

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Mgr. R. B.**, zastoupeného Mgr. Karlem Tománkem, advokátem se sídlem Sokolská 505, Čerčany, adresa pro doručování U Papírny 9/614, 170 00 Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 25, 110 00 Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2003, č. j. 38 Ca 786/2002 - 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2003, č. j. 38 Ca 786/2002 - 41, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2002, č. j. FŘ-555/11/02, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 11. 2000, č. 1000001127, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6, kterým byl žalobci dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 113 334 Kč a daň ve výši 31 036 Kč. Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního (dále jen „s. ř. s.“) a namítal, že rozhodnutí Městského soudu v Praze spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a nesprávném posouzení skutkového stavu.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že pokud v dodatečném platebním výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 č. 1000001127 ze dne 27. 11. 2000 je odkázáno na neexistující

zprávu o daňové kontrole, nelze to zhojit poukazem odvolacího správního orgánu v odůvodnění jeho rozhodnutí na správnou zprávu o daňové kontrole. Platební výměr v takovém případě je podle stěžovatele neurčitý a jako takový neplatný a nejde o pouhou zřejmou nesprávnost.

Dále odmítl závěr soudu, že správní orgán se vypořádal se všemi jemu předloženými důkazy. Podle stěžovatele se nevypořádal s důkazem v podobě výstupů zpracovaných firmou T. E. jako podklady pro další analýzy klientů, třebaže tyto dokumenty byly Finančnímu úřadu pro Prahu 6 prokazatelně předány a následně jím opět vráceny (takže je žalovaný v rámci odvolacího řízení již vůbec neměl k dispozici).

Konečně pak stěžovatel trval na svém názoru, že mu v rámci daňové kontroly za rok 1996 byla upřena práva podle § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele nelze souhlasit s názorem Městského soudu v Praze, že tato práva mohl uplatnit v rámci daňových kontrol za roky 1997 a 1998, které se zčásti týkaly stejných skutečnosti jako daňová kontrola za rok 1996, neboť každá daňová kontrola je samostatné řízení, v němž musí být daňovému subjektu umožněno uplatnit všechna zákonem zaručená práva.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Poukázal jednak na to, že rozhodně nepředjímal v rámci daňových kontrol u manželky stěžovatele výsledek daňové kontroly u stěžovatele. Provádění kontroly u obou těchto osob bylo podle žalovaného důvodné vzhledem k tomu, že manželka stěžovatele byla ve vztahu k žalobci spolupracující osobou, tj. podílela se na jeho příjmech a výdajích z podnikatelské činnosti, pokud je měl. Daňová kontrola za roky 1997 a 1998 byla u stěžovatele zahájena 8. 12. 1999 a ukončena 14. 11. 2000, přičemž nakonec (protokolem o zahájení daňové kontroly za rok 1996 ze dne 14. 11. 2000) byla rozšířena i na zdaňovací období roku 1996 vzhledem k tomu, že zálohová faktura č. 122/96 byla vystavena v tomto roce. Dne 14. 11. 2000 pak byly také výsledky daňové kontroly za prověřovaná zdaňovací období se stěžovatelem projednány. Správce daně ve zprávě ze dne 13. 11. 2000 o daňové kontrole manželky stěžovatele paní M. B. toliko vycházel z dosud v rámci této kontroly u stěžovatele zjištěných skutečností, výsledky kontroly u stěžovatele však nepředjímal.

Označení daňové kontroly, jejíž zjištění byla podkladem pro doměření daně z příjmů fyzických osob, je podle žalovaného zřejmou nesprávností, která se práv stěžovatele žádným zásadním způsobem nedotkla. Stěžovatel měl na základě nedlouho předtím skončené daňové kontroly informace o tom, jaké skutečnosti měl správce daně za zjištěné, a v odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 6 také jednoznačně - poté, co poukázal na nesmyslnost označení daňové kontroly, jež vedla k vydání výměru - uváděl skutečnosti vztahující se právě ke zjištěním daňové kontroly ukončené dne 14. 11. 2000, o níž byla sepsána zpráva č. j. 191233/00/006931/322. Navíc odkaz na daňovou kontrolu, která byla podkladem vydání dodatečného platebního výměru, neměl podle žalovaného být součástí výroku rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, a proto byla uvedená chyba napravena v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které žalovaný vydal. Chyba v označení zprávy o daňové kontrole neměla podle žalovaného ani vliv na stanovení výše daňové povinnosti, které bylo provedeno správně, a platební výměr jinak obsahoval všechny předepsané náležitosti.

K výtce, že se nevypořádal s důkazem v podobě výstupů zpracovaných firmou T. E. jako podklady pro další analýzy klientů, žalovaný uvedl, že z těchto listin vztahujících se k „sociomapám“, které stěžovatel v rámci daňového řízení správci daně poskytl, nijak nevyplývalo, zda, jakým způsobem a v jaké míře byly využity firmami, kterým měly být určeny.

Stěžovatelem napadené správní rozhodnutí žalovaného bylo odůvodněno tím, že částka 170 000 Kč, proplacená stěžovatelm jeho bratru Ing. K. B. na základě zálohové faktury č. 122/96 v roce 1996 a vyúčtovaná žalobci fakturou č. 078/5/97 v roce 1997, není daňovým výdajem ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění, neboť podle zjištění daňové kontroly, zaznamenaného ve zprávě o daňové kontrole ze dne 14. 11. 2000 sepsané pod č. j. 191233/00/006931/322, se žádný obchod v souvislosti s touto platbou nerealizoval, daňový subjekt neměl žádné příjmy z této činnosti a nedostatečně prokázal uskutečnění fakturovaných operací. Co se týče povahy činnosti, která podle stěžovatele měla být Ing. K. B., resp. na něho dále navázaným dodavatelem, společností T. E. L., pro stěžovatele vykonána, žalovaný nijak nezpochybnil metodu sociomapování jako takovou, nýbrž uvedl, že stěžovatel v daňovém řízení v souvislosti s fakturovanou částkou neprokázal, k jakému účelu, v jakém rozsahu a s jakým výsledkem měla být tato metoda a výpočty, jež byly na základě ní prováděny, Ing. K. B. v konkrétním případě pro stěžovatele použity; stěžovatel podle žalovaného mimo jiné ani žalovanému nedovolil pořídit jakékoli reprodukce komerčních výstupů, které měly být pro stěžovatele takto pořízeny.

Dále se též v rozhodnutí žalovaného objasňuje, že výtka stěžovatele ohledně nesmyslného označení zprávy o daňové kontrole, jež byla podkladem pro doměření daně z příjmů fyzických osob (v dodatečném platebním výměru FÚ pro Prahu 6 se hovoří o daňové kontrole č. 006911 ze dne 21. 11. 2000), je důvodná a že zpráva je ve skutečnosti ze dne 14. 11. 2000 a má č. j. 191233/00/006931/322, přičemž podle žalovaného není pochyb o tom, že skutečně z této zprávy FÚ pro Prahu 6 čerpal podklady pro dodatečný platební výměr.

V žalobě proti správnímu rozhodnutí žalovaného stěžovatel tomuto rozhodnutí vytkl jednak procesní vady vzniklé při jeho vydání (nezrušení rozhodnutí správního orgánu první instance z důvodu, že tento vycházel z neexistující zprávy o daňové kontrole, nemožnost aktivní účasti v daňové kontrole, předjímání výsledků daňové kontroly u stěžovatele v daňovém řízení se žalobcovou manželkou), jednak nesprávné skutkové zjištění ve vztahu k meritu věci, tj. ke stěžovatelem tvrzeným výpočtovým pracím, které pro stěžovatele měl provést Ing. K. B. resp. společnost T. E. L.. Správnímu orgánu dále vytkl předpojatost a jednostranný pohled při hodnocení smyslu a významu činnosti Ing. K. B. pro stěžovatele a vybočení ze zákonných mezí při hodnocení důkazů.

Městský soud v Praze žalobu zamítl jako nedůvodnou. Dospěl k závěru, že správní orgán adekvátně zhodnotil v daňovém řízení opatřené důkazy, dospěl-li k závěru, že stěžovatel neprokázal u částky zaplacené Ing. K. B. její vynaložení k dosažení, zajištění a udržení příjmu stěžovatele. Stěžovatel toto pouze v obecné rovině tvrdil - že údaje získané činností Ing. K. B. sice nebyly stěžovatelem dále zhodnoceny poskytnutím dalšímu uživateli (neboť se z nich vycházející sociomapy nepodařilo prodat), avšak sloužily k ověření správnosti a přesnosti používané metody a tím k zajištění celkově kladného hospodářského výsledku ve zdaňovacím období. Uvedená tvrzení však stěžovatel podle soudu neprokázal, když z dokladů ke grantovým projektům pro Krajskou hygienickou stanici Středočeského

kraje (faktury č. 10/96 a 18/96) nijak neplyne, že výpočty vyúčtované fakturou č. 078/5/97 byly nějak použity pro ověření validity metod použitých v tomto projektu.

I procesní námitky stěžovatele Městský soud v Praze shledal nedůvodnými. Ohledně chybného označení zprávy o daňové kontrole poukázal na to, že s touto námitkou se již vypořádal a chybu napravil žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. U námitky předjímání výsledku daňové kontroly soud dospěl k závěru, že není důvodná, neboť správní orgán vycházel ve svém rozhodnutí týkajícím se stěžovatele výlučně ze zjištění získaných v rámci daňové kontroly prováděné u stěžovatele. Ani tvrzení o nemožnosti aktivní účasti na daňové kontrole neshledal soud důvodným, když zjistil, že sporný výdaj byl fakturován dvěma fakturami ve dvou zdaňovacích obdobích (zálohovou fakturou v roce 1996 a fakturou v roce 1997), přičemž daňová kontrola za rok 1997 probíhala nepochybně po tak dlouhou dobu, že stěžovatel měl možnost se ke zjištěním v ní provedeným vyjádřit a prokázat jím tvrzené skutečnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Uplatnění důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. soud v kasační stížnosti po posouzení jejího obsahu neshledal, jakkoli stěžovatel toto ustanovení v ní výslovně uváděl. Stěžovatel totiž kasační stížností nevytýká rozhodnutí krajského soudu ani nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů, ani jinou vadu řízení před tímto soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud přitom neshledal tyto ani jiné vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Zde postačí konstatovat, že rozhodnutí Městského soudu v Praze je nepochybně plně srozumitelné a obsahuje logicky postavené důvody, o které se opírá, že z obsahu soudního spisu není patrné, že by řízení před krajským soudem trpělo jakoukoli vadou a že rozhodnutí správního orgánu, které bylo přezkoumáváno, obsahuje zákonem předepsané podstatné náležitosti a bylo vydáno orgánem nadaným pravomocí a příslušností tak učinit, takže neexistují důvody považovat toto rozhodnutí za nicotné.

Dále je nutno zabývat se důvody kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti lze soudit a dovozovat (když stěžovatel stran konkrétní specifikace jednotlivých důvodů svoji kasační stížnost formuloval velmi stroze), že stěžovatel zde namítá následující: V první řadě namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, jež má spočívat v nevypořádání se s některými tvrzeními stěžovatele a jím navrhovanými důkazy. Dále namítá porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, jež mohlo ovlivnit zákonnost, spočívající jednak v tom, že žalobci nebyla dána možnost vyjádřit se v rámci daňové kontroly ke skutečnostem zjištěným správním orgánem, jednak v tom, že žalovaný před ukončením daňové kontroly předjímal její výsledek, a jednak v tom, že odvolací správní orgán měl zrušit rozhodnutí správního orgánu první instance, které obsahovalo označení neexistující daňové kontroly, jež měla být podkladem prvoinstančního správního rozhodnutí.

Rozhodnutí správního orgánu je přezkoumatelné; v jeho odůvodnění se správní orgán vypořádal se všemi otázkami podstatnými pro rozhodnutí ve věci, zejména uvedl,

jaký skutkový stav zjistil, pod jakou právní normu takto zjištěný skutkový stav subsumoval a vypořádal se s námitkami a vyjádřeními stěžovatele. Výtka stěžovatele, že se správní orgán nevypořádal s důkazem v podobě výstupů zpracovaných společností T. E. jako podklady pro další analýzy klientů, je nedůvodná - v odůvodnění správního rozhodnutí žalovaného je na straně 5 dole výslovně uvedeno, že v průběhu celého daňového řízení se nepodařilo získat jakoukoli interpretaci sociomapování v písemné podobě, když všechny žalovaným dodané početní výstupy a grafy jsou bez jakéhokoli komentáře či vysvětlení, jaký význam či přínos obsahují a k jakému účelu byly vyhotoveny. Z toho, co správní orgán v odůvodnění uvedl, je jasně patrné, že výstupy zpracované společností T. E., které stěžovatel správci daně v daňovém řízení poskytl, měl žalovaný k dispozici (jsou ostatně v kopii obsaženy ve správním spise) a že se jimi zabýval a z hlediska jejich důkazní hodnoty je posuzoval.

Výtka stěžovatele, že mu v rámci daňové kontroly za rok 1996 bylo upřeno právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, není důvodná. V § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. jsou zakotvena práva daňového subjektu při provádění daňové kontroly, mimo jiné – v písm. f) cit. ustanovení – též právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění a – v písm. c) – právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhovat předložení důkazních prostředků, které daňový subjekt sám nemá k dispozici. Z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 11. 2000 (přílohy ke zprávě ze dne 14. 11. 2000 o daňové kontrole ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996, 1997, 1998), konkrétně z vyjádření stěžovatele tam obsaženého, i ze samotné zprávy o daňové kontrole je patrné, že stěžovatel se v průběhu kontroly i v jejím závěru k různým skutečnostem vyjadřoval a předkládal správci daně různé listiny jako důkazy.

Skutečnost, že daňová kontrola za rok 1996 byla zahájena 14. 11. 2000 a týž den byla také spolu s kontrolou za roky 1997 a 1998 skončena, nelze v daném případě považovat za porušení žalobcových práv vyplývajících z § 16 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. či jiného ustanovení tohoto zákona. Z obsahu zprávy je patrné, že kontrola se právem – vzhledem k tomu, že k provádění činností, výdaje na něž stěžovatel vykazoval jako daňový náklad, mělo docházet až v roce 1997 – soustředila na prověřování podkladů za rok 1997 (resp. z jiných, pro řízení o kasační stížnosti nerozhodných důvodů také za rok 1998), zatímco jediným dokladem prověřovaným za rok 1996 byla zálohová faktura č. 122/96; na tom nic nemění skutečnost, že komplex skutkových okolností s těžištěm v roce 1997 významně ovlivnil žalobcovu daňovou povinnost za rok 1996. Lze souhlasit se stěžovatelem, že daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období jsou oddělenými „řízeními“ (přesněji řečeno procesními postupy), ovšem pouze v tom smyslu, že výsledkem kontroly musí být vždy zjištění správnosti či nesprávnosti stanovení daňové povinnosti za každé konkrétní období. To však neznamená, že by správce daně nemohl a neměl skutečnosti, které mají význam pro vícero zdaňovacích období současně, prověřovat jako jeden celek, v jejich vzájemné souvztažnosti. Rovněž nutno poznamenat, že časové dimenze práva vyjadřovat se ke skutečnostem v rámci daňové kontroly a navrhovat důkazy musí být přiměřené rozsahu správcem daně prověřovaných skutečností – jinak řečeno: je-li předmětem prověřování rozsáhlý komplex skutečností či předmětem dokazování rozsáhlý soubor důkazů, musí být daňovému subjektu poskytnut tomu odpovídající čas pro vyjádření a navrhování případných dalších důkazů; naopak, je-li prověřována skutečnost jednoduchá resp. dokazování rozsahem velmi omezené, může k zachování všech práv daňového subjektu stačit, je-li mu k vyjádření a navržení případných dalších důkazů poskytnut relativně krátký časový prostor. Přesně tak tomu bylo v případě stěžovatele ve vztahu k faktuře č. 122/96, a proto zde nedošlo k porušení

práv stěžovatele zakotvených v § 16 odst. 4, zejm. písm. c) a f), zákona č. 337/1992 Sb., v tehdy platném znění.

Nelze ani dospět k závěru, že by správce daně předjímal výsledek daňové kontroly u stěžovatele tím, že den před skončením této kontroly (tedy dne 13. 11. 2000) v rámci zprávy o daňové kontrole manželky stěžovatele M. B. hodnotil skutečnosti vztahující se k žalobci a k daňové kontrole u něho prováděné. Předmětem daňové kontroly u stěžovatele i u jeho manželky byl ve své podstatě totožný okruh skutečností souvisejících s podnikáním stěžovatele, na němž se jeho manželka podílela jako spolupracující osoba. Pokud měly být tyto skutečnosti správně zjištěny a zhodnoceny, nemohlo se tak dít jinak než v jejich vzájemné souvztažnosti. Takový postup nejen že není předjímáním výsledku ještě neskončené kontroly, nýbrž je jediným logickým a věcně správným postupem, který může vést ke správnému zjištění skutkového stavu a jeho právnímu posouzení, samozřejmě za předpokladu, že každý z kontrolovaných daňových subjektů má možnost samostatně se vyjadřovat a samostatně navrhovat důkazy ke skutečnostem relevantním pro určení jeho daňové povinnosti a že i jinak jsou každému z nich zachována jeho zákonem zaručená procesní práva. To vše bylo v daném případě splněno. Správní orgán tedy postupoval zcela v souladu s § 31 odst. 2 a s § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.

Důvodná není ani výtka stěžovatele, že žalovaný měl zrušit dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 6 č. 1000001127 ze dne 27. 11. 2000 za zdaňovací období roku 1996, v němž je odkázáno na neexistující zprávu o daňové kontrole, a že Městský soud v Praze napadené rozhodnutí správního orgánu měl pro tuto vytýkanou vadu zrušit. V uvedeném výměru, který byl vydán dne 27. 11. 2000, tedy 13 dní od skončení daňové kontroly u stěžovatele za roky 1996, 1997 a 1998, se odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 21. 11. 2000, č. j. 006911. Zpráva o daňové kontrole, která byla ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1996 u stěžovatele vyhotovena, má č. j. 191233/00/006931/322 a je ze dne 14. 11. 2000. Jiná daňová kontrola nebyla u stěžovatele v daném čase prováděna. Již na první pohled je zřejmé, že nesprávné č. j. 006911 je torzem správného čísla jednacího, byť s chybou v jedné číslici. Zcela zjevně tak jde o zřejmou chybu v psaní v datu a čísle jednacím zprávy o daňové kontrole, tedy v označení určité skutečně proběhnuvší a k daňové povinnosti stěžovatele za rok 1996 se vztahující daňové kontrole, nikoli o rozhodnutí vydané na základě daňové kontroly, která vůbec neproběhla nebo která se vztahovala k jiné osobě či jinému zdaňovacímu období stěžovatele. O identitě daňové kontroly tak nemůže být pochyb. Nejde o základní náležitost rozhodnutí (§ 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.), a proto nebylo důvodu zvažovat postup podle § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Nebylo tedy důvodu, aby žalovaný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 6 zrušil, a v rámci odvolacího řízení zcela postačovalo – jak také žalovaný učinil – věc vysvětlit v odůvodnění rozhodnutí. V daném případě nebyl důvod ani k postupu podle § 56 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., neboť se jednalo o rozhodnutí, jímž se stanovuje daňová povinnost, přičemž ovšem tato povinnost byla stanovena správně, ani k postupu podle § 56 odst. 3 téhož zákona, neboť se nejednalo o rozhodnutí nebo opatření, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost (srov. k tomu Kindl/Telecký/Válková, Zákon o správě daní a poplatků, komentář, C. H. Beck, Praha 2002, str. 363 - 364, bod 2.).

Dále je nutno zabývat se stěžovatelem uplatněnými důvody kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti lze soudit, že stěžovatel považuje za nesprávné posouzení právní otázky, pokud se Městský soud v Praze ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatel neprokázal, že částka proplacená stěžovatelem jeho bratru Ing. K. B. na základě zálohové faktury č. 122/96 v roce 1996 a vyúčtovaná žalobci

fakturou č. 078/5/97 není daňovým výdajem ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v tehdy platném znění.

Podle § 24 odst. 1 věty první zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném ke dni 12. 9. 2002 (§ 75 odst. 1, § 120 s. ř. s.) se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou (od dosažených zdanitelných příjmů) ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Základní podmínkou daňové uplatnitelnosti výdaje je tedy, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že svému bratru Ing. K. B. zaplatil určitou částku, a toto i prokázal. Tvrdil, že za tuto částku obdržel výpočtové výstupy pro tvorbu sociomap. Tvrdil dále, že tyto konkrétní výstupy samy o sobě dále neprodával, nýbrž je použil jako materiál k ověření validity metod použitých při realizací jiných, konkrétním zákazníkům prodaných, výstupů. Tato tvrzení však se mu již podle závěrů žalovaného důkazy, které byly v daňovém řízení provedeny, prokázat nepodařilo.

Pro posouzení správnosti úvah, kterými byl ve svém rozhodnutí žalovaný veden, je nutno ujasnit, za jakých podmínek by v žalobcově konkrétním případě byly jím vynaložené výdaje daňově uznatelné.

V první řadě by tomu bylo tehdy, kdyby stěžovatel objednal a zaplatil u Ing. K. B. určité výpočty, tyto obdržel a následně dále prodal konkrétnímu zákazníkovi, ať již v podobě, kterou obdržel, nebo nějakým způsobem zakomponované do komplexnějšího či dále zpracovaného nebo dopracovaného výstupu. To však stěžovatel nejen neprokázal, ale ani netvrdil. Pokud by to tvrdil, postačilo by toliko prokázat, jaké konkrétní výpočty obdržel od Ing. K. B., zda a případně jak byly tyto výpočty dále zpracovány, dopracovány či zakomponovány do širšího výstupu a konečně kterému dalšímu konkrétnímu subjektu byly prodány. O hlubší povaze stěžovatelem či Ing. K. B. užívaných výpočetních metod by bylo třeba podat důkaz jen v té míře, aby byl prokázán jednoznačný vztah mezi výpočty obdrženými od Ing. K. B. a výstupy prodanými žalobcovým zákazníkům.

Dále by bylo možno žalobci pořízení výpočtů u jeho bratra Ing. K. B. daňově uznat, kdyby tyto výpočty byly určeny sice nikoli pro konkrétní projekt hrazený konkrétním zákazníkem stěžovatele, ale k ověření správnosti metod vyhotovování či ke zdokonalení kvality výstupů, jež stěžovatel prodává svým zákazníkům. Právě toto stěžovatel tvrdil. Bylo třeba, aby prokázal, v čem spočívá povaha výstupů, které prodává svým zákazníkům, proč k jejich vyhotovení potřebuje výpočty od svého bratra, zda konkrétní výpočty, náklady na něž chce daňově uznat a které dále neprodal svým zákazníkům, odpovídají svojí povahou a podstatou těm výstupům, které prodával či bude prodávat konkrétním zákazníkům, a zda a jak konkrétně tyto neprodané výpočty ověří správnost, spolehlivost či jinou z hlediska prodeje relevantní vlastnost metody, prodej jejíchž aplikací je předmětem jeho podnikání. Stěžovatel však takovýto důkaz nepodal a ve své podstatě předložil pouze doklady o tom, že existují jakési výpočty (či výstupy výpočtů), že existují jejich aplikace v podobě sociomap a že tyto výpočty provádí Ing. K. B. resp. s ním spolupracující na Kypru registrovaná společnost T. E.. To však k prokázání, že v případě platby poskytnuté Ing. K. B. šlo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nepostačovalo, a proto správní orgán důvodně dospěl k závěru o neunesení zákonem stanoveného důkazního břemene stěžovatelem.

Z výše uvedených úvah tedy vyplývá, že Městský soud v Praze postupoval zcela správně, pokud stěžovatelem napadené správní rozhodnutí žalovaného nezrušil a žalobu zamítl. Nejvyšší správní soud proto nedůvodnou kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. 2. 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu