



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: **VIASERVIS, s r. o.**, Trlicova 1212/38, Nový Jičín, zastoupené advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou, Drobného 72, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím ze dne 12. 4. 2017, čj. 16810/17/5200-11434-701858 a čj. 16811/17/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2020, čj. 22 Af 66/2017-98,

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 d ů v o d n ě n í :

[1] Touto věcí, v níž jde o prokázání výdajů na reklamní služby, se NSS zabývá už podruhé. Původně krajský soud žalobě vyhověl, NSS však jeho rozsudek zrušil. Nyní krajský soud žalobu zamítl a NSS mu dává za pravdu: společnost Viaservis totiž neunesla své důkazní břemeno.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj neuznal společnosti Viaservis výdaje na zabezpečení plošné reklamy (a její umístění na závodních automobilech během závodů) v letech 2011 a 2012. Výdaje činily okolo čtyř milionů korun za každý rok; tuto částku hradil Viaservis svým dodavatelům, společností Dandy Steel (2011) a Insider Solution (2012). Viaservis však neprokázal, že plnění bylo skutečně poskytnuto tak, jak to tvrdil. Finanční úřad mu proto doměřil daň z příjmů právnických osob za obě zdaňovací období a zrušil původně vykázanou daňovou ztrátu. Žalovaný svými rozhodnutími ze dne 12. 4. 2017 zamítl obě odvolání, kterými se Viaservis bránil dodatečným platebním výměřům.

[3] Se svými námitkami Viaservis původně uspěl u Krajského soudu v Ostravě a dosáhl zrušení obou napadených rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 19. 7. 2018. NSS však tento rozsudek zrušil (svým rozsudkem ze dne 26. 3. 2020, čj. 10 Afs 255/2018-39).

[4] Krajský soud napodruhé žalobu zamítl. Potvrdil závěr žalovaného, podle nějž Viaservis neunesl své důkazní břemeno. Nebylo důležité, že subdodavatelé mezi sebou neměli řádně uzavřené smlouvy, ale že se skutková verze Viaservisu vůbec nepotvrdila. Finanční orgány nepochybily ani při provádění a hodnocení svědeckých výsledků. Efekt reklamy v této věci nijak nehodnotily, protože to nebylo třeba.

II. Kasační řízení

Kasační stížnost Viaservisu

[5] Viaservis podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost (následovanou dalšími podáními). Protože NSS ve svém rušícím rozsudku poukázal na některé nedostatky rozhodnutí i spisu žalovaného, očekával Viaservis, že krajský soud opět rozhodnutí zruší, jen s lépe zdůvodněným závazným právním názorem. Krajský soud však překvapivě žalobu zamítl. Tím se odchýlil od závazného právního názoru NSS.

[6] Žalovaný zjevně během řízení o žalobě doplňoval (původně neúplný) správní spis, Viaservis však nedostal možnost se k tomu vyjádřit. Pokud soud nově hodnotil výsledky svědků zachycené v protokolech, které původně ve správním spisu nebyly, musel provádět dokazování – a to mimo jednání. Věc se jeví tak, že soud nerozhodoval podle skutkového stavu ke dni vydání správního rozhodnutí.

[7] Krajský soud chybně označil smlouvy o „*zabezpečení reklamy*“ uzavřené s Dandy Steel a Insider Solution za smlouvy o zprostředkování. Kdyby o takové smlouvy šlo (viz § 774 starého občanského zákoníku), musel by Viaservis znát i faktického dodavatele plnění. Jeho situace ale byla jiná: subdodavatele neznal a znát nemusel. Viaservis spatřuje rozpor také v tom, že krajský soud jednou označil jeho smluvní partnery za prokázané, ale o něco později je zpochybnil (přitom ani NSS nepopřel, že reklama byla fakticky poskytnuta).

[8] Viaservis má za to, že se NSS v této věci odchýlil od své předchozí judikatury, konkrétně od rozsudku ve věci 8 Afs 144/2014, a pokud na svých závěrech hodlá setrvat, měl by věc předložit rozšířenému senátu.

[9] Dokazování v daňovém řízení bylo vedeno tendenčně, nebyli vyslechnuti ani D. G., ani majitelé závodních automobilů. K nevyšlechnutí majitelů se soud vůbec nevyjádřil, na tuto žalobní námitku zapomněl. Stejně tak nereagoval na to, že odpovědi R. B. mimo svědeckou výpověď byly získány v rozporu se zákonem. Správce daně vůbec nezkoumal, komu pronajímala reklamní plochu reklamní stáj RUF A SK, i když reklama Viaservisu se objevila právě na jejích stránkách a v jejím archivu je dodnes.

Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný popsal potíže s kompletací správního spisu, které vznikly administrativní chybou u krajského soudu. Ačkoli krajskému soudu byl zaslán správní spis úplný, krajský soud předal ke kasačnímu řízení jen jeho menší část. Správní spis byl totiž mezitím na krajském soudě připojen k soudnímu spisu v jiné věci a i po zrušení prvního rozsudku krajského soudu trvalo dlouho, než se žalovanému podařilo získat od krajského soudu všechny součásti správního spisu. Krajský soud tedy pochybil při zasílání správního spisu Nejvyššímu správnímu soudu; poprvé i podruhé však rozhodoval na základě úplného spisu.

pokračování

[11] Zmínku o *zprostředkování* si Viaservis vykládá nesprávně. Nešlo o právní kvalifikaci, jen o laické shrnutí podstaty. Při dokazování žalovaný nepochybil, a i krajský soud dostatečně reagoval na všechny námitky, jimiž Viaservis zpochybnil průběh dokazování a hodnocení důkazů. Rozpor v judikatuře, který Viaservis (poněkud zmateně) ve své kasační stížnosti popsal, není dán. Námitka týkající se zapojení společnosti RUFA SK je nepřijatelná; i s touto otázkou se ovšem žalovaný vypořádal.

III. Právní hodnocení

[12] Kasační stížnost není důvodná.

K podobě správního spisu a k vázanosti krajského soudu názorem NSS

[13] Viaservis má pravdu (což později dodal v replice) v tom, že když sepisoval kasační stížnost, nemohl vědět o tom, jak a proč se měnila podoba správního spisu během dosavadních řízení. Ostatně ani NSS to nevěděl dříve, než se seznámil s popisem situace ve vyjádření žalovaného k nynější kasační stížnosti. Nic to však nemění na tom, že tím padají veškeré kasační úvahy Viaservis, podle nichž byl správní spis nekompletní (rozuměj už v daňovém řízení), i jeho podezření, že krajský soud ve druhém kole nově hodnotil některé listiny, které dříve neměl k dispozici.

[14] Tvrzení žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti dokládá i obsah spisu krajského soudu zachycující korespondenci mezi ním a žalovaným poté, co byl vydán předešlý rušící rozsudek NSS. Žalovaný tehdy dostal od NSS vráceny jen dvě složky správního spisu, i když původně zasílal krajskému soudu spis podstatně objemnější. Obrátil se proto na krajský soud a žádal jej o vrácení zbylých částí spisu. Krajský soud nejprve zaslal jen několik nevýznamných listin; teprve na důraznou prosbu žalovaného zkontroloval své spisy důkladněji a poté zaslal žalovanému zbylou část spisu s omluvou. (Omylem ji totiž v mezidobí připojil k jinému soudnímu spisu.)

[15] Nic tedy nenasvědčuje tomu, že by se argumenty žalovaného v rozhodnutích neopíraly o řádně vedený správní spis a že by krajský soud nemohl už v prvním kole pracovat s úplným správním spisem.

[16] Současně však NSS nyní musí poopravit své původní úvahy, které byly také založeny na domnělé nekompletnosti správního spisu. V prvním kole NSS nad útlým správním spisem vyjádřil pochyby, zda vůbec správce daně dostatečně dokazoval a zda neměl více zkoumat i rozsah poskytnuté reklamy. Kompletní správní spis, který má NSS k dispozici až teď, však potvrzuje, že správce daně měl své závěry podloženy.

[17] NSS lituje, pokud snad jeho předešlé úvahy vyvolaly ve Viaservis dojem, že rozhodnutí žalovaného nemohou obstát. Formulaci o tom, že finanční orgány ustaly na půli cesty, použil NSS právě jen s ohledem na neúplný (z jeho tehdejšího pohledu) správní spis, z nějž vůbec nebyla zřejmá širší dokazování před správcem daně. To už nyní neplatí. Viaservis krom toho v onom prvním rozsudku přehlíží další úvahy a citace judikatury, které nejsou v jeho prospěch.

[18] Není tedy pravda, že by se krajský soud odchýlil od závazného právního názoru v předešlém rušícím rozsudku. NSS totiž nijak nenaznačil, k jakému výroku by měl krajský soud dospět. Jeho závazný právní názor zněl takto:

„Obecně je myšlenka, podle níž není nutné, aby tvrzené služby poskytl ‚papírový‘ dodavatel, správná – ovšem neplatí z ní, že fyzická existence reklamy ve spojení s převodem peněz automaticky znamená prokázání výdajů (neboť ‚zaplacením bylo a někdo to udělat musel‘), a už vůbec nemůže být automatické uznat *veskeré* výdaje jen proto, že jsou podloženy fakturami a proběhly bezhotovostně. Rovněž s pojmem esenciálních výdajů se musí v oblasti výdajů na reklamu pracovat velmi obezřetně. Krajský soud by proto měl věc znovu posoudit s ohledem na tato východiska.“

Pokud v tom vidí Viaservis pokyn ke zrušení napadených správních rozhodnutí, vede jej k tomu jen jeho přání. Z textu to vyčíst nelze.

K „zprostředkování“, fakticky prokázanému plnění a tvrzenému rozporu v judikatuře

[19] Ve výkladu slova „zprostředkování“ souhlasí NSS se žalovaným. Krajský soud tím nemínil právně kvalifikovat příslušný smluvní typ podle občanského zákoníku, ale jen jinými slovy vyjádřil fakt, že společnosti Dandy Steel a Insider Solution neměly podle smluv, které s nimi Viaservis uzavřel, přímo vyrábět reklamu a umisťovat ji, ale jen tyto činnosti „zprostředkovat“, tedy zajistit či zabezpečit. Právě proto správce daně (marně) hledal subdodavatele, kteří opravdu stáli za faktickým provedením a umístěním reklamy (loga).

[20] Podobně v části VI své kasační stížnosti (z níž se v doplnění kasační stížnosti stala část VII) vykládá Viaservis formulace krajského soudu nesprávně. Krajský soud uvedl, že smlouvy o reklamě a propagaci uzavřel Viaservis „s prokázanými obchodními partnery“, tj. se společnostmi Dandy Steel a Insider Solution. Tím chtěl nejspíš vyjádřit, že tyto společnosti uzavření smlouvy s Viaservisem nepopřely (jiná věc je, že výpovědi jejich jednatelů nebyly věrohodné). Především ale není vůbec důležité, zda toto slovo zaznělo, nebo ne. Pro okolnost, že reklama fakticky poskytnuta byla, to nemá žádný význam – ale samotné faktické poskytnutí reklamy zase samo o sobě nepředurčuje daňovou uznatelnost výdajů. Podstatné je, zda se Viaservis podařilo (nebo nepodařilo) prokázat, kdo mu skutečně reklamu poskytl (pokud tedy právě jmenované společnosti byly jen prostředníky).

[21] NSS se touto otázkou zabýval už ve svém předešlém rozsudku a Viaservis s jeho východisky a závěry nyní polemizuje. Druhé kasační řízení v téže věci přitom nemůže sloužit ke zpochybnování jednou vyslovených úvah NSS [srov. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Pro lepší přehlednost však NSS i nyní zopakuje to nejpodstatnější z předešlého rozsudku.

[22] Pokud jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl, daňový subjekt sice může náklad uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem (rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31, *Steelmart*, bod 32, a nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Není pravda, že by nebylo podstatné, kdo plnění uskutečnil: jen je třeba dát daňovému subjektu možnost prokázat skutečného dodavatele i v situaci, kdy je na předloženém dokladu uveden jen dodavatel formální, ne ten skutečný.

[23] Ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusejí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena (srov. rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68, a ze dne 15. 2. 2013, čj. 5 Afs 29/2012-47, *Derpal*).

[24] Soud příliš nerozumí části XI doplnění kasační stížnosti nazvané *Rozkol judikatury a návrh na předložení věci rozšířenému senátu*. K judikatuře, kterou zde Viaservis cituje, se totiž soud

pokračování

už povětšinou vyjádřil ve svém předešlém rozsudku. Tam také vysvětlil, proč je každá věc skutkově jiná a proč nelze při používání právních pasáží z judikatury přehlížet skutkové okolnosti toho kterého případu.

[25] Zde je přehled věcí, jichž se Viaservis dovolává (jejichž spisové značky cituje), a reakce soudu. Pokud se daným judikátem zabýval už předešlý rozsudek NSS, zazní právě jen to, protože Viaservis si tam podrobnější úvahy může najít:

- k věci 4 Afs 34/2003: tento čtrnáctistránkový rozsudek se týkal smlouvy o prodeji podniku, zdanění účastníka sdružení a prodeje pohledávek. NSS jím zrušil rozsudek krajského soudu, protože správce daně stěžovatelku neseznámil s odlišnou právní kvalifikací, učiněnou v odvolacím řízení. Není jasné, proč Viaservis tento rozsudek označil;
- k věci II. ÚS 664/04: viz body 6, 17 a 18 předešlého rozsudku;
- k věci 2 Afs 13/2005: rozsudek vyhověl kasační stížnosti žalobce, i tam šlo o výdaje na reklamu. Správce daně v oné věci nesprávně vymezil skutečnosti, které měl žalobce prokazovat. Není zřejmé, proč by tento rozsudek měl Viaservisu prospět;
- k věci 5 Afs 129/2006: viz bod 9 předešlého rozsudku,
- k věci 8 Afs 72/2007: šlo o to, zda orgány „dospěly ke správnému závěru, podle něžž nebyla odměna vyplácená ručitelům v části přesahující 1,5 % z aktuálně dlužné částky (k níž se ručení vztahovalo) uznatelným výdajem“. Není jasné, proč Viaservis tento rozsudek označil;
- k věci 9 Afs 30/2007: viz body 11, 12, 21 a 29 předešlého rozsudku. Viaservis uvádí tento rozsudek ve svůj prospěch, ovšem ve vyjádření k předešlé kasační stížnosti žalovaného podotkl i to, že rozsudek ve věci 9 Afs 30/2007 je starším rozhodnutím, „které již bylo dávno novější judikaturou překonáno“. Není tak jasné, co si Viaservis o rozsudku skutečně myslí a proč jej cituje;
- k věci 9 Afs 11/2011: viz body 13, 14 a 21 předešlého rozsudku;
- k věci 8 Afs 43/2011: jde o rozsudek totožný s rozsudkem ve věci 8 Afs 39/2011, komentovaným v bodě 22 předešlého rozsudku;
- k věci 5 Afs 91/2013: šlo o vrácení přeplatku na místním poplatku za provozovaný hrací přístroj, NSS zde zrušil rozsudek krajského soudu pro procesní vady. Není jasné, proč Viaservis tento rozsudek označil;
- k věci 1 Afs 170/2017: viz body 18 a 21 předešlého rozsudku;
- k věci 1 Afs 171/2017: jde o rozsudek totožný s právě komentovaným rozsudkem ve věci 1 Afs 170/2017;
- k věci 6 Afs 306/2018: zamítnuta kasační stížnost žalobkyně, neprokázány výdaje na reklamu, úklidové a balicí práce. Není zřejmé, proč by tento rozsudek měl Viaservisu prospět;
- k věci 10 Afs 310/2016 – zamítnuta kasační stížnost žalobkyně, i tam šlo o reklamu na závodních vozech. Není zřejmé, proč by tento rozsudek měl Viaservisu prospět.

[26] Celou svou závěrečnou část kasační stížnosti, nadepsanou *Rozkol judikatury*, uvedl Viaservis dlouhou citací z rozsudku ve věci 8 Afs 144/2014. I s tímto rozsudkem se ovšem NSS už vypořádal, proto nyní už jen cituje z bodu 15 svého předešlého rozsudku. V oné věci „sice trpěly dílčími nedostatky buď předložené doklady, nebo smluvní ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, ovšem zároveň bylo nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně ztotožněny subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“. V nynější věci takové subjekty ztotožněny nebyly.

[27] Přirovnání této věci k případu řešenému v rozsudku 7 Afs 138/2018 pokládá NSS na rozdíl od Viaservisu za vhodné. Ani v oné věci totiž nebyl spor o to, že se reklama fakticky objevila na závodním voze při automobilových soutěžích, ale zůstalo nevyjasněno, jak konkrétně probíhalo zprostředkování, pro něž tamní žalobkyně uzavřela s dodavatelem smlouvu o reklamě a propagaci – tedy jak konkrétně dodavatelé zajistili umístění reklamy na závodním automobilu a jiných reklamních plochách v době termínu konání závodu. Jinak i rozsudek ve věci 7 Afs 138/2018 podrobně komentuje rozsudky ve věcech 9 Afs 30/2007, 1 Afs 170/2017 a také 5 Afs 109/2013 (k tomuto posledně citovanému viz body 17 a 18 předešlého rozsudku NSS).

K dokazování

[28] Ani při dokazování finanční orgány nepochybily a krajský soud zhodnotil jejich postup správně.

[29] Je pravda, že na námitky týkající se informací získaných od R. B. a D. G. reagoval krajský soud stručně. NSS však tento postup schvaluje, protože žalovaný se těmito námitkami zabýval dostatečně (k R. B. viz body 49 až 56 jeho rozhodnutí týkajícího se zdaňovacího období roku 2011, k D. G. viz bod 67). Viaservis ve svých žalobních (ani kasačních) námitkách neuvedl nic přesvědčivého, co by mohlo zvrátit hodnocení žalovaného: jen setrval na tom, že žalovaný procesně pochybil. Tak tomu ovšem nebylo. Žalovaný podrobně vysvětlil, proč svědecká výpověď R. B. z roku 2014 nemohla prokázat tvrzení Viaservisu ani sama o sobě, a proč navíc byla oslabena její informační hodnota ve srovnání se sděleními, která pan B. poskytl v roce 2012 při daňové kontrole „své“ společnosti Dandy Steel. Stejně tak ani nadále není zřejmé, k čemu by měla vést výpověď D. G., pokud logo, které vyrobil (tento fakt zpochybněn nebyl), neodpovídalo logu Viaservisu umístěnému na závodních automobilech. Tohle vše nemusel krajský soud opakovat; stručný odkaz na rozhodnutí žalovaného zde postačuje.

[30] K tomu NSS jen dodává, že správce daně během daňové kontroly mj. vyslechl jednatele obou dodavatelských společností, zkoumal jejich účetnictví i účetnictví subdodavatelů, které sami tito jednatele označili. Výpovědi obou jednatelů však byly buď obecné, nebo rozporné s jejich dřívějšími výpověďmi či s jinými zjištěními správce daně (z výpisů z bankovních účtů, z webových stránek, z dožádání vztahujících se k subdodavatelům), a proto je správce daně nepovažoval za věrohodné, resp. způsobilé prokázat poskytnutí služeb tak, jak bylo tvrzeno.

[31] O společnosti RUFA SK se Viaservis zmínil už v žalobě. Na tvrzení, podle nějž měl správce daně zkoumat, komu tato reklamní stáj pronajímala reklamní plochu, NSS reagoval již dříve, protože Viaservis je vznesl i ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného v předešlém řízení (viz bod 28 předešlého rozsudku). Platí, že iniciativa k dokazování případné odlišné skutkové verze musí vzejít přímo a výslovně od daňového subjektu. Viaservis se sice v daňovém řízení zmínil o webových stránkách www.rufa-sport.sk, na nichž jsou zveřejňovány informace o automobilových závodech a na nichž je Viaservis skutečně uveden mezi reklamními partnery závodů v letech 2011 a 2012 – ale osoby faktických dodavatelů reklamy se tímto zjištěním blíže neobjasnily. (Ostatně fakt, že nápis „Viaservis“ byl v těchto letech umístěn na karoserie závodních vozů, byl patrný z fotografií a zpochybněn nebyl). Měl-li Viaservis za to, že skutečné zhotovitele reklamy by bylo možno najít právě zde, měl předložit či navrhnout k důkazu konkrétní důkazní prostředky související s těmito webovými stránkami či s jejich provozovatelem. Nemůže ale vytýkat správci daně, že sám nekontaktoval provozovatele stránek, který by mohl objasnit, jak se reklama na závodní vozy dostala. Prokazovat všechny podstatné okolnosti plnění, v souvislosti s nimiž byly uplatněny výdaje, je povinností daňového subjektu; naopak není na správci daně, aby za daňový subjekt domýšlel a doplňoval skutečný průběh obchodních případů.

[32] Je pravda, že krajský soud výslovně nekomentoval fakt, že správce daně neprovedl výslechy majitelů vozidel, na nichž se reklama objevila. Takový postup však není vadou, která by mohla vést k nezákonnosti jeho rozsudku. Krajský soud se k postupu správce daně při dokazování vyjádřil souhrnně; důvod, který jej vedl ke stručnému vyjádření, je popsán výše v bodě [29]. NSS k tomu dodává, že nejen z rozhodnutí žalovaného, ale i ze zpráv o daňové kontrole dostatečně jasně plyne, proč by výslechy majitelů závodních vozů nic nepřinesly. Majitelé totiž své vozy pronajímali (viz např. stranu 8 a 9 zprávy o daňové kontrole za rok 2011), takže by stěží mohli odpovědět, jak to formuluje Viaservis v žalobě, „na jednoduchou otázku,

pokračování

jak se polepy na auto dostaly“. Správce daně se snažil získat více informací od jednatele nájemce vozu, ani z té však nezjistil nic o tom, kdo fakticky provedl reklamní služby, za něž Viaservis platil společností Dandy Steel a Jazz Trade.

IV. Závěr

[33] Viaservis se svými námitkami neuspěl, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Neúspěšný Viaservis nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu