

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Ing. P. H.,** zast. advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, Litoměřice, Zítkova 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** Velká Hradební 61, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 12. 2003, č. j. 15 Ca 174/2002 – 19,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 3. 2002, č. j. 14116/110/07, bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000330 na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998, č. j. 27343/01/198970/1155, ze dne 2. 5. 2001, vystavenému Finančním úřadem v Roudnici nad Labem, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 79 716 Kč, takže celková daňová povinnost činila 95 244 Kč. V dané věci bylo rozhodováno podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v té době platném znění (dále jen „zákon o DP“).

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ze dne 2. 5. 2002, která byla napadeným rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem zamítnuta jako nedůvodná.

Včas podanou kasační stížností uvádí žalobce jako stěžovatel, že soud rozhodl nezákonně, když nesprávně posoudil právní otázku, že podle § 24 odst. 1 věty prvé zákona o DP, je daňovým výdajem pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení,

zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nepřinesl-li výdaj daňového subjektu žádný zdanitelný příjem, není takový výdaj výdajem daňovým a nelze o něj snížit základ daně. Krajský soud v Ústí nad Labem vyvodil ze spisu závěr, že k doměření daně došlo po kontrole daně z příjmů fyzických osob, když správce daně neuznal výdaj za poradenskou, organizační a ekonomickou činnost ve výši 300 000 Kč (bez daně z přidané hodnoty) jako výdaj na dosažení a udržení zdanitelných příjmů. Jedná se o fakturu č. 18/98 ze dne 31. 12. 1998 vystavenou Ing. K. Š., se kterým uzavřel stěžovatel v měsíci lednu 1998 ústní dohodu, jejímž předmětem bylo poskytnutí poradenské, organizační a ekonomické činnosti. Částka 315 000 Kč (včetně daně z přidané hodnoty) byla stěžovatelem zaplacena dne 31. 12. 1998. Z uvedených důkazů nevyplývá, jaké konkrétní služby byly předmětem dohody a ani jejich ceny. Po výzvě finančního úřadu k prokázání, jakým způsobem faktura č. 18/98 sloužila k dosažení, zajištění a udržení příjmů, stěžovatel předložil materiál k investiční akci „Zpracování směsných plastů“ s tím, že šlo o vypracování podnikatelského záměru, který nebyl uskutečněn. V doplnění zprávy o kontrole stěžovatel tvrdil, že služby provedené Ing. Ševčíkem se vztahovaly ke konzultacím a poradenství prováděných kalkulací a rozpočtů zakázek v roce 1998 v hodnotě 138 000 Kč, k poradenství a kontrole při vedení účetnictví v roce 1998 v hodnotě 102 000 Kč a ekonomickým studiím propočtů firmy v hodnotě 60 000 Kč. Ze živnostenských listů pak vyplývá, že předmětem podnikání jsou činnosti nijak nesouvisející se zpracováním směsných plastů. Stěžovatel tvrdí, že z § 24 věty první zákona o DP nelze dovodit, že nepřinesl-li výdaj daňového subjektu žádný zdanitelný příjem, není takový výdaj výdajem daňovým. Stěžovatel uvádí, že podle uvedeného ustanovení je daňovým výdajem každý výdaj, který je potřebný (účelný) k tomu, aby byl zdanitelný příjem v daném případě dosažen, příp. zajištěn. Proto daňový výdaj je i výdaj, který nemusí přinést daňovému subjektu žádný zdanitelný příjem. Je tedy rozhodující, zda takový výdaj byl potřebný k tomu, aby zdanitelný příjem mohl být dosažen, příp. zajištěn.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s ohledem na skutečnost, že stěžovatelem v kasační stížnosti citovaná věta je pouze částí rozsáhlejšího odůvodnění rozhodnutí soudu, domnívá se žalovaný, že ji nelze bez dalšího vytrhovat z kontextu a stavět na ni nezákonnost celého rozhodnutí. Jestliže totiž stěžovatel napadá nesprávné právní posouzení věci na základě správně zjištěného skutkového stavu, pak by stěžovatel musel např. tvrdit, že posuzované výdaje jsou daňově uznatelnými výdaji ve smyslu konkrétního ustanovení zákona o DP. Pokud však tvrdí pouze, že soud ne zcela jednoznačně formuloval jedinou větu, aniž by zároveň předkládal jakékoli argumenty ve prospěch opačné právní kvalifikace, než k jaké dospěl ve svém rozsudku soud, pak je tento spor pouze akademickou debatou nad tím, co všechno měl soud jedinou větou na mysli.

Posouzení problému, zda částka 300 000 Kč, uhrazená na základě faktury č. 18/98, je či není výdajem na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o DP, totiž soud věnoval větší prostor než jednu větu, přičemž dle názoru žalovaného mnohem důležitější, že *„žalobce sice prokázal, že částku 300 000 Kč uhradil, neprokázal však, jak za ni popřípadě obdrženou protihodnotu vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“*.

Vzhledem ke shora uvedenému žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, jež došlo správci daně dne 29. 3. 1999. Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 18. 9. 2000, když současně proběhlo ústní jednání správce daně s daňovým subjektem. Následující ústní jednání byla vedena 5. 10. 2000 a 16. 10. 2000, a konečně výzvou ze dne 19. 10. 2000, č. j. 40540/00/198930/0270, byl stěžovatel aktivován ve smyslu § 31 odst. 9 a § 19 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), mimo jiné k prokázání, jak konkrétně faktura č. 18/98 z 31. 12. 1998 od O., Ing. K. Š., R. n. L., za poradenskou, organizační a ekonomickou činnost, celkem za 315 000 Kč, DPH 5 % 15 000 Kč, sloužila k dosažení, zajištění a udržení příjmů a dále jak přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro podnikání. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval přípisem ze dne 3. 11. 2000 kuse: „Ing. K. Š. po celý rok prováděl pro mě poradenskou činnost, kalkulaci všech akcí a dále pomáhal v přípravě investiční akce Zpracování směsných plastů“. Zpráva o daňové kontrole č. j. 43906/00/198930/0270, s níž se daňový subjekt poprvé seznámil dne 20. 11. 2000, obsahuje mimo jiné závěr správce daně, že daňový subjekt neprokázal, že faktura č. 18/98 sloužila k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, proto správce daně tuto fakturu neuznal jako výdaj dle § 24 zákona o DP. Daňový subjekt se závěry daňové kontroly nesouhlasil a tuto zprávu doplnil dne 28. 11. 2000 o okolnosti obchodní spolupráce a způsob fakturace Ing. K. Š. Dožádáním v daňovém řízení se správce daně dne 7. 12. 2000 obrátil na FÚ pro Prahu 6, a to pro účel výslechu svědka Ing. K. Š., který se uskutečnil dne 1. 3. 2001. Dne 13. 3. 2001 byl daňový subjekt v souvislosti s jeho doplněním zprávy o daňové kontrole opětovně vyzván ve smyslu § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. e) ZSDP k prokázání skutečností souvisejících s poradenskou činností Ing. K. Š. Na tuto výzvu předložil stěžovatel dne 26. 3. 2001 materiál s názvem Výroba palet ze směsných plastů. V protokole o ústním jednání ze dne 4. 4. 2001 se zaznamenává, že daňový subjekt se seznámil s daňovou kontrolou dne 4. 4. 2001 a s jejími závěry nesouhlasil. Dodatečným platebním výměrem č. 1010000330 ze dne 2. 5. 2001, č. j. 27343/01/198970/1155, na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob ze zdaňovací období roku 1998 správce daně dodatečně doměřil daň ve výši 79 716 Kč. Celková daňová povinnost tedy činila 95 244 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání ze dne 22. 6. 2001, které rozšířil o žádost o posečkání daně, které mu rozhodnutím správce daně ze dne 23. 7. 2001 povoleno nebylo.

Odvolání žalovaný rozhodnutím č. j. 14116/110/07 ze dne 18. 3. 2002 zamítl. V odůvodnění vycházel také ze stanoviska odvolatele při projednání výsledku kontroly, kterým doplnil zprávu o kontrole a rozdělil jednotlivé služby a částky v celkové částce 315 000 Kč uvedené na faktuře č. 18/98 vystavené Ing. K. Š. Z tohoto rozdělení vyplývá, že za konzultace a poradenství prováděných kalkulací a rozpočtů zakázek v průběhu roku 1998 bylo účtováno 138 000 Kč, za poradenství a kontrolu při vedení účetnictví a poradenství a zpětnou kontrolu účetnictví od roku 1996 částka 102 000 Kč a za ekonomické studie, propočty ve vztahu k tvorbě a rozdělení zisku, výkazu majetku a *cash flow* částka 60 000 Kč. Tímto způsobem však odvolatel jen dodatečně rozdělil celkovou fakturovanou částku, ale neprokázal, zda a jak vynaložená částka souvisela s jeho podnikáním. Materiál, který předložil odvolatel na výzvu správce daně učiněnou po dožádaném výslechu Ing. K. Š., vyhodnotil správce daně druhého stupně jako neprůkazný k odvolatelově podnikatelské činnosti, neboť neobsahuje údaje kdo a kdy jej zpracoval, její pojednání je obecné, bez uvedení účelu a zadání zakázky. Závěru žalovaného o částce uhrazené na základě fa č. 18/98 jakožto výdaji, který nesouvisí s výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, kterých odvolatel v roce 1998 dosáhl, svědčí rovněž tvrzení žalovaného, že pouhé proplacení faktury ještě neopravňuje k závěru, že takto vzniklý výdaj byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel měl v daňovém řízení možnost prokázat,

že za vyfakturovanou částku a poskytnuté služby obdržel protihodnotu, která souvisela s jeho podnikatelskou činností. Vzhledem k tomu, že odvolatel tuto skutečnost neprokázal, žalovaný námitku na uznání částky 300 000 Kč (315 000 Kč vč. DPH) nepovažuje za důvodnou. S ohledem na skutečnost, že odvolatel neprokázal souvislost vynaloženého výdaje ve vztahu ke svému podnikání, nebylo třeba zkoumat, zda se jednalo nebo nejednalo o výdaj investičního charakteru.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu – žalovaného podal žalobce dne 16. 5. 2002 žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem.

V žalobě mimo popis celého obchodního případu stěžovatel uvádí, že nesouhlasí s kvalifikací žalovaného dle § 24 odst. 1 zákona o DP, potažmo § 25 téhož zákona.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval základní teze, z nichž vycházel při vydání žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž zdůraznil definici podnikání ve smyslu obchodního zákoníku při vymezení výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů s ohledem na soustavnost vykonávané činnosti.

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Po shrnutí skutkového stavu dospěl k závěru, že s ohledem na povahu živnostenských listů založených ve správním spise (návrhy a projekty větracích zařízení, pořádání tělovýchovných kurzů a činností sportovních instruktorů, pronájem motorových vozidel), tedy činností nijak nesouvisejících se zpracováním směsných plastů, a s ohledem na neprokázání zda a jak fakturovanou částku za obdrženou protihodnotu vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, není částka 300 000 Kč výdajem na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o DP. Týkaje se hodnocení svědecké výpovědi Ing. Š., krajský soud porušení zákona neshledal, a to s přihlédnutím k § 2 odst. 3 ZSDP.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky soudem, že podle § 24 odst. 1 věty prvé zákona o DP je daňovým výdajem pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Nepřinesl-li výdaj daňového subjektu žádný zdanitelný příjem, není takový výdaj výdajem daňovým a nelze o něj snížit základ daně.

K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

V daném případě je namítána nesprávná interpretace a aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona o DP, ve znění platném pro zdaňovací období r. 1998. Podle tohoto ustanovení „*výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.*“

Z hlediska stěžovatele se jeví sporným výklad první věty citovaného ustanovení, kdy se domnívá, že rozhodující v daném případě musí být skutečnost, že uhradil dohodnutou cenu (resp. sjednanou smluvní cenu) a nikoliv to, že se plánovaná investiční akce „Zpracování směsných plastů“ neuskutečnila a že tedy v této souvislosti nedosáhl žádných příjmů.

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí pod č. j. 2 Afs 44/2003 – 76 ze dne 1. 4. 2004, kde k interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, rozsudek stejného soudu ze dne 9. 9. 1997, č. j. 10 Ca 206/97 - 28, rozsudek Krajského soudu v Ústí n. L. ze dne 21. 7. 1994, č. j. 16 Ca 248/94 - 13, rozsudek stejného soudu ze dne 8. 10. 2003, č. j. 15 Ca 79/2001 - 17), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení zdanitelných příjmů. Prokázat výdaje na dosažení příjmů je povinností daňového subjektu, když povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 ZSDP a zásadami formální logiky.

V souzené věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že základní příčinou, proč uvedená a vyfakturovaná částka nemohla být považována za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, spočívá nikoliv v tom, že stěžovatel z vynaložené částky neměl žádné příjmy, nýbrž že neprokázal, že vyfakturovaná činnost byla zmíněnou investiční akcí vůbec realizována. Tuto skutečnost stěžovatel nezpochybnil. Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o DP nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy

by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl.

V daném případě velmi pečlivě provedeným dokazováním bylo zjištěno, že předmětná částka byla vynaložena toliko za vypracování podnikatelského záměru (specifikováno stěžovatelem jako konzultace, poradenství, kalkulace, rozpočty, poradenství a kontrola při vedení účetnictví, ekonomické studie propočtům firmy), který z hlediska svého obsahu zjevně nemohl být stěžovateli s ohledem na jeho zvažované potencionální obchodní aktivity prospěšný (neprůkazný ke stěžovatelově podnikatelské činnosti, neobsahoval údaje kdo a kdy jej zpracoval, pojednání bylo obecné, bez uvedení účelu a zadání zakázky). Není proto možno důvodně tvrdit, že se mohlo jednat o náklady vynaložené ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o DP. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem Krajského soudu v Ústí nad Labem, že v posuzovaném daňovém řízení byla respektována zásada volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 ZSDP), a že stěžovatel neunesl svoje důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 stejného zákona, když neprokázal, že předmětné výdaje byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se soud ani správní orgány nedopustily nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o DP, takže stížnostní důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. naplněn nebyl. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Na tomto místě se připomíná názor Ústavního soudu, vyslovený v rozhodnutí II. ÚS 67/2000, že *„podle ústavních zásad ukládání daní a jejich správy finančními orgány je v souladu s Ústavou takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši. Možnost posuzování skutečné povahy uvedených výloh není v rozporu s principem smluvní svobody. Úpravu veřejnoprávních vztahů nelze zcela srovnávat s úpravou soukromoprávních vztahů. V moderním právním státě není a nemůže být smluvní svoboda neomezená. Nelze ji zneužít k jednání neslučitelnému s veřejným zájmem, jakým řádný výběr daní nepochybně je.“*

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 22. listopadu 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu