



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **VIASERVIS, s r. o.**, se sídlem Trlicova 1212/38, Nový Jičín, zast. daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 4. 2017, čj. 16810/17/5200-11434-701858 a čj. 16811/17/5200-11434-701858, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 7. 2018, čj. 22 Af 66/2017-57,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 7. 2018, čj. 22 Af 66/2017-57, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil žalobkyni rozhodnutími ze dne 7. 4. 2016 a 28. 6. 2016 daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 a 2012 a zrušil původně vykázanou daňovou ztrátu. Dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala přijetí reklamních služeb (zabezpečení plošné reklamy, reklamního nápisu či loga žalobkyně, včetně jejich umístění na závodních automobilech, v době konání automobilových závodů) od společností Dandy Steel, s. r. o. (v roce 2011), a Insider Solution, s. r. o. (v roce 2012). Žalovaný svými rozhodnutími ze dne 12. 4. 2017 zamítl obě odvolání, kterými se žalobkyně bránila dodatečným platebním výměřům.

[2] Se svými námitkami naopak žalobkyně uspěla u Krajského soudu v Ostravě, který rozsudkem ze dne 19. 7. 2018 zrušil obě napadená rozhodnutí žalovaného. Podle krajského soudu směřovaly daňové orgány dokazování výhradně k osobě faktického poskytovatele reklamních služeb (tj. nezpochybnily vynaložení výdajů, poskytnutí reklamních služeb

či jejich rozsah a cenu podle daňových dokladů); tím pochybily, neboť nestanovily správně rozsah skutečností důležitých pro správné zjištění a stanovení daně. Jak plyne z aktuální judikatury správních soudů, je při posuzování uznatelnosti daňového nákladu podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nerozhodné, zda deklarované plnění bylo skutečně poskytnuto subjektem, který je uveden jako dodavatel na účetních dokladech: rozhodné je faktické vynaložení deklarovaného nákladu. Nesprávné východisko finančních orgánů, podle něž musí daňový subjekt prokázat jako faktického dodavatele právě osobu uvedenou na účetním dokladu, je vadou řízení, která rovněž vedla k nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí pro nedostatek důvodů. I pokud se finanční orgány domnívaly, že výše vynaložených výdajů neodpovídá aktuální obchodní situaci žalobkyně, měly jí uznat aspoň nezbytné minimální náklady.

II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Zdůraznil, že podle judikatury NSS by správce daně ani při kontrole daňové povinnosti k dani z příjmů neměl rezignovat na určení skutečného dodavatele sporného plnění. Stěžovatelka byla seznámena s pochybnostmi správce daně o tom, že jí plnění (reklamu) skutečně poskytly společnosti Dandy Steel a Insider Solution, a bylo jí umožněno svá tvrzení upravit; této možnosti však nevyužila a své důkazní břemeno neunesla. Finanční orgány tedy nepochybily a stěžovatelovo rozhodnutí mělo při soudním přezkumu obstát. Stěžovatel nesouhlasil ani s pokynem krajského soudu, podle něž by měl žalobkyni uznat alespoň nezbytné minimální náklady, resp. skutečné náklady vynaložené na dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Jednak je rozsudek v tomto ohledu vnitřně rozporný, neboť požaduje, aby žalobkyni bylo umožněno *prokázat* vynaložené náklady, současně však vyzývá, aby finanční orgány vzaly v úvahu tzv. esenciální výdaje, což by ale bylo možné jen při stanovení daně podle *pomůcek*. Nynější skutková situace takový přístup neumožňuje – nelze identifikovat příjmy, kterých by žalobkyně nemohla dosáhnout bez vynaložení sporných výdajů na reklamu.

[4] Žalobkyně souhlasí s krajským soudem v tom, že pro daňovou uznatelnost výdajů není podstatné, zda služby poskytla právě osoba uvedená na daňovém dokladu. Ovšem v této věci bylo dostatečně prokázáno, že právě tato osoba žalobkyni dodala své služby. Svědecká výpověď byla podrobná, odpovědi objasňovaly to, na co se správce daně ptal. Rozhodnutí ve věci 9 Afs 30/2007, které stěžovatel ve své kasační stížnosti komentoval, je již starší a bylo dávno překonáno novější judikaturou.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost je důvodná.

[6] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že náklady vynaložené na určité plnění mohou být daňovému subjektu uznány i tehdy, jestliže plnění poskytla osoba odlišná od dodavatele uvedeného na účetním dokladu, a je třeba daňovému subjektu umožnit, aby výdaje prokázal jinými prostředky (tak již náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Takto obecně formulované tvrzení je však třeba doplnit a zpřesnit; k tomu poslouží i rozbor judikatury, kterou krajský soud použil ve své argumentaci.

[7] Forma, kterou krajský soud cituje judikaturu, je chvályhodná: nejde o dlouhé mechanicky okopírované pasáže z původních judikátů, naopak krajský soud přímo cituje jen střídmě, případně

pokračování

vlastními slovy shrnuje právní závěry citovaného judikátu. Nebylo by vhodné doprovázet citace *právních* závěrů v rozsudku pokaždé i líčením *skutkových* okolností toho kterého daňového případu, ať už proto, že leckdy budou takové skutkové okolnosti nepodstatné, nebo proto, že rozsah rozsudku by se tím neúměrně zvětšil. Je však důležité, aby právní závěry vyjadřující se k důkaznímu standardu ve věcech daně z příjmů, o něž se opírá argumentace rozsudku, nebyly jen jakýmsi „paušálními moudry“, která se uplatní v jakékoli další věci týkající se daně z příjmů bez ohledu na to, v jakém skutkovém stavu byla vyslovena a nakolik je onen skutkový stav srovnatelný se situací v aktuálně projednávané věci. I když původní autor (zde nejčastěji NSS) formuluje své závěry zobecnujícím způsobem, musí si každý budoucí uživatel takto vzniklé prejudikatury dávat pozor na to, aby neodtrhával dříve vyslovené právní závěry od skutkového stavu, k němuž se upínají, a aby je ve své věci použil jen tehdy, odpovídá-li tu i skutková situace.

III.A Prokazování výdajů, faktický dodavatel

[8] První kasační námitka míří proti závěru, že finanční orgány nesprávně vymezily rozsah dokazovaných skutečností, a tím způsobily nepřezkoumatelnost svých rozhodnutí. Ačkoli i NSS má výhrady k tomu, jak stěžovatel odůvodnil svá rozhodnutí, nemůže přijmout za svou ani poněkud zjednodušující argumentaci krajského soudu.

[9] Krajský soud zvolil rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142, nejen k ilustraci rozdílů mezi důkazním standardem ve věcech daně z přidané hodnoty (skutečný dodavatel se musí shodovat s dodavatelem označeným na daňovém dokladu) a daně z příjmů (skutečný dodavatel se nemusí vždy shodovat s „papírovým“ dodavatelem), ale i ke shrnutí své argumentace, podle níž pochybnosti o faktickém zhotoviteli reklamy nemohly vést k přenesení důkazní povinnosti zpět na žalobkyni. Ve věci 5 Afs 129/2006 se ale řešila situace v podstatných rysech jiná, než je situace nynější žalobkyně. Spor byl o to, zda daňový subjekt (který se živil prováděním stavebních prací) přijal plnění (pomocné stavební práce) od subdodavatelů. NSS tehdy zdůraznil, že sám daňový subjekt nemohl jen se svými zaměstnanci výstavbu zvládnout, krom toho mnozí jeho subdodavatelé potvrdili, že práce provedli a peníze přijali. Nelze tedy upírat daňovému subjektu právo uplatnit výdaje jen kvůli formálním nesrovnalostem v předložených listinách a kvůli tomu, že někteří subdodavatelé pak nesplnili své daňové povinnosti (nepřiznali příjmy).

[10] V nynější věci oproti tomu není spor o výdaje na činnosti, bez kterých by žalobkyně vůbec nemohla naplňovat předmět svého podnikání. Provedení reklamy, na rozdíl od provedení stavby, se nedá jednoduše zpětně převést na určitý objem materiálu, času, práce a mezd, který nutně musel být tak či onak vynaložen, aby dílo vzniklo. Především ale podle tehdejšího závěru NSS nemůže být důvodem pro závěr o tom, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, „skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání“. V nynější věci nespočívají pochybnosti správce daně v tom, že by *nesporní* dodavatelé nesplnili svou daňovou povinnost, nýbrž tom, že dodavatelé (tj. ti, kdo skutečně provedli reklamní služby) zůstali i po dokazování *sporní*.

[11] Stavebních prací se týkal i rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73. Krajský soud se ve svých úvahách zaměřil na jeho základní tezi (*pokud daňový subjekt prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů*), nevěnoval už však tolik pozornosti dodatku, podle něž výdaje budou daňově uznatelné jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Jedná se – slovy devátého senátu – o *situaci krajsní*, v níž musí daňový subjekt dokázat

veškeré skutečné okolnosti, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.

[12] Bez ohledu na správnost základní teze je důležité i to, že ve věci 9 Afs 30/2007 daňový subjekt neuspěl, neboť sice dostal příležitost prokázat svá tvrzení i jinými prostředky, ale to se mu nepodařilo. Používá-li krajský soud tento judikát, je třeba hodnotit důvodnost žalobních tvrzení nejen z pohledu základní teze, ale především je nutné zabývat se tím, zda žalobkyně v nynější věci přinesla jednoznačný a nezpochybnitelný obraz o sporných transakcích, nebo zda neuspěla podobně jako daňový subjekt ve věci 9 Afs 30/2007.

[13] Krajský soud dále shrnul judikaturu ve věcech daně z příjmů tak, že je nerozhodné, zda plnění skutečně poskytl dodavatel uvedený na účetních dokladech, ale zda byl náklad při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění. Na podporu tohoto východiska označil rozsudky NSS ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68, a ze dne 30. 4. 2015, čj. 8 Afs 144/2014-46, *Intec*.

[14] Ve věci 9 Afs 11/2011 skutečně podobná věta zazněla, ovšem ani zde se daňovému subjektu nepodařilo unést důkazní břemeno. Subjekt v oné věci vykupoval (za hotové) dřevěné palety od fyzických osob, správce daně mu však uznal jen výdaje na ty palety, jejichž prodej později potvrdily konkrétní fyzické osoby. NSS zde nesouhlasil s tvrzením daňového subjektu, podle něž měl správce daně prokazovat, že dřevěné palety nebyly koupeny od fyzických osob a že je daňový subjekt nabyl jiným způsobem. Naopak NSS zdůraznil, že k prokázání konkrétní obchodní transakce nepostačuje evidence následně prodaných palet ani obecná tvrzení spolupracovníků, podle nichž se v určitém období na určitém místě skutečně palety odkupovaly.

[15] Ve věci 8 Afs 144/2014, *Intec*, v níž šlo stejně jako v této věci o reklamní polepy na závodních vozidlech, daňový subjekt uspěl. Krajský soud však nijak nehodnotil tehdejší důkazní situaci, v níž 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 identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“.

[16] Daňový subjekt uspěl i v dalším citovaném rozsudku ze dne 15. 2. 2013, čj. 5 Afs 29/2012-47, *Derpal*, v němž šlo jednak o výdaje na dřevěné palety, jednak o výdaje na reklamu na fotbalových stadionech. NSS vytkl správci daně, že vyloučil veškeré výdaje na palety, i když někteří svědci výslovně potvrdili prodej palet daňovému subjektu. Ve vztahu k reklamě pak upřesnil, že pochybnosti správce daně směřovaly spíše k nepřiměřené ceně než k tomu, že by plnění nebylo poskytnuto. Důležité pro nynější věc je ale to, že správce daně ve věci *Derpal* identifikoval jednotlivé články řetězce až ke konečným subdodavatelům. Tedy: pro závěr, že služby byly poskytnuty tak, jak bylo tvrzeno, bylo nezbytné ztotožnit faktické (konečné) dodavatele.

[17] Posledním rozhodnutím k otázce důkazního standardu ve věcech daně z příjmů, které krajský soud použil, byl rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2014, čj. 5 Afs 109/2013-31, *Kaiser*. Zde NSS považoval za vadu, že správce daně se *vylučně* zaměřil na to, zda sporná plnění poskytly právě fakturující společnosti. Nesprávně tak vymezil dokazované skutečnosti a zatížil řízení vadou, která způsobila nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Stojí za zmínku, že i tento rozsudek se dovolává rozhodnutí ve věcech II. ÚS 664/04, 5 Afs 129/2006 a 9 Afs 30/2007.

pokračování

[18] Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31, *Steelmart*, názor zaujatý ve věci 5 Afs 109/2013 nelze vykládat izolovaně. Pokud jsou totiž 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. Tato koncepce – pokračuje první senát – plně odpovídá též závěrům obsaženým v nálezu Ústavního soudu ve věci II. ÚS 664/06. Jak uzavírá první senát: úvahy uvedené v rozsudku ve věci 5 Afs 109/2013-31, *Kaiser*, nelze chápat tak, že „*z hlediska uznatelnosti nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů není relevantní, kdo uskutečnil plnění pro daňový subjekt, ale tak, že formální nesprávnost údaje o dodavateli na předloženém dokladu nevede automaticky k neuznání nákladu prokazovaného tímto dokladem*“.

[19] Správce daně v průběhu daňové kontroly v nynější věci mj. vyslechl jednatele obou dodavatelských společností, zkoumal jejich účetnictví i účetnictví subdodavatelů, které sami tyto 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. V návaznosti na to sdělil žalobkyni své pochybnosti a vyzval ji, aby předložila důkazní prostředky prokazující její tvrzení i to, že náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[20] Žalobkyně setrvala na svých původních tvrzeních. Zdůraznila, že není v jejích možnostech zjišťovat, zda si její dodavatelé plní řádně své povinnosti vůči správci daně. Připomněla, že trvala na bezhotovostních platbách, aby tok peněz mohl být později snadno ztotožněn. Podle žalobkyně na ni správce daně přesouvá nepřipustně velké důkazní břemeno, neboť žalobkyně prokázala vynaložení nákladů uzavřenými smlouvami, fotografiemi i videodokumentací.

[21] S tím ale NSS nesouhlasí. Již z výše rozebrané judikatury plyne, že ani formálně bezvadné doklady (které lze propojit s platbami) v kombinaci s fakticky existujícím (fakticky doložitelným) plněním nemusí být pro unesení důkazního břemene dostatečné, pokud nebyla celá obchodní transakce v úplnosti a logicky uspokojivě vysvětlena (srov. rozsudky ve věcech 9 Afs 30/2007, 9 Afs 11/2011 a 5 Afs 29/2012 v bodech [11] – [16] shora a rozsudek ve věci 1 Afs 170/2017 v bodě [18] shora).

[22] Dále k tomu lze odkázat na judikaturu citovanou stěžovatelem. Podle rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 39/2011-109, *Goldfein CZ* (šlo o balicí a úklidové práce), samotná skutečnost, že zboží či služby byly pořízeny, sama o sobě nevede k uznatelnosti uplatněného výdaje. Naopak daňový subjekt musí prokázat, že „*vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů*“. Ačkoli je samotné pořízení zboží nebo služeb nepochybné, nemusí správce daně výdaj uznat, jestliže daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunesl. Rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018-48, *ELIO Slezsko* (šlo o úpravu svahu skládky provozované daňovým subjektem), se rovněž zabýval situací, v níž práce neprovedl žádný ze subdodavatelů ve zjištěném dodavatelském řetězci, faktické provedení prací však zpochybněno nebylo (svah skládky byl upraven). Ani v takovém případě nemohou být výdaje automaticky uznány jen proto, že „*někdo dotčené práce provést musel*“. Pokud totiž práce neprovedl žádný ze zjištěných dodavatelů, ale někdo jiný, vyvstává v některých případech s ohledem na povahu plnění otázka o skutečném rozsahu těchto prací, a tedy výdaji, který má být uznán.

[23] Krajský soud se tedy mylí v závěru, podle něž je faktický dodavatel služeb, s nimiž se poji uplatněné výdaje, nevýznamný. Správce daně nepochybil tím, že se zajímal o subdodavatele, které mu označili dodavatelé. Zejména od nich totiž mohl zjistit bližší okolnosti o tvrzených plněních (především jejich rozsahu), k nimž mu samotná žalobkyně neposkytla dostatečně přesné informace. To se mu ale nepodařilo.

[24] NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že finanční orgány ve své argumentaci ustaly na půli cesty. Ačkoli se opakovaně zmiňují o „(deklarovaném) rozsahu“ poskytnutých služeb a zpochybňují, zda byla plnění uskutečněna tak, jak byla deklarována, ze správních spisů ani ze stěžovatelových rozhodnutí dostatečně jasně neplyne, že by se konkrétně věnovaly i rozsahu a obsahu tvrzeného plnění. Správní spis – alespoň v té podobě, v jaké jej Nejvyššímu správnímu soudu předal krajský soud – není přehledně uspořádán (i když není nijak objemný) a nejsou tu obsaženy všechny důležité písemnosti. Ze zprávy o daňové kontrole za rok 2011 je tu založena jen část (i když právě asi ta podstatná, týkající se sporných výdajů na reklamu); chybějí tu jakékoli protokoly o výslechu svědků – ať už pořízené kontrolujícím finančním úřadem, nebo dožádanými správci daně; jsou tu volně vloženy četné kopie fotografií ze závodů, z nichž ale nelze nijak poznat, k jakému závodu (a vůbec k jakému zdaňovacímu období) se vztahují.

[25] Spis působí tak, jako by pro správce daně vůbec nebylo důležité, v jakém rozsahu byly žalobkyni reklamní služby skutečně poskytnuty – jinými slovy, zda vynaložené částky odpovídaly intenzitě propagace, jaké se žalobkyni skutečně dostalo (ve formě polepů na vozech, ale také v motoristických časopisech, na webových stránkách atd.). Poté, co správce daně spolehlivě nezjistil skutečné (sub)dodavatele reklamních služeb, jen konstatoval, že plnění prostřednictvím dodavatelů Dandy Steel a Insider Solution nebylo prokázáno, a přešel k hodnocení, zda byly vynaložené náklady vůbec ekonomicky racionální.

[26] Svůj postoj k věci však zcela jednoznačně nevyjádřil ani krajský soud a z jeho rozsudku není zřejmé, jakým právním názorem zavázal stěžovatele do dalšího řízení. Dosud nevyjasněné otázky rozsahu služeb se krajský soud nevěnoval – pouze stručně uzavřel, že daňový subjekt, který uplatňuje výdaje na služby, nemusí prokazovat, že mu služby poskytla právě osoba uvedená na daňovém dokladu. Závazný názor byl v rozsudku formulován tak, že má stěžovatel za prvé „správně vymezit dokazované skutečnosti, které jsou pro řízení potřebné“ (a že má – za druhé – v každém případě uznat žalobkyni alespoň nezbytné minimální náklady „za situace, kdy není sporu o tom, že vynaloženy byly a reklama byla poskytnuta“ – k tomu se vztahuje druhá kasační námitka). Krajský soud ale nenaznačil, které skutečnosti by to měly být. Současně může stručnost jeho vyjádření, společně s druhou částí závazného názoru, vést i k domněnce, že krajský soud nijak nepochybuje o vynaložení nákladů a poskytnutí reklamy v tvrzeném rozsahu (a že by o tom neměl pochybovat ani stěžovatel).

[27] Ačkoli tedy krajský soud správně vystihl, že stěžovatelova rozhodnutí trpí vadnými či nedostatečnými úvahami, ani jeho vlastní argumentace neukázala, jak tedy má stěžovatel k věci procesně přistoupit a jaký rozsah tvrzených služeb má vzít za prokázaný. Ostatně správní spis v současné podobě ani neumožňuje vytvořit si představu o přesném obsahu a rozsahu poskytnuté reklamy. Proto je první kasační námitka důvodná.

[28] K dílčím námitkám žalobkyně, obsaženým ve vyjádření ke kasační stížnosti, lze snad ještě dodat, že iniciativa k dokazování případné odlišné skutkové verze (opírající se o faktický průběh věci bez ohledu na obsah formálních dokladů) musí vzejít přímo a výslovně od daňového subjektu. Žalobkyně se v daňovém řízení zmínila o webových stránkách www.rufa-sport.sk, na nichž jsou zveřejňovány informace o automobilových závodech, včetně fotografií a údajů

pokračování

o reklamních partnerech. Na webových stránkách je žalobkyně skutečně uvedena 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 zpochybnován nebyl). Měla-li žalobkyně za to, že klíč k osobám dodavatelů leží právě zde, měla 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.

[29] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkla i to, že rozsudek ve věci 9 Afs 30/2007 je starším rozhodnutím, „*kteří již bylo dávno novější judikaturou překonáno*“. NSS tento názor nesdílí. Základní myšlenka tohoto rozsudku (totiž že navzdory údajím o dodavateli na daňovém dokladu může být uznán i výdaj zaplacený faktickému dodavateli, půjde však o výjimečné případy, v nichž musí daňový subjekt objasnit všechny podstatné okolnosti plnění) je stále živá a judikatura s ní nadále pracuje.

III.B Esenciální výdaje

[30] NSS dává stěžovateli plně za pravdu v jeho druhé námitce, která se týká tzv. esenciálních výdajů (výdajů, které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy). Rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-56, č. 1396/2007 Sb. NSS, jehož se krajský soud dovolával, se skutečně týkal situace, v níž byly zpochybněny veškeré výdaje související s podnikáním daňového subjektu, a bylo zde tak namístě stanovit daň podle pomůcek. Podobně tomu bylo i v rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2018, čj. 2 Afs 238/2017-35. V nynější věci ale nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví žalobkyně a pochyby správce daně se ani netýkaly vlastního předmětu podnikání žalobkyně, protože neobstála pouze skupina dokladů vztahující se k výdajům na reklamu na závodních vozidlech. V takové situaci nemůže být daň stanovena podle pomůcek, nýbrž má být stanovena dokazováním. Tzv. esenciální výdaje nemohou být žalobkyni uznány i proto, že v této věci jsou sporné výdaje na reklamu, nikoli na zboží či služby, kterých by bylo pro její předmět podnikání nevyhnutelně třeba a bez nichž by z povahy věci nemohla dosáhnout vůbec žádných příjmů (ve věci 5 Afs 148/2006 byly zdaněny příjmy z prodeje mobilních telefonů, nebyly však uznány žádné výdaje na jejich pořízení; ve věci 2 Afs 238/2017 zase nebyly uznány žádné výdaje na stavební práce provedené subdodavateli, ačkoli daňový subjekt skutečně vykonal stavební práce požadované objednatel, řádně mu dílo odevzdal a dostal za ně zaplacené).

IV. Závěr

[31] NSS tedy shledal kasační stížnost důvodnou v obou jejích námitkách (v první částečně, ve druhé zcela) a napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Krajský soud je v novém řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). 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 „zaplacené bylo a někdo to udělat musel“), a už vůbec nemůže být automatické uznat *veškeré* 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.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. března 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu