



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **TENZA, a.s.**, IČ 25570722, se sídlem Svatopetrská 35/7, Brno, zast. JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem, se sídlem Dominikánské náměstí 656/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 3. 2017, č. j. 10974/17/5300-21444-700333, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 4. 2019, č. j. 62 Af 46/2017 - 50,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vydal:

- dne 22. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1107305/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2011 ve výši 148.550 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 29.710 Kč;
- dne 22. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1107942/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 148.696 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 29.739 Kč;
- dne 22. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1108073/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 138.100 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 27.620 Kč;
- dne 22. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1108131/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2012 ve výši 138.100 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 27.620 Kč;

- dne 22. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1108185/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 138.100 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 27.620 Kč;
- dne 23. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1108243/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 170.480 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 34.096 Kč;
- dne 23. 3. 2016 dodatečný platební výměr, č. j. 1108284/16/3002-50526-706630, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 362.349 Kč a stanovil jí povinnost uhradit penále ve výši 72.469 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 3. 2017, č. j. 10974/17/5300-21444-700333, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil výše uvedené dodatečné platební výměry. Konstatoval, že správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z plnění, které jí měla poskytnout společnost APM Agency s.r.o. (dále jen společnost „APM Agency“). Žalobkyně totiž neprokázala, že by jí plnění v rozsahu uplatňovaného nároku na odpočet poskytla právě společnost APM Agency. Žalovaný připomněl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a v této souvislosti doplnil, že správce daně i přes to, že žalobkyně předložila prvotní daňové doklady (faktury č. 210113463, č. 210115959, č. 210118609, č. 210121603, č. 210123783, č. 210126898, č. 210129310) a doklady k nim se vztahující (smlouva o poskytování mediální podpory č. 20080701-3 uzavřená mezi žalobkyní a společností APM Agency ze dne 1. 7. 2008, screenshoty z webové stránky business-inform.com s uvedením loga Tenza), nesouhlasil s tím, že by tyto doklady dostatečně osvědčily poskytnutí plnění. Proto ve výzvě ze dne 27. 10. 2014, č. j. 3793200/14/3002-05403-705895, vyjádřil své pochybnosti o tom, že by doposud předložené doklady osvědčovaly, že skutečně došlo k poskytnutí plnění. Žalobkyně následně předložila další doklady (konkrétně bankovní výpisy o úhradě předmětných faktur, podání adresované žalobkyni ze strany Zorana Kovačeviče, jednatele společnosti Green investment s.r.o., ze dne 1. 9. 2010 a elektronickou komunikaci mezi žalobkyní a společností Green investment s.r.o. od 14. 9. 2010 do 10. 1. 2011), avšak ani tyto doklady podle daňových orgánů neosvědčily poskytnutí plnění ze strany společnosti APM Agency.

[3] Žalovaný dále poukázal na to, že závažné pochybnosti o poskytnutí plnění vyplynuly z výpovědi bývalého jednatele společnosti APM Agency Františka Vrby, provedené v rámci trestního řízení, v rámci které uvedl, že plnění fakturovaná společností APM Agency jsou fiktivní. Popsal přitom, že faktury byly hrazeny bankovním převodem s tím, že po jejich zaplacení a stržení provize ve výši 5 až 10% byly peníze vráceny objednateli (zde žalobkyni). Společnost APM Agency je podle dalšího závěru žalovaného nekontaktní, vykazala vysoká plnění spojená s nízkou daňovou povinností a nesplnila řadu dalších povinností, konkrétně daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2011 podala bez příloh a daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2012 nepodala vůbec. Žalovaný současně upozornil na pochybnosti o tom, zda smlouvu o mediální podpoře skutečně podepsal jednatel František Vrba, neboť podpis na smlouvě se značně liší od vzoru ve veřejném rejstříku. Současně žalovaný poukázal na to, že podle faktur si společnost APM Agency účtovala celkem 23 týdnů reklamy na hlavní stránce (vždy za 21.000 Kč) a 20 týdnů reklamy na podstránce (vždy za 10.000 Kč) za každé jednotlivé čtvrtletí, v rámci kterého měla služby poskytovat. Tyto počty týdnů však podle žalovaného neodpovídají počtu týdnů v rámci jednotlivých čtvrtletí, a vznikají proto pochybnosti o tom, zda bylo plnění skutečně poskytnuto. Jelikož žalobkyně nepředložila znalecký posudek o tom, že cena poskytnuté služby není nadhodnocená, vyhotovený pro účely trestního řízení, žalovaný se k jeho obsahu nemohl vyjádřit. Doplnil však, že k tíži žalobkyně nadhodnocenou cenu vůbec nekladl. Screenshoty s logem Tenza podle žalovaného prokazují poskytnutí reklamní služby, nicméně neprokazují,

pokračování

že by jí v uplatňovaném rozsahu poskytla žalobkyni společnost APM Agency. Ani komunikace mezi žalobkyní a společností Green investment s.r.o. neprokazuje, že by žalobkyni poskytla plnění společnost APM Agency.

[4] Žalovaný dále uvedl, že svědkyně Ing. B. V. kontrolovala reklamní banner několikrát do roka, nicméně nijak neosvědčila, že by žalobkyni plnění poskytla skutečně společnost APM Agency. Svědkyně si nevzpomněla na žádné konkrétní údaje transakcí, neznala jednatele uvedené společnosti, nevěděla ani v jakém rozsahu a jakým způsobem dodavatelka doručovala žalobkyni daňové doklady. Ve vztahu k výsledku Ing. J. M., tehdejšího statutárního orgánu žalobkyně, žalovaný konstatoval, že svědek potvrdil, že na základě reklam došlo k navázání obchodních kontaktů, které však blíže nerozvedl. Současně neuvedl žádnou skutečnost, která by osvědčila, že žalobkyni poskytla plnění společnost APM Agency. Současně žalovaný doplnil, že správce daně neprovedl výsledek Františka Vrby, neboť byl pro dožádaného správce daně nekontaktní.

[5] Podle žalovaného si žalobkyně nezajistila dostatečné množství důkazních prostředků, a proto nebyla schopná prokázat poskytnutí plnění ze strany společnosti APM Agency. Neunesla tak důkazní břemeno, v důsledku čehož správce daně správně odmítl její nárok na odpočet daně. Současně žalovaný doplnil, že se dřívější daňová kontrola žalobkyně ve vztahu k dani z příjmů nevztahovala na prověřování vztahů mezi žalobkyní a společností APM Agency.

[6] Žalovaný ve vztahu k plnění od společnosti Ptáček - velkoobchod, a.s., ve shodě se správcem daně uvedl, že existují pochybnosti, zda žalobkyně přijatá plnění uplatnila pro uskutečnění své ekonomické činnosti, neboť podle předložených daňových dokladů se jednalo o dodávky vodoinstalačního materiálu a sanitárního vybavení s tím, že u některých komponentů je specifikováno jejich umístění do kuchyně, pokojů, koupelen a v některých případech se jedná o koupelnový nábytek a zrcadlo. Hlavní ekonomickou činností žalobkyně jsou však zejména dodávky investičních celků v oblasti energetiky, především teplárenství. Žalobkyně proto nijak nedoložila, pro které zakázky byl daný konkrétní materiál použit, a neprokázala, že přijatá plnění použila ke své ekonomické činnosti.

[7] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 18. 4. 2019, č. j. 62 Af 46/2017 - 50, žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Podle krajského soudu doposud zjištěné skutečnosti, jak je vymezily v rámci napadených rozhodnutí daňové orgány, osvědčují, že existovaly pochybnosti o tom, že společnost APM Agency žalobkyni poskytla předmětná plnění. Daňové orgány přitom řádně vypořádaly důkazní návrhy žalobkyně. Nijak přitom nepochybily, pokud využily výpověď Františka Vrby z trestního řízení s tím, že nijak nepředjímalý výsledek trestního řízení, ale naopak řádně zkoumaly, zda žalobkyně unesla ohledně svých tvrzení důkazní břemeno. Skutečnost, že v rámci dřívější daňové kontroly neshledal správce daně žádné pochybení, neznamená, že by se do budoucna nemusely objevit nové skutečnosti, na základě kterých vzniknou pochybnosti o poskytnutí plnění. Současně krajský soud uvedl, že žalobkyni nebyla kladena k tíži cena poskytnutého plnění, ale skutečnost, že neprokázala, že k plnění došlo. Krajský soud doplnil, že žalobkyně nepochybně mohla zjistit odlišnosti v podpisu na smlouvě o poskytování mediální podpory a v podpisovém vzoru v obchodním rejstříku.

[8] Krajský soud dále přisvědčil závěru daňových orgánů, že žalobkyně dostatečně neprokázala, jakým způsobem využila pro svou ekonomickou činnost plnění od společnosti Ptáček – velkoobchod a.s. Položkový seznam nepochybně není nezbytnou součástí smluv o dílo, nicméně pokud by jej žalobkyně ke svým zakázkám měla k dispozici, mohl by osvědčit využití

plnění od společnosti Ptáček – velkoobchod a.s. Jelikož v tomto směru pochybnosti i přes doplnění podkladů přetrvaly, jde to k tíži žalobkyně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti uvedenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost. V ní namítla, že dostatečně prokázala využití plnění poskytnuté společností Ptáček-velkoobchod a.s. při realizaci smluv o dílo č. S120547 a č. 410061619591. Daňové orgány přitom blíže nevysvětlily, proč tyto důkazy nepřijaly. Nelze jí klást k tíži, že v rámci obchodního styku postupovala s důvěrou v zápis uvedený v obchodním rejstříku, kde byl uveden jako jednatel společnosti APM Agency František Vrba. Doplnila, že si sama a opakovaně pořizovala screenshoty webových stránek s reklamou. Podle stěžovatelky není možné akceptovat, že by neprokázala poskytnutí plnění právě od společností APM Agency.

[10] Stěžovatelka dále namítla, že na základě poskytnutých služeb získala nové obchodní kontakty, tudíž měla za to, že reklama plní svůj účel. Upozornila přitom, že smluvní vztahy mezi ní a společností APM Agency již správce daně zkoumal v rámci daňové kontroly na daň z příjmů v roce 2007 a 2008 a na žádné nesrovnalosti nenarazil. Daňové orgány své závěry staví na výsledku pana Františka Vrby v trestním řízení a další důkazní prostředky zcela ignorují. Ze všech okolností případu nevyplývá, že by jí poskytl plnění někdo jiný než společnost APM Agency. Upozornila přitom, že i výslech svědků Ing. B. V. i Ing. J. M. osvědčuje, že došlo k plnění ze strany společnosti APM Agency. Podle stěžovatelky není pochyb o tom, že předmětné plnění proběhlo. Současně upozornila, že výdaje spojené s plněním ze strany společnosti APM Agency tvořily jen dílčí část jejich výdajů na reklamu.

[11] Správce daně, jak už bylo výše uvedeno, přihlíží podle další stížnostní námítky zejména k výpovědi pana Františka Vrby v trestním řízení. Daňové orgány však nijak nevyhodnotily i další výpovědi v rámci daného trestního řízení. Stěžovatelka doplnila, že neměla žádné ponětí o tom, že by docházelo k manipulacím s návštěvností předmětné webové stránky. Navíc František Vrba nikdy nejednal s žádným zaměstnancem stěžovatelky a ani podle vlastního tvrzení nebyl přítomen údajnému předávání finančních prostředků. Proto nelze z jeho výpovědi usuzovat, že by k poskytnutí plnění nedošlo. Současně stěžovatelka poukázala, že znalecký posudek z trestního řízení neosvědčil závěr, že by cena reklamy byla jakkoliv nadhodnocená. Smluvní vztah mezi stěžovatelkou a společností APM Agency byl ukončen primárně z důvodu snižování nákladů. Stěžovatelka podle svého názoru jednoznačně doložila, že jí předmětné služby poskytla právě společnost APM Agency, tudíž daňové orgány i krajský soud nesprávně posoudily otázku, zda unesla důkazní břemeno. V jiném řízení by totiž předložené důkazní prostředky nepochybně postačily k osvědčení poskytnutí plnění. Proto stěžovatelka navrhla Nejvyššímu správnímu soudu, aby zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neexistovala žádná spojitost mezi plněními přijatými od společnosti Ptáček – velkoobchod a.s. a následně uskutečněnými plněními ze strany stěžovatelky. Předložené faktury tento závěr nezvrátily. Podle žalovaného je zřejmé, že správce daně dostatečně osvědčil pochybnosti o realizaci plnění ze strany společnosti APM Agency, čímž přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku, která následně poskytnutí plnění neprokázala. Nejvyššímu správnímu soudu proto žalovaný navrhl, aby kasační stížnost zamítl.

pokračování

[13] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že plnění poskytnutá ze strany společnosti Ptáček - velkoobchod a. s. využila k hromadným servisním zakázkám, konkrétně k zakázkám specifikovaným smlouvami o dílo č. S1200547 a č. 4100619591. Podle stěžovatelky svědci Ing. J. M. a Ing. B. V. jednoznačně potvrdili, že jí poskytla plnění společnost APM Agency. Totéž lze dovodit i ze smlouvy mezi stěžovatelkou a společností APM Agency. Stěžovatelce proto není zřejmé, jak jinak měla osvědčit, že k poskytnutí plnění skutečně došlo. Pokud z dokazování plyne, že k poskytnutí plnění došlo a současně dokazování neosvědčuje, že by dodavatelem mohl být někdo jiný než společnost APM Agency, pak nemůže být správný závěr, že neunesla důkazní břemeno. Správce daně jí tak měl uznat nárok na daňový odpočet.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že byla podána z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[15] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[16] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[17] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5

písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

[20] Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemena mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo byl povinen je v něm uvést. Jen ten má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nálezy 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

[21] Současně platí, že důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či uzavřené smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelného plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Všechny tyto rozhodné skutečnosti proto musí daňový subjekt prokázat tak, aby o souladu mezi faktickým stavem a stavem formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti (srov. kupř. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, či ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).

[22] Nejvyšší správní soud uvádí, že mezi stěžovatelkou a daňovými orgány je sporná otázka, zda jí poskytla společnost APM Agency zdanitelné plnění v rozsahu uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty, resp. zda bylo plnění poskytnuté společností Ptáček – velkoobchod a.s. využitelné pro ekonomickou činnost stěžovatelky.

[23] Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka ve vztahu k plnění, které jí měla poskytnout společnost APM Agency, nejprve správci předložila daňové doklady (faktury č. 210113463, č. 210115959, č. 210118609, č. 210121603, č. 210123783, č. 210126898, č. 210129310 - fakturovaná cena byla vždy 828.600 Kč) společně se smlouvou o poskytování mediální podpory č. 20080701-3 uzavřenou mezi stěžovatelkou a společností APM Agency ze dne 1. 7. 2008. Podle ceníku služeb si měla účtovat společnost APM Agency za umístění banneru na domovskou stránku částku 21.000 Kč za týden a cenu banneru na podstránce v částce 10.000 Kč za týden. Podle předložených daňových dokladů si však účtovala společnost APM Agency za každé čtvrtletí 23 týdnů u domovské stránky a 20 týdnů u podstránky. Z důvodů této nelogičnosti vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda se plnění uskutečnila tak, jak jsou uvedena na daňových dokladech, a to s ohledem na skutečnost, že čtvrtletně fakturovaná období neodpovídala počtu týdnů v daném čtvrtletí.

[24] Další pochybnosti správci daně vznikly na základě informací poskytnutých Policií České republiky v trestním řízení, kde František Vrba v rámci výslechu (protokoly o výslechu obviněného ze dne 11. 6. 2013, č. j. OKFK-2635/TČ-2012-252201-TR, a ze dne 10. 12. 2013, č. j. OKFK-2635-1525/TČ-2012-252201-TR) Policii České republiky sdělil, že fakturovaná plnění ze strany společnosti APM Agency vůči stěžovateli jsou fiktivní. František Vrba dále uvedl, že předmětem fakturace byly webové reklamy, průzkumy trhu a marketingové studie, přičemž

pokračování

z těchto činností byly realizovány jen webové reklamy formou zobrazení bannerů na webových stránkách business-inform.com. Faktury za reklamu byly nadhodnoceny. Společnost APM Agency neměla žádné zaměstnance, pouze vystavovala faktury. Smyslem těchto činností bylo podle Františka Vrby pro odběratele získat volné finanční prostředky v hotovosti prostřednictvím předmětných nepravdivých dokladů. Pro APM Agency vystavovala fiktivní nákladové faktury jako subdodavatel INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s.r.o. Se stěžovatelkou jednal pouze Ing. J. S. Platba za vystavenou fakturu stěžovatelce byla převedena na účet APM Agency, hotovost poníženu o provizi vybíral František Vrba a předával ji Ing. J. S., který ji dále předával zástupci stěžovatelky. Provize APM Agency činila 7 až 10 %. Reklama na webových stránkách business-inform.com probíhala, hotovost ponížena o provizi se vracela objednateli služby. Webové stránky přitom pro reklamu registroval František Vrba sám, software na provoz vytvořili programátoři na objednávku, bannery grafici na web design a statistiky návštěvnosti zpracovávala do roku 2012 INTERNATIONAL BUSINESS CONSULTING, s.r.o. přes portál „Sto reklam“, následně je zpracovával František Vrba v Excelu, přičemž šlo o smyšlené hodnoty a údaje. Údaje ve statistikách byly navýšeny oproti skutečnosti (předtím byla návštěvnost několik desítek), na předmětné stránky neprobíhala nikde reklama, jednalo se v zásadě pouze o návštěvy techniků, případně klientů kontrolujících si zobrazení jejich bannerů.

[25] Výzvou ze dne 27. 10. 2014, č. j. 3793200/14/3002-05403-705895, správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání a doložení toho, jakým způsobem navázala obchodní vztah s APM Agency, zda se jednalo o nahodilého, nového nebo stálého dodavatele, jak dlouho trvala jejich obchodní spolupráce, co bylo důvodem výběru konkrétního poskytovatele služeb, kdo vytvářel jednotlivé reklamní bannery, které byly následně umístěovány na internetových portálech, kdy a jakým způsobem byly doklady uhrazeny, kdo stanovoval formu úhrady, jakým způsobem bylo daňovému subjektu ze strany poskytovatele služeb prokázáno faktické provedení dohodnutých služeb a jakým způsobem daňový subjekt kontroloval jejich plnění.

[26] Nejvyšší správní soud zde uvádí, že správce daně řádně stěžovatelce sdělil, proč a na základě jakých skutečností přetrvávají pochybnosti o důvodnosti vzniku nároku na odpočet daně z uvedených přijatých zdanitelných plnění. Tímto správce daně přenesl důkazní břemeno ohledně prokázání rozhodných skutečností zpět na stěžovatelku, která tak byla povinna za pomoci dalších důkazních prostředků a návrhů prokázat důvodnost vzniku jejího nároku na odpočet DPH za služby poskytnuté společností APM Agency.

[27] Stěžovatelka přitom uvedla, že kontakt na APM Agency zprostředkoval Ing. Vojtěch Bečica, bývalý hlavní ekonom a člen představenstva stěžovatelky. Nabídka byla následně projednána managementem společnosti a přijata jako mnohé další nabídky na reklamu. Předmětný reklamní kanál se jevil jako efektivní s ohledem na to, že díky němu stěžovatelka navázala obchodní kontakt se Zoranem Kovačevičem, jednatelem společnosti Green investment s.r.o. O poskytování reklamních služeb svědčí i přiložené screenshoty, přičemž plnění služeb kontrolovala stěžovatelka průběžně pomocí svých zaměstnanců. Spolupráce probíhala do roku 2013, kdy byla ukončena z důvodů nepříznivé hospodářské situace. Úhrady probíhaly převodem z bankovního účtu.

[28] Svědkyně Ing. B. V. potvrdila existenci reklamy a uvedla, že prováděla kontrolu reklamních bannerů několikrát ročně. Nicméně nevěděla, co bylo předmětem činnosti APM Agency, ani kdo za ni jednal. Nikdy nebyla přítomna jednání se společností APM Agency, neznala Ing. J. S. ani Františka Vrba, neví, kdo a na základě jakých podkladů za APM Agency vystavoval daňové doklady. Současně si nevzpomněla, v jakém rozsahu a v jakých intervalech byla reklama

poskytována, jak často se bannery měnily, ani jaké další reklamy byly umístěny na tomto portálu či jaké další obchodní kontakty byly prostřednictvím předmětné reklamy navázány; nevěděla, jak byla stanovena výše fakturovaného plnění.

[29] Ing. J. M. v pozici osoby zúčastněné na správě daní (jakožto statutární orgán stěžovatelky v předmětné době) uvedl, že v době uskutečnění předmětných obchodních případů působil na pozici člena představenstva žalobce, potvrdil existenci reklamy a na jejím základě navázání kontaktů se zahraničním obchodním partnerem, kterého blíže nekonkretizoval.

[30] Správce daně chtěl dále provést výslech Františka Vrby, k čemuž dne 27. 5. 2015 dožádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 10. Z odpovědi na dožádání vyplynulo, že svědeckou výpověď nebylo možné provést, protože se František Vrba na uvedené adrese nezdržuje a předvolání k výslechu mu bylo doručeno fikcí.

[31] Nejvyšší správní soudu uvádí, že ani další důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila po výzvě správce daně, ani jiné provedené důkazy, neprokazují faktické uskutečnění plnění v rozsahu, ve kterém stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně. Navzdory tomu, že byla osvědčena existence předmětných webových stránek, existují i nadále pochybnosti o tom, že společnost APM Agency poskytla stěžovatelce plnění v tvrzeném rozsahu. Nejvyšší správní soud uvádí, že společnost APM Agency webové stránky založila ryze účelově a statistiky návštěvnosti účelově a uměle navyšovala, a tudíž nelze hovořit o tom, že by došlo k poskytnutí reklamních služeb ve smluveném rozsahu. Podle Nejvyššího správního soudu se stěžovatelce vůbec nepodařilo rozptýlit pochybnosti o rozsahu poskytnutých plnění spočívajících v nesprávně uvedeném počtu týdnů v jednotlivých čtvrtletích, za které stěžovatelce byly reklamní služby vyfakturovány. Smlouva o poskytování mediální podpory, ani odkaz na předložený ceník přitom nejsou způsobilé rozptýlit nesrovnalosti v počtech fakturových týdnů, a to s ohledem na skutečnost, že se zde uvádí jen výpočet ceny za jednotlivé týdny. Screenshoty webových stránek maximálně mohou osvědčit, že webové stránky existovaly, nejsou však způsobilé doložit, že byly reklamní služby poskytnuty v tvrzeném rozsahu. Ani vyjádření Zorana Kovačeviče, jednatele společnosti Green investment s.r.o., resp. e-mailová komunikace s touto společností, neosvědčuje, že by společnost APM Agency poskytla žalobkyni reklamní služby v tvrzeném rozsahu.

[32] Nejvyšší správní soud uvádí, že nárok na odpočet daně stěžovatelce nevznikl, a to z toho důvodu, že řádně neprokázala skutečný rozsah přijatého plnění. Jinými slovy, ani po provedeném dokazování není zřejmé, po jak dlouhou dobu, v jakém rozsahu stěžovatelce společnost APM Agency poskytovala reklamní služby, resp. stále zde přetrvávají důvodné pochybnosti o tom, že nedošlo k poskytnutí plnění, jak jej uváděla stěžovatelka. Existence těchto pochybností jde přitom s ohledem na nastavení důkazního břemene v daňovém řízení k tíži stěžovatelky. Současně se stěžovatelka mylí, že daňové orgány tvrdily, že by vůbec neexistovaly webové stránky, resp. že by neexistovalo žádné plnění, jak lze dovozovat z její kasační argumentace. Nejvyšší správní soud nerozporuje existenci webových stránek, a tím pádem i existenci částečného plnění. Nicméně v projednávané věci nešlo o prokázání existence částečného plnění, ale naopak o prokázání plnění v rozsahu, jak k němu uplatnila stěžovatelka nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu však stěžovatelka důkazní břemeno neunesla, a tudíž poskytnutí plnění v rozsahu nárokovaného odpočtu neprokázala. Současně Nejvyšší správní soud dodává, že daňové orgány ani krajský soud nedávaly k tíži stěžovatelky, že by poskytnuté služby měly být nadhodnocené. Obdobně jako Nejvyšší správní soud své závěry vystavěly na tom, že stěžovatelka neprokázala poskytnutí plnění

pokračování

v rozsahu, v jaké uplatnila nárok na odpočet daně. Není současně pravdou, že by daňové orgány a krajský soud řádně nehodnotily důkazy. Jak daňové orgány, tak i krajský soud totiž řádně vysvětlily své právní a skutkové závěry s odkazem na konkrétní okolnosti případu. Samotný nesouhlas stěžovatelky s jejich závěry přitom nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí.

[33] Daňové orgány ani krajský soud nepochybily, jestliže využily výpověď Františka Vrby z trestního řízení. Tuto výpověď přitom zařadily do kontextu projednávané věci a vyhodnotily ji řádně s ohledem na další zjištěné skutečnosti. Nijak přitom nepředjímalý výsledek trestního řízení, ale naopak řádně postupovaly tak, aby došlo k řádnému zjištění daňové povinnosti stěžovatelky. Jestliže stěžovatelka v obecnosti namítá rozpor výpovědi Františka Vrby s výpovědi jiných obviněných v předmětné trestní věci, měla tyto rozpory blíže specifikovat tak, aby mohly jak daňové orgány, ale také krajský soud a Nejvyšší správní soud existenci případných rozporů ověřit. Nelze přitom dovozovat povinnost daňových orgánů aktivně zjišťovat rozpory v dalších výpovědích, jestliže stěžovatelka setrvala v rovině obecných tvrzení. Při opačném postupu by totiž faktická odpovědnost za unesení důkazního břemene byla nesprávně přenesena na daňové orgány, ačkoliv pro takový postup nebyly splněny zákonem předpokládané podmínky.

[34] Ve vztahu k plnění přijatému od společnosti Ptáček - velkoobchod a.s. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka neprokázala její využití ke své ekonomické činnosti, a nesplnila tak zákonem předpokládané podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Z obsahu smluv o dílo č. S120547 a č. 410061619591 v žádném případě nelze dovodit, že by veškeré plnění ze strany společnosti Ptáček – velkoobchod a.s. využila právě k realizaci předmětných zakázek. Jakkoliv není povinnou součástí smluv o dílo přesně vymezený soupis dodávaného materiálu, bylo na stěžovatelce, aby si opatřila takové podklady, které osvědčí, že využila předmětné plnění k realizaci své ekonomické činnosti. Stěžovatelka měla být obezřetná právě z toho důvodu, že součástí plnění od společnosti Ptáček – velkoobchod a.s. byly mj. koupelnový nábytek, zrcadlo apod., což lze jen stěží vnímat s ohledem na hlavní zaměření činnosti stěžovatelky (dodávky investičních celků v oblasti energetiky) jako pravidelně využívané zboží k realizaci její ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud nevyklučuje, že stěžovatelka mohla část předmětného plnění využít při realizaci uvedených zakázek. Nicméně stěžovatelka neuplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jen ve vztahu k dílčí části plnění poskytnutého společností Ptáček – velkoobchod a.s., ale naopak nárok na odpočet uplatnila k celkové výši poskytnutého plnění. Předložené smlouvy přitom nemohly osvědčit, že by poskytnuté plnění v plném rozsahu stěžovatelka využila k realizaci své ekonomické činnosti. Stěžovatelka tudíž neprokázala, že by plnění poskytnuté společností Ptáček - velkoobchod a.s. využila ke své ekonomické činnosti v takovém rozsahu, v jakém uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

IV. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani nezákonný a v řízení před krajským soudem ani daňovými orgány nedošlo při zjišťování a posuzování skutkového stavu k vadě, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 věty první za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné

náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 10. března 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu