

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **Mgr. M. B.**, zastoupené Mgr. Karlem Tománkem, advokátem se sídlem Sokolská 505, 257 22 Čerčany, adresa pro doručování U Papírny 9/614, 170 00 Praha 7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu** se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí ze dne 12. 9. 2002, č. j. FŘ-4690/11/02, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2004, č. j. 38 Ca 788/2002-53,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2001 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, vydaným pod č. j. 265908/01/006911, stanovil Finanční úřad pro Prahu 6 žalobkyni nově základ daně ve výši 157 060 Kč a doměřil jí daň ve výši 30 680 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 12. 9. 2002.

Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, Městský soud v Praze zamítl. Uvedl především, že žalobkyni se nepodařilo prokázat ani to, že dodávka služby od Ing. K. B., resp. jeho obchodního partnera (kyperská společnost T. E. L.), se uskutečnila,

natožpak to, že by cena za tuto službu byla pro žalobkyni výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního, tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem a pro vady řízení před správním orgánem. Důvod podle písm. d) tohoto ustanovení (nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů) žalobkyně fakticky neuplatňuje, ač jej v záhlaví kasační stížnosti označila. Nenamítá – jak to žádá písm. d) – že by rozhodnutí soudu bylo nepřezkoumatelné, nýbrž napadá zcela konkrétní argumenty soudu a zpochybňuje jeho závěry, jimž vytýká nesprávnost (nikoli mezerovitost, nepodloženost či nesrozumitelnost).

Žalobkyně je na rozdíl od dosud rozhodujících orgánů přesvědčena o tom, že prokázala poskytnutí služby od dodavatele Ing. K. B., resp. společnosti T. E. L. Předložila správci daně i soudu veškeré výpočty a sociomapy, jakož i vyjádření PhDr. S. z Armády ČR, a opakovaně správci daně nabízela podrobné vysvětlení postupu výpočtu, což však bylo odmítnuto jako nadbytečné. Předloženými dokumenty i šetřením Ministerstva financí bylo zjištěno, že neuznané výdaje byla skutečně zaplaceny dodavateli i jeho obchodnímu partnerovi a oba je zahrnuli do svých příjmů; toho však správce daně nedbal.

Žalobkyně doložila i to, že cena za tuto službu pro ni byla daňovým výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů: údaje, které získala od dodavatele, totiž byly nezbytné pro zpracování zakázek zprostředkovaných agenturou I., s. r. o., pro společnosti K. B. a K. u. Citované ustanovení neurčuje, že výdaj a zdanitelný příjem na sebe musí bezprostředně navazovat: dle názoru žalobkyně postačuje pouhá volná souvislost. Žalobkyně od počátku tvrdila, že výpočty dodané Ing. K. B. měly mít dvojí cíl: žalobkyně je jednak hodlala prodat svým zákazníkům, jednak (a to je důležitější) měly sloužit k ověření správnosti teoretického modelu v praxi (tj. na co největším počtu zákazníků) tak, aby se sociomapovací metoda stala přesnější a konkurenceschopnější. Užití výpočtů právě k tomuto druhému účelu se u žalobkyně projevilo v budoucím dosažení zisku. Správci daně je navíc známo, že stěžovatelka tuto metodu nadále úspěšně používá. Nepochybně by s její pomocí nedosahovala zisku, kdyby v roce 1996 a 1997 neprováděla statistická šetření a nepokoušela se – byť v tomto konkrétním případě neúspěšně – zjištěné skutečnosti prodat. Zákon nepředepisuje – na rozdíl od příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů – že vůči zdanitelným příjmům lze započíst pouze výdaje uskutečněné ve stejném zdaňovacím období.

Konečně žalobkyně upozornila na to, že žalovaný byl při hodnocení důkazů zcela odkázán na závěry finančního úřadu: ten totiž po skončení daňové kontroly vrátil listiny žalobkyni, a jeho rozhodnutí tak bylo ve značné míře nepřezkoumatelné. Tento stav trval i v průběhu jednání před soudem.

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Ve dvou hlavních bodech své kasační stížnosti se žalobkyně vyjádřila k oběma zákonným předpokladům pro to, aby částky vynaložené daňovým subjektem mohly být uznány jako daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prvním předpokladem je to, že obchodní případ skutečně proběhl – tj. že daňovému subjektu

bylo poskytnuto zboží či služby a on za ně zaplatil; druhým pak to, že tato platba byla výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně má za to, že oba předpoklady jsou u ní dány; v tom jí však Nejvyšší správní soud – stejně jako žalovaný a Městský soud v Praze – nepřisvědčil.

Jistě nelze zpochybnit, že žalobkyně poskytla správci daně všechny podkladové materiály, které měla k dodávce dané služby k dispozici; z toho však nutně neplyne, že dodávku služby prokázala. Je pravda, že součástí účetnictví žalobkyně je i faktura č. 226/97 znějící na částku 157 060 Kč, je zde založena kopie výdajového pokladního dokladu na tuto částku a z účetnictví společnosti T. E. plyne (viz sdělení Ministerstva financí ze dne 15. 3. 2001), že úhradu faktur z let 1996 a 1997 pro tuto společnost prováděl Ing. B. jako zprostředkovatel jednak bezhotovostním převodem, jednak „výměnou uměleckých děl“, jejichž nákupem byl pověřen. Jsou zde tedy doloženy okolnosti a obchodní vztahy, za nichž by mohlo k dodávce služby dojít; samotná tato možnost ale k prokázání dodávky služby nestačí. Předložení účetních a daňových dokladů, které bývají v obchodních stycích vystavovány, samo o sobě ještě nic neprokazuje: je to jen první předpoklad k posouzení toho, zda se ta která dodávka uskutečnila a kolik za ni daňový subjekt přijal nebo vydal. Správce daně však musí především hodnotit předložené doklady v souvislostech a zjišťovat, zda jsou v účetnictví spolehlivě zachyceny všechny jednotlivé kroky tvrzené transakce, zda na sebe logicky navazují a zda je daňový subjekt schopen přesvědčivě prokázat, jak, kdy a za jakým účelem se staly. Tomuto požadavku žalobkyně nedostála.

Sociomapovací testy dodával žalobkyni podle jejího tvrzení Ing. B.; ten byl však převážně zprostředkovatelem a jeho osobní podíl na zpracování žádaných dat byl malý, o čemž svědčí i rozpis celkové ceny ve zmíněné faktuře (plnění od kyperské společnosti T. E. L. – 146 560 Kč, plnění od Ing. B. - 10 000 Kč). Bylo tak třeba prokázat nejen ve faktuře zachycené konkrétní zadání a vyúčtování mezi žalobkyní a Ing. B. (resp. mezi jejich společnostmi M. a G. A.), ale též obdobné skutečnosti mezi Ing. B. a jeho dodavatelem, kyperskou společností; to se nestalo. Jak sdělilo Ministerstvo financí v přípisu ze dne 15. 3. 2001, v účetnictví kyperské společnosti byly zahrnuty faktury z let 1996 a 1997 svědčící o vzájemné spolupráci obou subjektů a příjmy z nich plynoucí byly již zdaněny; tato obecná informace však nevypovídá o tom, zda kyperská společnost přijala právě plnění za dodávku sociomapovacích testů pro společnosti K. u. a K. B. a jak a kdy se tak stalo (ostatně četné faktury vystavené kyperskou společností nebyly podle sdělení dožádaného Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi z 9. 7. 2001 u Ing. B. zaúčtovány). Nebylo to ani možno zjistit: jak totiž vypověděl Ing. B., smlouva mezi ním a kyperskou společností v této věci byla jen ústní a zadávání zakázky i předávání díla se dělo výlučně elektronickou či ústní formou. Daňové subjekty jsou nepochybně svobodné v tom, jak upravit své smluvní vztahy, a nikoho nelze nutit, aby uzavíral smlouvy písemně a aby dokládal předání díla listinou upřesňující např. rozsah díla, jeho účel a datum předání; ten, kdo vstupuje do neformálních vztahů, však nese i riziko, že se při budoucím dokazování v daňovém řízení octne v důkazní nouzi, která pro něj bude mít nepříznivé daňové dopady. Tak tomu bylo i u žalobkyně.

Ve sporu mezi správcem daně a žalobkyní o to, zda služba byla dodána či nikoli, je pak nevýznamné, zda žalobkyně předkládala výpočty vztahující se k sociomapám, zda byla ochotná vysvětlit správci daně postup při výpočtu a zda PhDr. S. ve svém vyjádření stvrdil vědecký základ a široké možnosti využití sociomapovací metody. Dosud rozhodující orgány neměly důvod zpochybňovat tuto metodu ani se v obecné rovině zabývat jejími odbornými aspekty: zkoumaly jen, zda ve zcela konkrétním případě byla žalobkyni za použití

této metody dodána služba. Přitom zjistily, že to nelze beze vší pochybnosti prokázat, a Nejvyšší správní soud jim dává za pravdu.

Žalobkyně dále zdůvodňovala další předpoklad daňové uznatelnosti výdaje - tedy to, že výdaj byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Naplnění tohoto účelu spatřovala jednak ve využití služby při zpracování analýzy pro konkrétního klienta (K. u.), jednak – obecněji – v dalším ověřování a zdokonalování sociomapovací metody, kterou – zkvalitněnou – úspěšně používá v dalším podnikání. Nejvyšší správní soud však v žádném z obou případů neshledává naplnění nutného zákonného předpokladu. Sociomapovací testy, jež si žalobkyně údajně objednala u Ing. B., se měly vztahovat ke společnostem K. u. a K. B. Ohledně prvé z nich žalobkyně zpracovala statistickou analýzu marketingového průzkumu, jejíž převážná část je tvořena výstupy získanými standardními sociologickými a statistickými metodami; poslední strany zpracovaného dokumentu pak obsahují dvě sociomapy doplněné slovním vysvětlením. Z této poslední části dokumentu však není zřejmé – a žalobkyni se v průběhu daňového řízení nepodařilo to objasnit – že dodané sociomapy byly nezbytné pro zpracování analýzy. Poslední část dokumentu je naopak zpracována na základě výsledků zachycených v předešlých částech; slovní popis k ní poskytnutý je pro osobu neznalou sociomapování navíc dosti strohý. Je zde vysvětlen význam vzájemné blízkosti či vzdálenosti jednotlivých písmen představujících na sociomapě jednotlivé druhy masa či masných výrobků; dvě matematicky nalezené dimenze však nepředstavují žádné konkrétní vlastnosti, a odborníku, který s mapou bude pracovat, se bez bližšího výkladu doporučuje, aby tyto dimenze interpretoval. Text také namátkou uvádí druh informací, které jsou v mapě obsaženy „vedle mnoha dalších informací o konzumentském poli“. Obecnost takových sdělení vyvolává značnou nejistotu ohledně jejich přínosu pro klienta a zpochybňuje tvrzení žalobkyně o tom, že právě takto abstraktní a vysoce odborné informace jí umožnily dosáhnout příjmů. Žalobkyně i Ing. B. upozorňují na to, že neoddělitelnou součástí zpracované sociomapy je její ústní interpretace; v řízení však nebylo prokázáno, že by žalobkyně takovou interpretaci svému klientovi poskytla. Je tak zřejmé, že příjem, který žalobkyně prodejem statistické analýzy získala, nebyl podmíněn získáním dat obsažených v její poslední části: tato data bez dalšího totiž nemohla být klientovi k užitku.

Do statistické analýzy marketingového průzkumu pro společnost K. B. nebyly naproti tomu žádné sociomapy zahrnuty; žalobkyně však tvrdí, že i když se jí v tomto případě nepodařilo sociomapy prodat konkrétnímu zákazníkovi, je třeba uznat jí výdaje na ně, protože i tyto neprodané mapy jí posloužily k ověřování a zkvalitňování metody, s jejíž pomocí v současnosti dosahuje zisku. Zdůrazňuje přitom, že výdaj a příjem na sebe nemusejí bezprostředně navazovat ve stejném zdaňovacím období: postačuje volná souvislost mezi nimi. To ale není přesné. Je pravda, že zákon o daních z příjmů netrvá na sepětí výdajů a příjmů v jediném zdaňovacím období; přesto však podmiňuje daňovou uznatelnost výdajů jejich věcnou a časovou souvislostí s příjmy. Správce daně tedy nemůže žádat, aby vždy po uplatněném výdaji následoval skutečný příjem, protože ne vždy se i přes vynaložené náklady podaří příjmu dosáhnout. Je však třeba, aby mezi výdajem a očekávaným příjmem existoval přímý a bezprostřední vztah; jinak nelze výdaj uznat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS). Pokud by tedy dodávka služby byla prokázána, bylo by možno žalobkyni výdaj na pořízení sociomap uznat tehdy, kdyby doložila, jak konkrétně tuto metodu využívá nyní a v čem spočívala její nedokonalost, pro niž dříve (tedy u společnosti K. B. v roce 1996) nemohla její výstupy zpeněžit; že pro její vlastní činnost, tedy průzkum trhu a zhotovování analýz,

je sociomapování nezbytné, resp. že zvyšuje kvalitu a vypovídací schopnost jejích analýz; a konečně zda a jak neprodané výpočty ověří správnost či spolehlivost sociomapovací metody obecně (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70, který bude publikován pod č. 794/2006 Sb. NSS). Žalobkyně se však omezila jen na obecné tvrzení o ověřování validity metody a o tom, že v současnosti díky této metodě dosahuje příjmů; to pro uznání výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nestačí.

V závěru kasační stížnosti žalobkyně zpochybnila přezkoumatelnost rozhodnutí vydaného v I. stupni proto, že správce daně jí vrátil poskytnuté materiály poté, co se s nimi seznámil. Výtka souvisí s žalobní námitkou, podle níž správce daně nepravdivě uvedl, že žalobkyně nepředložila sociomapy určené pro klienta. Této chyby se správce daně opravdu dopustil; žalovaný to však v odvolacím řízení napravil, jak mu to ostatně umožňuje § 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („*v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně...*“). Je na orgánu II. stupně, aby posoudil, zda může vady předchozího řízení napravit sám, nebo zda je nutno vrátit věc správci daně. Cílem odvolacího řízení přitom není to, aby věc v případě jakékoli zjištěné vady v řízení putovala vždy znovu na I. stupeň, pokud pochybení orgánu I. stupně může odčinit sám odvolací orgán. Zde vrácení věci nebylo zapotřebí: žalovaný sám popřel nepravdivé vyjádření správce daně a posoudil obsah předložených materiálů (ty jsou v kopii založeny ve správním spisu). Sluší se připomenout, že ačkoli rozhodnutí vydaná v I. a II. stupni správního (resp. daňového) řízení tvoří pro účely soudního přezkumu jeden celek, soud přezkoumává především rozhodnutí vydané v II. stupni. Pokud byly tímto rozhodnutím odstraněny případné nedostatky rozhodnutí I. stupně, je bezpředmětná námitka nepřezkoumatelnosti tohoto předcházejícího rozhodnutí. Úkolem soudu není vyhledávat nezákonnosti a vady v předešlých rozhodnutích pro ně samé, nýbrž zjistit, zda i přes proběhnuvší přezkumná řízení stále přetrvávají některé vady, a tedy i porušení práv účastníka řízení. Tak tomu u žalobkyně nebylo.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 9. března 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu