

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně **A. S.,** zastoupené advokátkou JUDr. Janou Holubcovou, se sídlem Dolní Bečva 494, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 7. 2003, sp. zn. 22 Ca 289/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Finančnímu ředitelství v Ostravě **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě. Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 28. 5. 2002, č. j. 7540/110/2001, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 12. 6. 2001, č. j. 100506/01/384914/0589, vydané ve věci stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 271 520 Kč.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tzn. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítanou nezákonnost spatřuje stěžovatelka v nesprávném posouzení zařazení a zaúčtování částky 855 883,41 Kč do celkových výdajů. Tato částka je tvořena úhradou faktury č. 1212/95 ze dne 7. 5. 1996 ve výši 432 846,05 Kč a úhradou faktury č. 3001/96

ze dne 5. 11. 1996 ve výši 423 037,36 Kč. K úhradě obou částek došlo na základě závazku stěžovatelky, vyplývajícího z poradenské a marketingové smlouvy ze dne 12. 4. 1996, sjednané mezi stěžovatelkou a společností N. G. W. Stěžovatelka se domnívá, že důvodem neuznání uvedených výdajů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nemůže být skutečnost, že se plánovaný vývoz komodity zboží neuskutečnil, tzn. že stěžovatelka z toho neměla žádné příjmy. Úspěšnost jejího podnikání byla založena především na zjištění předpokladů pro vývoz řepky olejky a základem pro další obchodní spolupráci měla být předmětná marketingová studie. Provedená úhrada dohodnuté ceny za vyhotovení marketingové studie je proto výdajem dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., tedy výdajem na dosažení zdanitelných příjmů.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření toliko odkazuje na odůvodnění citovaných rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud z předmětného soudního a správního spisu zjistil následující skutečnosti.

Ze zprávy o kontrole č. j. 96241/01/384933/2317, provedené Finančním úřadem v Opavě u stěžovatelky, především vyplývá, že za rok 1996 se doměřuje dodatečný odvod daně z příjmů fyzických osob ve výši 271 520 Kč. Kontrolou účetnictví totiž bylo zjištěno, že stěžovatelka do výdajů ovlivňujících základ daně zaúčtovala částku 855 883,41 Kč (47 200 DEM) za poradenství na základě poradenské a marketingové smlouvy, uzavřené dne 12. 4. 1996 s firmou N. G. W. Tato náhodně vybraná firma měla pro stěžovatelku zajistit a zprostředkovat potřebné informace, nutné pro vývoz a prodej řepky olejky na německém trhu. Předmětem smlouvy je získávání spolupracovníků a zákazníků na trzích ES, vypracování marketingové analýzy pro oblast ES, hledání vhodných odběratelů pro vyrobené produkty a zkoumání bonity těchto zákazníků a konečně poradenství o reklamních a dalších opatřeních ke stimulování prodeje. Stěžovatelka byla vyzvána k předložení všech důkazních prostředků, prokazujících plnění předmětu smlouvy, což však neučinila. Správce daně konstatoval, že k získání spolupracovníků a zákazníků na trzích ES vůbec nedošlo. Ke zpracování marketingové analýzy uvedl, že tento přehled poskytuje toliko obecné zhodnocení produkce a situace na trhu ES a ČR a dále obsahuje staré poznatky týkající se pěstování řepky olejky v letech 1967-1974 a popis využití této plodiny ke zpracování na bionaftu v ČR v letech 1991-1994. Přitom bylo zjištěno, že tento marketingový přehled byl zčásti opsán z publikace „R. C.´s C. C.“ z roku 1974 a z článků z časopisu Mechanizace zemědělství č. 6/1993. Marketingový přehled sice obsahuje seznam 11 zpracovatelů řepkového oleje na bionaftu, nicméně není uveden žádný doklad o tom, že by tyto firmy byly zkontaktovány. Německou firmou rovněž nebyla zkoumána bonita odběratelů a nebyl naplněn ani předmět smlouvy týkající se poradenství o reklamních opatřeních. Stěžovatelka navíc nepožádala ani o vývozní licenci, která by prokazovala, že se vývoz řepky olejky může uskutečnit, přičemž dle vlastního tvrzení stěžovatelka od úmyslu obchodovat v této oblasti upustila pro nedostatek finančních prostředků na nákup semene. Proto správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků neprokázala, že vyfakturovaná činnost byla zmíněnou německou firmou skutečně realizována.

Proto Finanční úřad v Opavě shora citovaným dodatečným platebním výměrem stěžovatelce vyměřil daň ve výši 271 520 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, které žalovaný zamítl zmíněným rozhodnutím ze dne 28. 5. 2002. V odůvodnění tohoto rozhodnutí především konstatoval, že zákonným předpokladem, aby částka uvedená v účetnictví mohla být odečtena pro zjištění základu daně dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. je, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnosti mající vliv na posouzení daňové účinnosti jednotlivých výdajů a stanovení základu daně musí být věrohodně prokázány, což bylo povinností stěžovatelky. V daném případě však byl pouze vypracován marketingový přehled, který byl ze dvou třetin opsán z odborných publikací, přičemž převážná část údajů se týkala neaktuálního období a pro svou výhradně teoretickou hodnotu nemohla mít praktické uplatnění. Proto žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala vzájemnou souvislost vynaložených výdajů s dosaženými příjmy. Žalovaný navíc uvedl, že ačkoliv předmětná smlouva byla podepsána v dubnu roku 1996 a na jejím základě měla stěžovatelka německé firmě zaplatit 50% sjednané částky po obdržení smlouvy a 50% po předložení zprávy a poskytnutí informací, číselná řada vystavených faktur nezaručuje věrohodnost tohoto obchodního případu, neboť faktura vystavená dne 12. 4. 1996 je evidována pod č. 1212/95 a faktura ze dne 15. 7. 1996 pod č. 3001/96. Ze všech uvedených důvodů proto žalovaný konstatoval, že služby od firmy N. G.W. byly deklarovány pouze formálně, tzn. bez věcného obsahu.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky brojící proti citovanému rozhodnutí žalovaného, když především uvedl, že v daňovém řízení byla respektována zásada volného hodnocení důkazů. Základní podmínkou pro odečtení výdajů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. je skutečnost, že výdaje skutečně byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V daném případě však stěžovatelka splnění této podmínky neprokázala, když samotný záměr obchodovat s řepkou olejkou ve SRN není možno považovat za dostačující. Stěžovatelka totiž nepožádala žádný peněžní ústav o poskytnutí úvěru za tímto účelem a nepožádala ani o povolení obchodovat s předmětnou komoditou v zahraničí. Ostatně i samotná stěžovatelka uvedla, že na základě zmíněné marketingové studie neměla nikdy žádné příjmy.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatelka uplatňuje kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

V daném případě je namítána nesprávná interpretace a aplikace ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy*.“ Z hlediska stěžovatelky se jeví spornou výklad první věty citovaného ustanovení, kdy se domnívá, že rozhodující v daném případě musí být skutečnost, že uhradila dohodnutou cenu

za vyhotovení marketingové studie (resp. sjednanou smluvní cenu) a nikoliv to, že se plánovaný vývoz produktů neuskutečnil a že tedy v této souvislosti nedosáhla žádných příjmů.

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 zákona o správě daní a poplatků a zásadami formální logiky.

V souzené věci Nejvyšší správní soud konstatuje, že základní příčinou, proč uvedené a vyfakturované částky nemohly být považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, spočívala nikoliv v tom, že stěžovatelka z vynaložené částky neměla žádné příjmy, jak se domnívá v kasační stížnosti, nýbrž že neprokázala, že vyfakturovaná činnost byla zmíněnou německou firmou vůbec realizována. Jinak řečeno: z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně 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 - jehož závěry stěžovatelka v kasační stížnosti ostatně ani nezpochybňuje – bylo zjištěno, že předmětná částka byla vynaložena toliko za marketingovou studii, která z hlediska svého obsahu zjevně nemohla být stěžovatelce s ohledem na její zvažované potencionální obchodní aktivity ve SRN prospěšná (obsahovala totiž neaktuální a nekonkrétní teoretické poznatky, dostupné v odborné literatuře), a že další body smlouvy ze strany německé firmy nebyly splněny vůbec. Není proto možno důvodně tvrdit, že se mohlo jednat o náklady vynaložené ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Nejvyšší správní soud se tak zcela ztotožňuje s názorem Krajského soudu v Ostravě, že v posuzovaném daňovém řízení byla respektována zásada volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.), a že stěžovatelka neunesla svoje důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 stejného zákona, když neprokázala, 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 č. 586/1992 Sb., 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.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 1. 4. 2004

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu