního břemene ve srovnání s přijetím zboží. Dovodil, že v situaci, kdy bylo prokázáno přijetí plnění, nelze neuznat nárok na odpočet jen proto, že se nepodařilo ověřit faktický rozsah plnění, protože nebyl prokázán prvotní dodavatel. Nárok lze odepřít pouze tehdy, bylo-li současně prokázáno, že došlo k daňovému úniku, na kterém se příjemce plnění podílel nebo mohl a měl vědět, že je plnění únikem zasaženo. K tomu navrhl položit SDEU několik předběžných otázek. V závěru stěžovatel zopakoval, že na něj krajský soud kladl s ohledem na předmět plnění (prokliková reklama) neunesitelný důkazní standard vyžadující postavit najisto a nade vši pochybnost uskutečnění plnění i jeho rozsah. Založil tak nerovnost stran, neboť správci daně stačí prokázat pochybnosti o účetnictví a rozsahu fakturovaného plnění. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatel nebyl povinen prokazovat skutečnosti mimo sféru jeho vlivu. Jeho povinností bylo vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že přijal zdanitelné plnění od Felicite v deklarovaném rozsahu a ceně. Prokázání formálních a hmotněprávních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet ostatně požaduje i judikatura SDEU. Pouze pokud se tak stane, lze se zabývat otázkou možné existence podvodu na dani. Hmotněprávní podmínka zahrnuje prokázání faktického uskutečnění plnění tak, jak je uvedeno na dokladu. Stěžovatel však neodstranil pochybnosti správce daně stran toho, po jak dlouhou dobu a v jakém rozsahu mu byla PPC reklama poskytnuta. Tím se jeho případ liší od věci C-610/19, v níž nebylo pochyb o existenci plnění a jeho pořízení. Podle žalovaného nestačí k prokázání faktického uskutečnění plnění to, že někdo viděl reklamu na internetu, případně že klikl na danou internetovou stránku. Krajský soud rovněž hodnotil správně výpověď jednatele Felicite, po němž správce daně požadoval, aby podrobně popsal, jak probíhalo poskytování reklamy. V případě subdodavatele Berex správce daně provedl šetření stran poskytnutí reklamy, avšak výsledek prohloubil jeho pochybnosti. Již ve svém rozhodnutí přitom žalovaný podpůrně odkazoval na zprávu o daňové kontrole u Berex. Porušení zásady neutrality se pak podle žalovaného nemůže dovolávat ten, kdo neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet. Stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu, v jakém si uplatnil nárok na odpočet daně. Tím se jeho případ liší od těch, kterými se zabýval SDEU v odkazované judikatuře týkající se podvodů

na DPH v řetězových transakcích či fiktivních plnění. Krajský soud se podle žalovaného řádně vypořádal se žalobními námitkami. Daňový subjekt je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti tak, aby o souladu faktického stavu se stavem formálně právním nepanovaly rozumné pochybnosti. Splnění hmotněprávních podmínek je třeba prokázat i v případě plnění nehmotné povahy. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatel prokázal přijetí zdanitelného plnění, které mu fakturoval dodavatel Felicite. Dle předložených daňových dokladů mělo toto plnění spočívat v poskytnutí poradenských, konzultačních a reklamních služeb v oblasti internetové proklikové reklamy (PPC reklama).

[8] 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*.

[9] 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*.

[10] Stěžovatel především namítl, že po něm správní orgány i krajský soud vyžadovaly důkazní standard, který je prakticky nesplnitelný, neboť měl prokazovat skutečnosti, jež se týkají jiných subjektů (dodavatelů, případně subdodavatelů svého dodavatele), případně skutečnosti, které je objektivně nemožné prokázat jinak, než předložením dokladů a listin, které obdržel od svého dodavatele (časový rámec a rozsah reklamy, množství prokliků).

[11] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel předložil k prokázání přijetí reklamních služeb od dodavatele Felicite rámcovou smlouvu o poskytování služeb a dále za jednotlivé měsíce vždy objednávku služeb, fakturu, snímek obrazovky, reporty, přehledy o výkonnosti sestav a klíčových slov a doklad o úhradě služeb. Uvedené doklady by ve svém souhrnu zpravidla plně postačovaly k tomu, aby stěžovatel unesl důkazní břemeno stran prokázání, že přijal zdanitelná plnění, z nichž uplatňoval nárok na odpočet. To však pouze za předpokladu, že by správce daně provedeným dokazováním nevyvrátil důvěryhodnost a pravdivost dokladů předložených stěžovatelem, 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36; podrobněji k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení srov. dále například rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-124, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 1 Afs 120/2014-34, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, či ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60).

[12] Správce daně přitom označil řadu skutečností, z nichž vyplynuly důvodné pochybnosti, že údaje uvedené na dokladech neodpovídají, respektive nemohou odpovídat skutečnosti. Tyto pochybnosti o předložených dokladech shrnul především na stranách 28 až 36 zprávy 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 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 klíčových slov a nebylo z nich ani patrno, kdo a k jakému datu je vyhotovil. Dále správce daně upozornil na to, že účtované částky byly každý měsíc neobvykle přesně stejné (50 000 Kč bez DPH, pouze v lednu 2014 se jednalo o částku 50 391 Kč), ačkoliv se účtovaná částka měla odvíjet od počtu kliknutí vynásobených aktuální cenou stanovenou tržním mechanismem na google.cz. Správce daně vyslovil podezření, že podklady, jimiž mělo být doloženo poskytnutí služby, byly vytvořeny uměle na základě předem nastaveného vzorce. Podle správce daně nebylo poskytnutí reklamních služeb prokázáno ani výpovědí M. Š., který byl jednatelem Felicite v rozhodné době. Jeho výpověď označil za nekonkrétní. Svědek nevěděl, kdo reklamu skutečně poskytl (byla zajišťována subdodavatelsky) a neměl žádné doklady ke spolupráci se stěžovatelem, neboť tyto předal B. N. D., přičemž k identitě této osoby bulharský Interpol sdělil, že neexistuje. Při prověřování tvrzených subdodavatelů správce daně zjistil, že korporace DOTPOINT s. r. o. a DEEPLAY s. r. o. sídlí na virtuálních adresách a neposkytují součinnost. Jejich jednatelem byl opět B. N. D., jehož se nepodařilo identifikovat. Subdodavatel Berex se stal nekontaktní v průběhu postupu k odstranění pochybností vedeného za zdaňovací období leden až prosinec 2014.

[13] S ohledem na předestřené odůvodněné zásadní nesrovnalosti v předložených dokladech, které stěžovatel v průběhu daňové kontroly nijak nevysvětlil a nevyvrátil, a na nemožnost ověřit existenci deklarovaného plnění v dodavatelském řetězci, lze konstatovat, že správce daně kvalifikovaně zpochybnil tvrzení stěžovatele o realizaci sporných plnění. Bylo tak v souladu s výše uvedenou ustálenou judikaturou na stěžovateli, aby unesl své důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly tak, jak tvrdí.

[14] Teprve v odvolání stěžovatel předestřel své výhrady proti správcem daně označeným nesrovnalostem v předložených dokladech. Žalovaný doplnil na základě odvolacích námitek dokazování o výsledky mezinárodního dožádání směrovaného irské daňové správě. Z její odpovědi vyplynulo, že Google Ireland Ltd. nemůže potvrdit, k jakým doménám byly služby Google AdWords poskytnuty, že zákazníkovi Felicite byly vyfakturovány za období srpen až prosinec 2014 blíže nespecifikované služby v částce

39 315,85 Kč a že společnostem Berex, DOTPOINT s. r. o. ani DEEPLAY s. r. o. nebyly v rozhodném období fakturovány žádné služby. Dále žalovaný doplnil výsledky zkušebního vyhledávání, z nichž vyplynulo, že se při opakovaném hledání týchž klíčových slov zobrazuje vždy různý počet výsledků vyhledávání, časová odezva i pozice odkazů. Do podkladů rozhodnutí zařadil taktéž vybrané podklady ze spisu daňové kontroly provedené u společnosti Berex (zprávu o daňové kontrole a fakturu na Felicite za listopad 2014 týkající se klíčových slov, které měly být předmětem PPC reklamy objednané stěžovatelem, k níž byly přiloženy přehledy výkonnosti sestav a klíčových slov), z nichž vyplynuly rozpory mezi doklady předloženými při daňové kontrole Berex a těmi, které předložil stěžovatel.

[15] Po seznámení se se spisovým materiálem Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že po něm bylo požadováno prokázat skutečnosti překračující jeho důkazní břemeno. Krajský soud a daňové orgány po stěžovateli toliko požadovaly, aby předložil důkazní prostředky osvědčující, že přijal tvrzené plnění, z něhož uplatnil nárok na odpočet. Je přitom lhostejno, zda krajský soud výslovně hovořil rovněž o prokázání časového rámce reklamy, neboť se jedná toliko o jeden aspekt rozsahu plnění, jehož přijetí měl stěžovatel prokázat. Stěžovatel však k prokázání plnění předložil pouze důkazní prostředky, jejichž autenticitu a věrohodnost daňové orgány dostatečným způsobem zpochybnily. Nejvyšší správní soud přitom nespatřuje nic zapovězeného či nesplnitelného na požadavku, aby stěžovatel předložil skutečnou, spolehlivou a věrohodnou dokumentaci dané služby. Pokud si stěžovatel pořizoval online reklamní službu, jejíž obsah a hodnota se odvíjely od počtu prokliků na jeho doménu (při zohlednění dalších parametrů), pak se nabízelo zejména průběžné zachycování reklamy na internetovém vyhledávači a předložení výstupů přímo ze systému Google AdWords. Přímý dodavatel Felicite si však přístup k tomuto systému nezajistil. Jeho bývalý jednatel M. Š. vypověděl, že výstupy z tohoto systému měli zřejmě (sub)dodavatelé Felicite a že je od nich po dohodě se stěžovatelem nepožadoval. Za situace, kdy stěžovatel akceptoval od svého dodavatele toliko velmi pochybnou dokumentaci služby (což se ukázalo při běžné kontrole vyžadující toliko pozornost, nikoliv nějaké sofistikované praktiky), a sám rezignoval na předložení autorizovaných výstupů ze systému Google AdWords, jde však nastalá důkazní nouze plně k jeho 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 stěžovatel neudělal, nemohl oprávněně spoléhat na to, že si zajistil dostatek důkazů o svých daňových tvrzeních a bude schopen unést své důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Se svou námitkou o nesplnitelném důkazním standardu tedy nemůže být úspěšný.

[16] Kromě zpochybněných dokladů stěžovatel žádné jiné důkazní prostředky nepředložil. V kasační stížnosti pak opakovaně upozorňuje na to, že navrhoval výslech svých obchodních partnerů, což daňové orgány i krajský soud nesprávně odmítly. Nejvyšší správní soud se nicméně shoduje s posouzením daňových orgánů a krajského soudu, že prostřednictvím uvedených svědeckých výpovědí nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti. Stěžovatel navrhl výslechy svých obchodních partnerů k tomu, aby potvrdili, že jej vyhledali prostřednictvím google.cz, kde se doména stěžovatele nacházela na předních místech. I pokud by oslovení čtyři obchodní partneři potvrdili, že se v určitou chvíli zobrazila doména stěžovatele ve vyhledavači při zadání klíčových slov do vyhledávacího řádku na privilegované pozici, nemohl by tímto být prokázán skutečný

rozsah plnění, které mělo být stěžovateli prostřednictvím Google AdWords poskytnuto a za něž zaplatil (obsah a hodnota plnění se odvíjely především od počtu prokliků). Svědectví o tom, že navázání obchodního kontaktu předcházelo vyhledání stěžovatele na předních místech na google.cz, tedy o poskytnutí a obsahu tvrzené služby skutečně dostatečně nevypovídá.

[17] Není rovněž pravdou, že by stěžovateli byly přičítány k tíži skutečnosti, o nichž nevěděl (existence subdodavatelů). Nárok na odpočet nebyl stěžovateli přiznán z důvodu, že neprokázal skutečné přijetí služby v tvrzeném rozsahu (viz výše), nikoliv proto, že neprokázal dodavatelský řetězec, jímž k němu tyto služby putovaly. Poukazovali-li správce daně a žalovaný na subdodávky ze strany nekontaktních osob, pak tímto toliko 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 stěžovatel předložil věrohodné podklady k prokázání toho, že mu 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 stěžovatele, že nemožnost ověření skutečného poskytovatele nehmotné služby zakládá pro plátce daně objektivní nemožnost prokázat existenci plnění, tedy splnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet.

[18] Stěžovateli je možno přisvědčit, že se krajský soud výslovně nevyjádřil k dílčí námitce, že žalovaný nijak nezpochybnil platby stěžovatele na bankovní účet dodavatele Felicite, které by nedávaly smysl, pokud by stěžovateli nebylo poskytováno adekvátní protiplnění. Nelze však tvrdit, že by krajský soud problematiku významu plateb pro prokázání existence tvrzeného plnění pominul. Krajský soud zpochybnil průkaznost fakturace ze strany Felicite především v odstavcích 10 a 12 napadeného rozsudku. Poukázal na to, že stěžovatel byl ochoten hradit každý měsíc 50 000 Kč bez DPH, přičemž sestavy, které od Felicite obdržel, vždy obsahovaly jako celkovou cenu prokliků na Google AdWords právě částku, která se shodovala s tou, kterou mu následně fakturovala Felicite. Pokud tedy dodavatel Felicite neposkytoval tvrzenou službu bez marže, což je obtížně představitelné, zcela evidentně do těchto sestav zasahoval a nelze je považovat za autentické (vytvořené aplikací Google AdWords či jejím provozovatelem). V dalším textu se krajský soud pozastavil nad stále stejnou hodnotou fakturované částky a absencí jakékoliv změny klíčových slov v sestavách, což neodpovídá legendě dodavatele o konzultování výsledků reklamní kampaně a poradenství ohledně jejího dalšího směřování. V neposlední řadě poukázal na to, že faktura za únor 2014 byla vystavena již 3. 2. 2014, ačkoliv fakturovaná částka měla vycházet z počtu prokliků za uplynulý měsíc. Uvedené úvahy pak vyústily v závěr krajského soudu v bodě 13 napadeného rozsudku, že správce daně „*přesunul důkazní břemeno zpět na žalobce a žalobcem předložené faktury nebyly dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH (...).*“ S ohledem na předchozí text je třeba pod zde uvedeným pojmem „*faktury*“ rozumět veškeré podklady, které stěžovatel do té doby předložil, tedy i potvrzení o provedených platbách na účet dodavatele. Ani Nejvyššímu

správnímu soudu ostatně není zřejmé, z čeho plyne neochvějná jistota stěžovatele, že uhradil částku, která odpovídala reálně poskytnutému protiplnění. Jak opakovaně zdůrazňuje sám stěžovatel, povaha služeb byla nehmotná (virtuální) s tím, že stěžovatel i dodavatel uvedli, že fakturovaná částka se odvíjela od počtu prokliků. Prokázání poskytnutí obsahu takové služby tedy vyžadovalo především kvalitní a spolehlivé nepřímé důkazy. Stěžovatel přitom od dodavatele jako potvrzení o obsahu plnění obdržel každý měsíc tutéž kopii snímku obrazovky zachycujícího reklamu ve vyhledavači a dále toliko prefabrikovanou sestavu, do níž dodavatel evidentně zasahoval, a která tak s nejvyšší pravděpodobností vůbec neodpovídá skutečnosti.

[19] Nejvyšší správní soud neshledal ani namítané selektivní hodnocení důkazů ve vztahu k výpovědi M. Š. V případě dodání cukrovarnických řízků správce daně uznal nárok na odpočet stěžovatele nejen na základě této výpovědi, jak se snaží navodit stěžovatel. Krom M. Š. byly vyslechnuty další osoby, které potvrdily jak dodání, tak uskladnění a dopravu cukrovarnických řízků do bioplynové stanice (Z. H., B. F.). Dodání cukrovarnických řízků se tedy stěžovateli podařilo prokázat na základě bezrozporných výpovědí několika svědků. V případě provedení reklamy naproti tomu vypovídal pouze M. Š., přičemž kasační soud má ve shodě s krajským soudem za to, že tato svědecká výpověď nebyla způsobilá odstranit pochybnosti o poskytnutí reklamy. Tuto nezpůsobilost pak nelze přičítat tomu, jak správce daně vedl výslech, ale tomu, jak se svědek distancoval od plnění, které údajně poskytoval (reklamní služby měl nakupovat od dalších partnerů, neměl k dispozici dokumenty ze systému Google AdWords ani nevěděl, kdo je má, plnění prakticky spočívalo jen v předání výstupů obdržených od dalších dodavatelů, za něž jednal B. N. D., kterému předal podklady o spolupráci i účetnictví Felicite).

[20] Stejně tak je třeba odmítnout námitku stěžovatele, že zjištění vyplývající z daňové kontroly Berex jsou pro něj novou skutečností. Příslušné podklady jsou součástí správního spisu (odvolacího), přičemž žalovaný v bodě 35 seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1. 3. 2019 stěžovatele informoval o tom, že tyto podklady obdržel a činil z nich konkrétní závěry. Krom toho, že poukázal na rozpory mezi doklady předloženými při daňové kontrole Berex a těmi, které předložil stěžovatel, informoval žalovaný stěžovatele, že ze zprávy o daňové kontrole společnosti Berex vyplývá, že měla zmíněnou reklamu nakoupit od společnosti PP Investments s. r. o., která se svým správcem daně nekomunikuje a nepodává daňová přiznání. Stěžovatel byl tedy řádně uvědomen o tom, že součástí jeho spisu se staly rovněž podklady z daňové kontroly Berex, včetně zprávy o daňové kontrole a nic mu nebránilo se s těmito seznámit a reagovat na ně adekvátním způsobem již v daňovém řízení nebo v žalobě. Krajský soud pak pouze poukázal na jeden ze závěrů uvedené zprávy o daňové kontrole, který obsahově navazoval na konstatování žalovaného, že společnost PP Investments s. r. o., od níž měla Berex nakoupit reklamu, není kontaktní a nepodává daňová přiznání. Ke společnosti V&K Invest Group s. r. o. možno dodat, že tato dodávala Berex jiný typ plnění.

[21] Stěžovatel v závěru kasační stížnosti ze zásady neutrality daně dovozuje, že nelze neuznat jeho nárok na odpočet jen proto, že nebylo možné ověřit přijetí plnění v deklarovaném rozsahu, pakliže se nejednalo o fiktivní plnění a současně toto plnění mělo nehmotný charakter. Za této situace by podle něj bylo možno neuznat nárok na odpočet daně jen tehdy, pokud by správce daně prokázal, že došlo k daňovému úniku, na němž se

stěžovatel aktivně podílel, či alespoň věděl nebo vědět měl, že dané plnění je takovým daňovým únikem zasaženo.

[22] Ani této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť z judikatury SDEU takový závěr nevyplývá. Podle ustálené judikatury SDEU platí, že zásada neutrality daně vyžaduje, aby odpočet daně na vstupu byl přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky, i když osoba povinná k dani nevyhověla některým formálním požadavkům. Shodně jako daňový řád (viz výše), i převažující judikatura SDEU přitom stanoví, že důkazní břemeno ohledně prokázání splnění těchto hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně nese plátce daně (srov. rozsudky citované v bodě 22 předkládacího usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54). Hmotněprávní věcné podmínky nároku na odpočet definoval SDEU např. v rozsudku ze dne 14. 10. 2021 ve spojených věcech C-45/20 a C-46/20, bod 34, jako „*takové podmínky, které upravují samotný základ a rozsah tohoto nároku, jako jsou podmínky stanovené v kapitole 1 hlavy X směrnice o DPH, nadepsané 'Vznik a rozsah nároku na odpočet daně' (rozsudek ze dne 28. července 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, bod 47 a citovaná judikatura). Podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH tedy musí být zboží, u něhož osoba povinná k dani hodlá uplatnit nárok na odpočet, pořízeno touto osobou v tomto postavení v okamžiku pořízení. Kromě toho musí být toto zboží na výstupu použito osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a musí být na vstupu dodáno jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne čtvrtek 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, bod 40, a ze dne 25. července 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 34 a citovaná judikatura). Kromě toho podle článku 167 směrnice o DPH vzniká nárok na odpočet DPH na vstupu okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně, tedy dodáním zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, Sveda C-126/14, EU:C:2015:712, bod 20 a citovaná judikatura).*“ Z uvedeného poměrně jasně plyne, že povinností daňového subjektu je prokázat přijetí celého plnění, tedy v případě reklamní služby prokázat, že tato byla poskytnuta (provedena) v celém rozsahu, jak je deklarováno na daňových dokladech, z nichž tento subjekt uplatňuje plný nárok na odpočet.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích daňových orgánů a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu ve správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil, plně jej přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatele s jejich argumentací.

[24] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[25] 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. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, 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.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. září 2022

David Hipšr
předseda senátu