

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 **C., společnost s ručením omezeným (spol. s r. o.)**, zastoupené JUDr. Ing. Jaroslavem Majovským, advokátem se sídlem Dr. Šmerala 12, 702 00 Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, proti rozhodnutí ze dne 3. 9. 2003, č. j. 1664/120/2003, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 2. 2005, č. j. 22 Ca 421/2003-40,

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 15. 10. 2002, vydaným pod č. j. 121149/02/390912/4401, doměřil Finanční úřad Ostrava III žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2 351 650 Kč.

Odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 3. 9. 2003.

Žalobu, jíž žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného, Krajský soud v Ostravě zamítl rozsudkem ze dne 3. 2. 2005. Mimo jiné zde uvedl, že žalovaný nepochybil, pokud zhodnotil výdaje za marketingové studie jinak než správce daně (zatímco správce daně je považoval za nehmotný investiční majetek, podle žalovaného žalobkyně vůbec neprokázala, že platby za marketingové studie byly nákladem na dosažení, zajištění a udržení jejích zdanitelných příjmů): to je v souladu s § 50 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho právem. Ani skutečnost, že celní orgány posoudily platby za marketingové studie jako platby za zboží, které je nutno zahrnout do celní hodnoty zboží, z nich nečiní náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů: celní a daňové řízení jsou totiž dvěma samostatnými řízeními, která spolu přímo nesouvisejí, a rozhodnutí v nich vydaná tak mohou obstát vedle sebe. K tomu, aby si daňový subjekt mohl snížit základ daně, navíc musí prokázat, že jeho platby splňují předpoklady podle uvedeného ustanovení; pouhým předložením faktury a dokladu o jejím zaplacení však žalobkyně své důkazní břemeno neunesla.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě podala žalobkyně 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 závěry soudu, jimž vytýká nesprávnost (nikoli mezerovitost, nepodloženost či nesrozumitelnost).

Žalobkyně se domnívá, že žalovaný založil své rozhodnutí na nesprávně zjištěném skutkovém stavu: přehlédl totiž, že částku, kterou považoval za platby za marketingové studie, zaplatila žalobkyně ve skutečnosti za zboží. Tak to ostatně posoudil Celní úřad Karviná, který tyto platby zahrnul do ceny dovezeného zboží a z takto zvýšené ceny vypočetl doplatek cla a daně z přidané hodnoty. Není přitom pochyb o tom, že náklady na pořízení zboží jsou výdajem k dosažení příjmů.

Krajský soud pak pochybil tím, že stvrdil zákonnost rozhodnutí žalovaného, ačkoli závěry zde obsažené jsou neslučitelné se závěry celních orgánů. Podle soudu jsou celní a daňové řízení samostatnými řízeními, která spolu přímo nesouvisejí; s tím však žalobkyně nesouhlasí. Jak rozhodnutí vydaná v daňovém řízení, tak rozhodnutí celních orgánů se zabývají stejnými výdaji za marketingové studie, které žalobkyně uhradila dodavateli F H. S. H. G. Každý správce daně však tento výdaj posuzuje jinak, každé posouzení si vyžaduje odlišné zaúčtování i pozdější výši daně z příjmu, daně z přidané hodnoty a cla; proto tato rozhodnutí nemohou vedle sebe obstát.

Pro případ, že by Nejvyšší správní soud kasační stížnosti nevyhověl, žalobkyně požádala, aby v odůvodnění uvedl, jak má daňový subjekt postupovat při souběžné platnosti dvou protichůdných rozhodnutí správců daně,

neboť auditoři ani pracovníci finančního úřadu nejsou schopni navrhnout řešení. Žalobkyně sice podala proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava, které bylo v této věci vydáno dne 4. 12. 2002, žalobu a Krajský soud v Ostravě jí vyhověl; správní orgán ovšem napadl zrušující rozsudek ze dne 28. 4. 2004 kasační stížností, o níž dosud nebylo rozhodnuto.

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

Kasační stížnost není důvodná.

Ani Nejvyšší správní soud – v souladu s Krajským soudem v Ostravě - nemůže přisvědčit tomu, že částka, z níž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů, byla vynaložena na nákup zboží. Jak správně poznamenal krajský soud, takové tvrzení žalobkyně v daňovém řízení neuplatnila a poprvé jím argumentovala až v řízení u soudu. Obecně nic nebrání tomu, aby účastník uplatnil v řízení před soudem právní námitky, jimiž se v řízení před správním orgánem nehájil; při posuzování těchto námitek však soud musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

„Skutkovým stavem“ se rozumí soubor skutkových zjištění, která správní orgán shromáždil a z nichž vycházel. Konečnou podobu tohoto úhrnu poznatků určují do značné míry i účastníci řízení: je na nich, aby spolupracovali se správním orgánem, předkládali tvrzení a navrhovali k nim důkazy. O tom, že sporná částka byla vynaložena na nákup zboží, se však žalobkyně v daňovém řízení ani nezmínila, natožpak aby to tvrdila, a už vůbec nepředložila žádné důkazy v tomto smyslu ani nenavrhla jejich provedení. Jak v řízení před správcem daně, tak v řízení před žalovaným naopak setrvala na tom, že souhrn faktur znějících na tuto částku byl vystaven na úhradu marketingových studií od dodavatele F H. S. H. G.; tak byly ostatně faktury zaúčtovány i v účetnictví žalobkyně. Finanční orgány nepovažovaly tuto částku za výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; pochopitelně však hodnotily naplnění zákonných předpokladů pro uznatelnost daňového výdaje jen ve vztahu k plnění, které žalobkyně sama označila. Shledaly přitom, že ačkoli marketingové studie byly poskytnuty, a obchodní případ tedy proběhl, nelze platby za ně hodnotit jako výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Tím, zda snad sporná částka nebyla platbou za zboží, se finanční orgány vůbec nezabývaly, natožpak aby blíže zjišťovaly, o jaké zboží se jednalo, jaké s ním měl kupující úmysly a jak s ním posléze naložil (což by pro uznání daňového výdaje bylo nutné): sama žalobkyně, jejíž účetnictví a jiné doklady byly při daňové kontrole prvotním zdrojem informací o výši a účelu plateb zahrnovaných do nákladů, jim k tomu nezavdala žádnou příčinu. Povinností finančních orgánů přitom nebylo informovat se o průběhu a výsledcích celního řízení ve věci dovozu c. z P., a už vůbec pak není na místě domnívat se, že by snad správní orgán měl bez vlastního posouzení věci přejímat zjištění jiného správního orgánu shromážděná v jiném řízení a bez dalšího si osvojovat právní hodnocení z toho vzešlá.

Tím se vyvrací i druhá námitka žalobkyně, podle níž krajský soud pochybil, pokud nevzal v úvahu souvislost celního a daňového řízení. Ačkoli celní a daňové

řízení spolu mohou souviset v obecném slova smyslu, protože dovoz zboží často zakládá souběžnou povinnost zaplatit jak clo, tak daň, po právní stránce jsou tato řízení samostatná. Celní a finanční orgány jsou oprávněny a povinny posoudit předpoklady pro vyměření cla a daně svou vlastní úvahou; pro své závěry mohou jistě využít výsledků jiného správního řízení, ovšem je jen na nich, zda a v jaké míře to učiní. Úkolem soudu v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí je pak posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí, tedy zhruba řečeno přezkoumat, že správní orgán neporušil v řízení procesní pravidla, že řádně získaná zjištění správně právně zhodnotil a vyvodil z nich odpovídající závěry. Soudu naproti tomu nepřísluší posuzovat vztah napadeného rozhodnutí k rozhodnutím jiných orgánů (nejedná-li se ovšem o rozhodnutí subsumovaná), a namísto zákonnosti tak zkoumat souladnost jednotlivých právních závěrů obsažených v těchto rozhodnutích. Rozhodnutí správního orgánu musí obstát samo o sobě, a rozhodnutí žalovaného v tomto směru netrpí žádnými nedostatky; jeho srovnávání s jinými rozhodnutí je pak již nadbytečné a nemůže ovlivnit závěry soudu o jeho zákonnosti.

Není pak ani zřejmé, proč by se zrovna finanční orgány měly podle žalobkyně řídit právním posouzením celních orgánů, a proč by tomu nemělo být třeba právě naopak. Zde je patrná neudržitelnost názoru žalobkyně na vzájemný vztah rozhodnutí vydaných ohledně jednoho účastníka: osud správního rozhodnutí se nemůže odvíjet od výsledku řízení o jiném rozhodnutí (s výjimkou zmíněných subsumovaných rozhodnutí a rozhodnutí vydaných v jedné instanční linii), navíc za situace, kdy jsou obě srovnávaná rozhodnutí předmětem soudního přezkumu, jehož výsledek je nejistý. Případná nezákonnost rozhodnutí musí mít svůj základ v rozhodnutí samém, nikoli v právních dopadech jiných rozhodnutí. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2004, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 4. 12. 2002, jak se o tom žalobkyně zmiňuje, byl ke kasační stížnosti celního ředitelství zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, a rozhodnutí celního ředitelství je tak předmětem dalšího soudního přezkumu; to, zda toto rozhodnutí nakonec bude shledáno zákonným či nikoli, však nemůže mít vliv na posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného v projednávané věci, které vycházelo z jiných předpokladů.

Lze tedy pro přehlednost shrnout: žalovaný neuznal částku, která byla účtována jako platba za marketingové studie, jako daňový výdaj proto, že dodané marketingové studie nemohly podle jeho názoru přispět k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Tvrzení žalobkyně obsažené v žalobě a v kasační stížnosti o tom, že tato částka byla ve skutečnosti poskytnuta za jiné plnění, vyznívá účelově, protože o něčem takovém nesvědčilo ani účetnictví žalobkyně, ani její výpovědi v daňovém řízení. Žalovaný neměl důvod zkoumat, zda tu náhodou a mimo vědomost žalobkyně neexistuje ještě jiné plnění, k němuž by bylo možno zaúčtovanou částku přiřadit; jeho rozhodnutí proto obstojí.

Konečně k závěrečnému požadavku žalobkyně, aby se soud vyjádřil k tomu, jak správně zaúčtovat položky posuzované rozdílně v různých rozhodnutích, lze odkázat na zmínku shora o pravomoci a úkolu soudů rozhodujících o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Pokud soud nezruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení, případně nesníží trest za správní delikt uložený v nepřiměřené výši, nezbývá mu než stvrdit zákonnost napadeného rozhodnutí zamítnutím žaloby. Soud naproti tomu nenahrazuje auditora ani správce daně;

zabývat se dopadem posuzovaného rozhodnutí do účetnictví účastníka mu proto nepřísluší.

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 26. dubna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu