

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **"BCS Business Center Šumava spol. s r. o."**, se sídlem Klimentská 1207/10, Praha 1, zastoupen Mgr. Stanislavem Servusem, advokátem v Praze, Burzovní Palác, Rybná 14/682, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2009, čj. 2541/09-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 12. 2009, čj. 10 Ca 105/2009 - 63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 6. 2009, čj. 2541/09-1200, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (správce daně) ze dne 27. 11. 2008, čj. 273138/08/077910/2626, čj. 273155/08/077910/2626 a čj. 273162/08/077910/2626, kterými správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 245 840 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004, ve výši 262 860 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 a ve výši 469 920 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006. Důvodem zvýšení daňové povinnosti bylo mimo jiné to, že správce daně vyloučil daňové náklady žalobce na poradenskou činnost poskytovanou společností Double X Corporate Finance GmbH (dále jen „DXCF"), neboť daňový subjekt neprokázal, že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů").

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), a to z důvodu, že správce daně zcela vyloučil a zpochybnil zaúčtované náklady na poradenskou činnost, kterou získával od společnosti DXCF. Správce daně nebral zřetel na žalobcem předkládané písemnosti a navrhované důkazy včetně výslechu svědků. Správce daně nedbal toho, že žalobce v několika podáních zaslal údaje o obsahu činnosti, jejím množství a o způsobu stanovení odměny. Nevypořádal se ani s argumentem, že na společnost DXCF byla „outsourcována“ veškerá činnost, za kterou by jinak musel platit zaměstnancům. Žalobce v průběhu daňového řízení zcela jasně uváděl, k čemuž i předložil faktury, jaké činnosti byly ze strany společnosti DXCF poskytovány a v čem tyto činnosti spočívaly. Správce daně paušálně odmítl navrhované důkazní prostředky, nikterak k nim nepřihlédl a vyloučil veškerou činnost, kterou pro stěžovatele vykonávala společnost DXCF. Nezpochybnil přitom, že by předmětná činnost nebyla ze strany společnosti DXCF poskytována. Posuzované činnosti byly přitom nezbytné pro podnikání stěžovatele. Správce daně popsaným jednáním porušil § 2 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a rovněž i čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, čímž *de facto* zakazuje, aby českému subjektu byly poskytovány služby ze zahraničí.

Krajský soud rozsudkem ze dne 2. 12. 2009, čj. 10 Ca 105/2009-63, žalobu jako nedůvodnou zamítl. K žalobcem namítané nesprávné aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů poukázal na to, že daňovým výdajem je pouze takový výdaj, který byl vynaložen za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za takovým účelem a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o fiktivní obchod, je povinností správce daně zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Při vymezení základu daně se v § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů hovoří o respektování věcné a časové souvislosti příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi příjmy a výdaji tedy musí existovat přímý a bezprostřední vztah, jinak nelze hovořit o výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce neprokázal, zda a jak fakturované částky na poskytování poradenské činnosti za obdrženou protihodnotu vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a zda byla skutečně provedena poradenská činnost. Dokazováním bylo zjištěno, že částky byly vynaloženy za poradenskou činnost, jejímž obsahem bylo „přebírat vedení všech obchodů, jež jsou spojeny s běžným obchodním provozem a ty provádět řádně, dále podpora, příprava a péče o obchody a zpracování trhu, a to formou servisních a konzultačních služeb.“ Takové vymezení činnosti je zcela neprůkazné k činnosti žalobce, který pouze pronajímal obchodní prostory v nemovitosti na základě zcela shodných nájemních smluv, které byly uzavřeny již v předchozích letech. V kontrolovaných zdaňovacích obdobích byly uzavřeny pouze jedna či dvě nové nájemní smlouvy. Činnost, jež je uváděna na fakturách, z hlediska svého obsahu zjevně nemohla být žalobci s ohledem na předmět jeho podnikání, tj. pronájem nemovitosti, prospěšná a žalobcem toto prokázáno nebylo. Neprokázal například, v čem spočívalo kompletní právní poradenství, jednání v Linci, supervize využití nemovitosti. Žalovaný proto správně uzavřel, že žalobce neprokázal, že náklady vynaložené na poradenské služby jsou náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud nesouhlasí s tím, že by takto bylo znemožněno daňovému subjektu poskytnutí služeb ze zahraničí.

Krajský soud jako zcela nedůvodnou posoudil i námitku ohledně vyloučení veškerých nákladů na poradenskou činnost v případě, že daň byla stanovena na základě dokazování, nikoliv podle pomůcek, když žalobce neprokázal, že se jedná o náklady daňově účinné. Správce daně nemohl přistoupit k poměrné úpravě výdajů za jednotlivá zdaňovací období. Krajský soud rovněž odmítl výhradu ohledně neprovedení výslechu svědka Mag. R. K., neboť nemohl prokázat vztah poradenské činnosti k dosažení příjmů. Výslech tohoto svědka o objemu jím poskytnutých prací by byl zcela nadbytečný. Mohl by se sice vyjádřit k poskytování poradenské činnosti, nikoliv však k souvislosti nákladů v uplatněné výši s dosaženými příjmy. K tomu soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005 - 60 a ze dne 28. 8. 2008, čj. 8 Afs 81/2007 - 42. Soud dále uvedl, že finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje, které nesouvisí s podnikatelskou činností daňového subjektu nebo jsou nepřiměřené. Uzavřel, že postupem správce daně nedošlo k porušení § 31 odst. 2 a odst. 4 daňového řádu, správce daně řádně zjistil veškeré rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti, důkazní prostředky byly získány v souladu se zákonem. Správce daně bezdůvodně neodmítl daňovým subjektem předkládané důkazní prostředky. Naopak, vypořádal se s důvody, pro které navržený důkazní prostředek neprovedl. Žalobce se zcela nedůvodně dovolává porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Proti rozhodnutí krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Stěžovatel předně uvedl, že odmítnutí navrhovaného výslechu svědka ve správním i soudním řízení s odůvodněním, že tento svědek sice může hovořit o jeho uplatněných výdajích, ale nikoliv o tom, jaký vztah mohly tyto výdaje mít ke stěžovatelovým příjmům, je v rozporu se zásadami daňového řízení, zejména zásadou součinnosti. Navržený svědek měl být řádně vyslechnut a teprve poté mohlo být hodnoceno, zda a jakou vypovídací hodnotu o skutečnostech rozhodných pro daňové i soudní řízení tento důkaz měl. Svědek mohl poskytnout informace jak o objemu poskytované práce a její kvalitě, tak o souvislosti s podnikatelskou činností klienta. Možnost splnit důkazní povinnost v daňovém řízení nebyla stěžovateli dána v takovém rozsahu, aby mohl prokázat vztah jím vynaložených výdajů na činnosti poskytované společností DXCF k dosažení příjmů. Odmítáním provedení navrhovaného důkazu, jak v daňovém, tak i v soudním řízení, stěžovatel nemohl prokázat skutečný stav věci rozhodný pro tato řízení. Krajský soud bez dostatečného odůvodnění uvedl, že se neprovádějí důkazy, které nejsou způsobilé předmětnou skutečnost prokázat, a bez dalšího odmítl poskytnutí dalších informací, které by mu umožnily daný důkaz nezávisle vyhodnotit. Z rozhodnutí krajského soudu je dle stěžovatele zřejmé, že presumuje fiktivnost stěžovatelem uváděných údajů. V tomto směru stěžovatel uzavřel, že postup správce daně a krajského soudu představuje podstatnou vadu řízení, která měla vliv na rozhodnutí ve věci.

Stěžovatel má dále za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku uznatelnosti výdajů, které stěžovatel platil za služby poskytované společností DXCF, a sice že zatímco příjmy byly v posuzovaném období zhruba stejné, výdaje se několikanásobně zvýšily. K tomu stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 180/2006, dle kterého neplatí premisa, že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Zaplacení faktur a další poskytnuté důkazy dle stěžovatele

prokazatelně dosvědčují, že tyto výdaje skutečně vznikly a byly vynaloženy pro účely realizace podnikatelských záměrů stěžovatele. Krajský soud pochybil, neboť primárně neměl hodnotit, zda z podnikatelem vynaložených výdajů vznikl odpovídající příjem, ale naopak, zda výdaje, které uplatňuje, skutečně vynaložil v souvislosti a za účelem dosažení příjmů, což bezesporu výslechem osoby, která pro stěžovatele dané činnosti prováděla, mohlo být dokázáno.

Krajský soud se nevypořádal s argumentem stěžovatele, že v letech 2004 až 2006 zamýšlel prodat areál Čtyři dvory, tj. hlavní předmět činnosti, neboť bral v potaz pouze ekonomickou činnost viditelnou v účetnictví. Stěžovatel musel v této době vynakládat poměrně nemalé prostředky související s přípravou prodeje uvedeného objektu (tj. analýza existujících smluvních vztahů s ohledem na zamýšlený prodej, strukturace transakce, kontrola stavu objektu a nutných úprav a oprav, komunikace s potencionálními zájemci). Prodej areálu nebyl uskutečněn s ohledem na nastalou krizi. Stěžovatel zdůraznil, že nemá žádné vlastní zaměstnance, a proto bylo nutné pro zajištění výše uvedených aktivit užít externího dodavatele. Dané služby byly pro stěžovatele zajištěny za výhodných finančních podmínek. Stěžovatel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 132/2008 vyvodil, že i výdaje, ze kterých pro daňový subjekt v důsledku nevyplyne žádný příjem, jsou daňově uznatelnými. Stěžovatelovy výdaje není možno neuznat jen proto, že jeho záměr nepřinesl v kontrolovaném období žádné příjmy, jelikož nebyl z objektivních příčin realizován. Je přitom naprosto legitimní, že si stěžovatel na služby spojené s jeho podnikatelskou aktivitou najal jiný subjekt, zde společnost DXCF.

Krajský soud se nevypořádal ani s konstatováním žalovaného obsaženým ve vyjádření k žalobě, dle kterého správce daně předpokládal, že stěžovatel předloží další důkazní prostředky k prokázání skutečnosti, že poradenská činnost proběhla v tvrzeném rozsahu již proto, že stěžovatel společnosti DXCF platil „poměrně vysokou odměnu“ ve výši 120 Euro za hodinu. Tento přístup nemá oporu v právních předpisech, neboť nezohledňuje tržní ceny a odporuje čl. 49 až 55 Smlouvy o založení Evropského společenství. Správce daně i krajský soud prakticky stanovili maximální výši ceny nakupovaných služeb, a to bez jakékoliv opory v právních předpisech a dostatečného zdůvodnění. Stěžovatel považuje daný přístup za omezení svého práva poptávat služby od dodavatelů, které považuje za kvalitní a vhodné pro zajištění poskytovaných služeb.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul stěžovatelem předložené důkazní prostředky. Ty však nepostačovaly jako důkaz skutečného uskutečnění vyjmenovaných činností a současně neprokázaly, že tyto činnosti sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů z pronájmu. Žalovaný se ohradil proti tvrzení stěžovatele, že by správce daně přistupoval k povinnosti prokázat vynaložení nákladů jinak, pokud by je daňový subjekt uplatnil v nižší částce. Žalovaný svou úvahou pouze zdůraznil fakt, že tvrdí-li stěžovatel, že činnost probíhala v řádech stovek hodin a v cenách až 120 Euro za hodinu, bude schopen o tom podat nějaký hodnověrný důkaz, a to zejména listinný či elektronický podklad o tvrzeném provádění analýzy, komunikaci s potencionálními zájemci, supervizích apod. Stěžovatel, namísto předložení důkazních prostředků o konkrétní uskutečněné poradenské činnosti, se snažil přesvědčit správce daně o výhodnosti finančních podmínek, za kterých měla rakouská obchodní společnost služby poskytovat. Takto ovšem nelze prokázat ani faktické uskutečnění poradenské činnosti, ani její vztah k

dosaženým příjmům. Správce daně nepovažoval za potřebné provést výslech svědka pana R. K., a to se zřetelem k množství a kvalitě shromážděných důkazních prostředků. Vycházel přitom i z faktu, že navrhovaný svědek v písemném vyjádření již sdělil skutečnosti, ke kterým jej stěžovatel požaduje vyslechnout. Bylo na stěžovateli, aby podal důkaz, kterým by osvědčil, že uplatněné náklady vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. Další důkazy pro posouzení daňové uznatelnosti nákladů (např. kopie některých písemností, faktický obsah poradenské činnosti) by správce daně od svědka nemohl ani požadovat. Předvolání pana K. žijícího v cizině by bylo rovněž v rozporu se zásadami rychlosti a hospodárnosti daňového řízení. Z vyložených důvodů žalovaný považuje žalobou napadené rozhodnutí za vydané v souladu se zákonem a za věcně správné.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel uvedl, že prohlášení M. K. bylo předloženo na výzvu správce daně zejména k prokázání reálného vynaložení výdajů. Požadavek na prokázání, zda a jaký vztah k příjmům stěžovatele měly tyto výdaje, v čemž žalovaný spatřuje základní nedostatek důkazů, uplatnil žalovaný v řízení až později. Stěžovatel proto i nadále setrvává na svém stanovisku, že výslech M. K. byl schopen prokázat nejen skutečné vynaložení nákladů, ale zejména i jejich význam pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správní orgán svým rozhodnutím vyloučil prakticky všechny náklady uplatněné stěžovatelem, přestože stěžovatel jednoznačně prokázal, že vzhledem k tomu, že má pouze jednoho zaměstnance, není schopen pokrýt všechny činnosti ze svých zdrojů a je nucen služby nakupovat od externích poskytovatelů. Stěžovatel poté zopakoval, že jeho výdaje byly v předmětném období vynakládány zejména v souvislosti s plánovaným prodejem areálu Čtyři Dvory. Výdaje a z nich dosažené příjmy se nemusí setkat v jednom účetním období, resp. dokonce ani v následujících dvou účetních obdobích.

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

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zmínit, že se v posuzované věci jednalo o ekonomicky propojené subjekty (sám stěžovatel kupř. ve svém podání ze dne 10. 6. 2008 konstatuje, že společnost DXCF je jeho mateřskou společností). S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2010, čj. 2 Afs 180/2006 - 75, lze vyslovit, že personální nebo kapitálové propojení mezi určitými osobami může, ale nemusí mít samo o sobě daňové následky (s výjimkou zákonem výslovně regulovaných specifických situací, zejména pak § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

V posuzovaném případě však byla rozhodující otázka, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Podle prvně uvedeného ustanovení se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Nejvyšší správní soud se k daňové uznatelnosti nákladů daňového subjektu vyjadřuje jednotným způsobem. Mimo jiné v rozhodnutí ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 66, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, ve vztahu k § 24 odst.

1 zákona o daních z příjmů vyložil, že „*za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon.*“ Je to přitom daňový subjekt, koho v tomto směru stíhá ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno. Pouhé tvrzení, že výdaj byl vynaložen, k daňové uznatelnosti výdaje přirozeně nestačí. Daňový subjekt je rovněž povinen prokázat zákonem předepsaný účel uplatněného výdaje, tedy že předmětné služby mohly objektivně sloužit ke zvýšení příjmů z jeho podnikání a s ohledem na závěry vyslovené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005 - 60, rovněž to, že cena, kterou za služby zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu předmětných služeb zjevně vyšší než cena obvyklá.

V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 - 82, Nejvyšší správní soud konstatoval, že je „*podstatné, aby mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy existoval přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra); v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet*.“ Zdejší soud opakovaně vyslovil, že mezi vynaloženými výdaji a podnikatelskou činností daňového subjektu musí existovat jasná vazba, přičemž neuznatelné jsou takové výdaje, které zřetelně neodpovídají ekonomicky racionálnímu (přiměřenému) chování, tj. nedávají z ekonomického hlediska smysl. Tato zcela konkrétní souvislost uplatňovaných výdajů s dosaženými příjmy musí být v daňovém řízení bezpečně prokázána daňovým subjektem, neboť je to on, kdo v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání.

Daňovou uznatelnost stěžovatelem deklarovaných nákladů je třeba posuzovat vzhledem k obsahu jeho podnikatelské činnosti. Stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích vykazoval příjmy z (převážně) dlouhodobého pronájmu nemovitostí v areálu nacházejícího se v Českých Budějovicích, V. T. 12: ve zdaňovacím období roku 2004 měl uzavřeno (již z minulých let) sedm nájemních smluv, přičemž v tomto roce uzavřel nově pouze jednu nájemní smlouvu. V roce 2005 nově uzavřel rovněž jednu nájemní smlouvu a ve zdaňovacím období roku 2006 uzavřel dvě nové nájemní smlouvy. Ačkoliv příjmy daňového subjektu získané z nájemních smluv byly v předcházejících i kontrolovaných zdaňovacích obdobích konstantní, náklady v posuzovaných obdobích, tedy kdy stěžovatel měl poptávat poradenské a manažerské úkony od společnosti DXCF, podstatným způsobem vzrostly. Jak se podává ve správním spise, v letech 2000 - 2003 se náklady na služby pohybovaly v rozmezí 190 tis. - 486 tis. Kč, v kontrolovaných letech 2004 – 2006 náklady dosáhly hodnoty 1054 tis. – 1809 tis. Kč. Za takové situace je zcela logické, že správci daně vznikly pochybnosti o shora popsané potřebné vazbě mezi náklady a příjmy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jak již bylo uvedeno výše, prokázání toho, že manažerské a poradenské služby byly stěžovateli skutečně společností DXCF poskytnuty, a že za služby zaplatil, je pouze jedním z kroků k tomu, aby výdaj mohl být považován za daňově uznatelný. Nejvyšší správní

soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že ačkoliv k tomu byl správcem daně řádně a opakovaně vyzván, stěžovatel jasným a prokazatelným způsobem nedoložil, jaký vztah měly vynaložené náklady na dosažení, zajištění či udržení výnosů z pronajímaného majetku. Nutno konstatovat, že rovněž neprokázal skutečný rozsah a obsah poskytovaných služeb. Stěžovatel mimo jiné předložil smlouvu o managementu a o poradenské činnosti uzavřenou se společností DXCF, souhrn poskytovaných výkonů, fakturaci jednotlivých výkonů, vyjádření k poradenské činnosti od společnosti ecc ECOCARE Wirtschaftsberatung GmbH s přehledem výkonů a uvedením doby, po kterou měly být poskytovány, a rovněž také písemné vyjádření M. R. K. obsahující přehled vykonávaných činností. V předložených listinách ovšem byly všechny poskytované činnosti formulovány toliko zcela obecně jako supervize, controlling, cestovné, poradenství, jednání, vytvoření konceptu a korekce smluv při výpovědích nájemců a dalších pronájmech, zhodnocení nemovitosti, archivace, sekretářské práce, poradenské služby v oblasti plánování rozpočtu, hospodářství a rentability, hospodářské zhodnocení, strategické poradenství apod.

Ani v případě poskytování služeb nemateriální povahy, ze kterých mohou, ale nemusí vzejít hmatatelné výstupy, daňový subjekt není zbaven povinnosti prokázat oprávněnost uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Obecně lze uvést, že i uskutečňování poradenských a manažerských činností a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů může být prokázáno nějakým hmatatelným výstupem či konkrétním výsledkem činnosti, za kterou byly uplatňované výdaje hrazeny, např. výsledkem revize nájemních smluv, výsledným hodnocením účetnictví daňového subjektu, obchodní (mailovou) korespondencí či jinými obchodními dokumenty, potvrzeními o uskutečňování cest apod. Tímto pohledem lze uvést, že v případě, kdy stěžovatel měl uzavřeny dlouhodobé nájemní smlouvy, přičemž většina smluv obsažená ve spisu si je po obsahové stránce velmi podobná či téměř shodná (stěžovatel nadto nedoložil žádné vypovězení nájemního vztahu), bylo v jeho zájmu mimo jiné objasnit, v čem konkrétně spočívala měsíčně vykonávaná a fakturovaná činnost „vytvoření konceptu a korekcí smluv při výpovědích nájemců a dalších pronájmech“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro uznání výdaje jako daňově uznatelného nepostačovalo předložení obecně koncipovaného seznamu úkonů, bez prokázání jejich vztahu k očekávaným příjmům stěžovatele a bez upřesnění, v čem dané úkony přesně spočívaly. Pro unesení důkazního břemene stran vztahu vynaložených nákladů na (alespoň očekávané) příjmy nejde pouze o typové vymezení služeb, ale o samotnou fakticitu a skutečný obsah poskytnutého plnění. Jinak totiž správce daně nemohl posoudit, zda tyto úkony a s nimi související náklady mohly mít skutečně vztah k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nevypořádal s konstatováním žalovaného ohledně stěžovatelem vyplácené částky 120 Euro za hodinu, kterou žalovaný označil za „poměrně vysokou odměnu“. Tato výtka nemůže mít vliv na zákonnost soudního rozhodnutí, neboť krajský soud ve svém rozhodnutí neposuzuje důvodnost či nedůvodnost vyjádření žalovaného k žalobě, nýbrž to, zda obstojí samotné napadené rozhodnutí žalovaného ve světle uplatněných žalobních bodů. Nicméně k tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že dané tvrzení nelze vytrhávat z kontextu celé argumentace žalovaného. Rozhodně

jej nelze vnímat jako nezákonné či dokonce jdoucí proti čl. 45 – 55 Smlouvy o založení Evropského společenství, tedy jako restrikci volného pohybu služeb v rámci Evropské unie, ani jako stanovování maximální výše ceny nakupovaných služeb. Žalovaný nikterak nepolemizoval, zda by byla akceptovatelná nižší sazba odměny, ale takto se vyjádřil ve vztahu k důkaznímu břemeni daňového subjektu, přičemž zdůrazňoval, že daňový subjekt neprokázal jeden ze základních předpokladů daňové uznatelnosti nákladů, a sice souvislost s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v případě, kdy daňový subjekt pravidelně vydával za poskytované služby relativně vysoké částky, je očekávatelné, že bude po poskytovateli těchto služeb vyžadovat konkrétní výsledek činnosti a bude tak schopen řádným způsobem vymezit a doložit konkrétní obsah manažerských a poradenských služeb. Tuto pochybnost přitom nelze zaměňovat s tvrzením stěžovatele, že by správce daně přistupoval k povinnosti prokázat vynaložení nákladů jinak, pokud by je stěžovatel uplatnil v nižší částce. Nepochybně v zájmu samotného daňového subjektu bylo, aby měl možnost kontroly a povědomí o tom, jaké konkrétní činnosti pro něj společnost DXCF, resp. jí najaté další subjekty, vykonávala a rovněž, zda vytvořený obchodní vztah a vynakládané částky měly racionální základ a ekonomický důvod a zejména pak odraz v získaných či očekávaných příjmech. Nadto musel být stěžovatel srozuměn s tím, že to bude on, koho bude v daňovém řízení stíhat břemeno tvrzení i důkazní stran daňové uznatelnosti uplatněných nákladů.

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje závěry rozšířeného senátu tohoto soudu vyjádřené v rozhodnutí ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, na něž stěžovatel odkazuje. Rozšířený senát zde vyslovil, že pro posouzení nákladů jako daňově uznatelných není rozhodující, zda výdaj bude opravdu reálně následován vznikem předpokládaných příjmů, jelikož nelze rozumně předpokládat, že veškeré vynaložené výdaje vždy přinesou odpovídající příjem. Podstatným je, že se jedná o, byť třebas teprve očekávané, výdaje, které bezprostředně souvisí s podnikatelskou činností daňového subjektu, jsou přiměřené a existuje mezi nimi a očekávanými příjmy přímý vztah. Dále konstatoval, že v případě, kdy podnikatelský záměr nebyl ještě zcela uskutečněn a jeho reálnost tak nelze dovozovat z příjmů vzešlých v návaznosti na něj, je potřeba vycházet z toho, zda daňový subjekt již prokazatelně alespoň započal s uskutečňováním podnikatelského záměru.

Správce daně ani krajský soud ovšem, plně v intencích citovaného rozhodnutí, nehodnotili to, zda z daných nákladů vznikl odpovídající reálný příjem, ale to, zda mezi posuzovanými náklady a očekávanými příjmy mohl existovat přímý a bezprostřední vztah; tedy to, zda daňový subjekt mohl očekávané příjmy získat i bez vynaložení uvedených nákladů (k tomu srov. také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73 nebo ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 - 82). Stěžovatel dovozuje aplikovatelnost citovaného právního názoru na svůj případ, a tím pádem i unesení důkazního břemene, rovněž z toho, že zaplatil faktury a předložil další relevantní důkazy. Sama skutečnost, že daňový subjekt předmětnou částku skutečně zaplatil, ještě neznamená, že se jedná o daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a neprokazuje ani, co bylo skutečným předmětem odměňované činnosti. Jak již bylo uvedeno, jedná se toliko o jednu z podmínek daňové uznatelnosti nákladů.

Postup správce daně a vyložená argumentace krajského soudu se nedostávají ani do rozporu se závěry vyslovenými v stěžovatelem poukazovaném rozhodnutí soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 - 82. V tomto rozhodnutí vyjádřené úvahy o pravidlech podnikatelského záměru a strategie, ani závěr, že vynaložené náklady mohou příjem přinést až v pozdější době nebo jej někdy nemusí přinést vůbec, nejsou přiléhavé k důvodům, pro které správce daně neuznal daňovým subjektem uplatňované výdaje. Lze jen zopakovat, že pochybnosti správce daně a důvody pro neuznání daňového základu spočívají v jiných důvodech, a sice v již výše vyložených zákonných požadavcích kladených na daňově uznatelný výdaj (náklad). Tvrzení daňového subjektu o finanční výhodnosti a nutnosti externího zajištění kontrolní a manažerské činnosti jinou společností nesouvisí se vztahem deklarovaných služeb ke zdanitelným příjmům. Ani skutečnost, že stěžovatel neměl vlastní zaměstnance, a tudíž užíval služeb jiné společnosti, nebyla důvodem pro vyloučení tvrzených nákladů; legitimitu takového počínání ostatně žalovaný ani krajský soud nezpochybňovali. Správci daně nepřísluší hodnotit efektivitu podnikatelských rozhodnutí či záměrů daňového subjektu a ani to, zda tyto aktivity vykonávají jeho vlastní zaměstnanci či externí osoby (to je obecně věcí rozhodnutí daňového subjektu), nicméně mají-li být výdaje daňově uznatelné, musí daňový subjekt správci daně prokázat, že splňují podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel krajskému soudu v této souvislosti dále vytkl nevypořádání se s argumentem, že prakticky již od roku 2004 zamýšlel prodat jím vlastněný areál Čtyři Dvory, k čemuž vynakládal nemalé prostředky související s přípravou prodeje. K tomu Nejvyšší správní soud předesílá, že řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je na žalobci, aby v žalobních bodech jasně specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky správního rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, přičemž tak musí učinit v zákonem stanovené lhůtě (§ 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s). Soud přezkoumává pouze ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel koncipoval svou žalobu poměrně obecně, čemuž odpovídá i relativně obecné, leč přesvědčivé a dostatečné, odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. Tvrzení o zamýšleném prodeji areálu stěžovatel před soudem uplatnil až v podání ze dne 27. 11. 2009 označeném jako doplnění žaloby, byť se svým obsahem jedná spíše o repliku reagující na vyjádření žalovaného k podané žalobě. Žaloba ze dne 2. 9. 2009, podaná poslední den zákonné lhůty, takovou námitku neobsahuje, přičemž dané tvrzení nelze chápat jako upřesnění dříve uplatněného žalobního bodu. Stěžovatel tedy danou námitku vznesl opožděně. V žalobní lhůtě také neuvedené vysvětlení stěžovatele, že z realizace zamýšleného prodeje nakonec sešlo z důvodu nastalé finanční krize, nebylo předmětem pochybností správce daně. Daňovému subjektu se v řízení před krajským soudem skrze žalobní body nepodařilo prokázat potřebný vliv nákladů na příjmy.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou spočívající v nesouhlasu stěžovatele s neprovedením svědecké výpovědi M. R. K., subdodavatele společnosti DXCF. Zdejší soud se ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem i žalovaným, neboť v daném postupu správce daně neshledal vadu řízení mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Každou posuzovanou věc je nezbytné hodnotit s ohledem na veškeré okolnosti daného případu. Výslech svědka bývá obecně jednou z možností, jak ověřit správnost

tvrzení kontrolovaného daňového subjektu. Ovšem ne vždy může v otázce zjišťování skutkového stavu poskytnout relevantní poznatky. Stěžovatel navrhl výslech svědka ve svém podání ze dne 19. 10. 2008 v rámci projednávání (druhé verze) zprávy o daňové kontrole, a to k doložení vykonávaných činností. Správce daně jej odmítl jako nadbytečný, neboť již byl seznámen s činnostmi, které měl navrhovaný svědek pro stěžovatele vykonat. Stěžovatel správci daně již dříve předložil písemný soupis služeb poskytovaných M. K., dobu jejich trvání i způsob poskytování (opětovně v obecné rovině konstatoval, že se tak dělo telefonicky, osobně či přes internet). Jak již bylo uvedeno, jádrem sporu mezi daňovým subjektem a správcem daně byla otázka vztahu těchto služeb k (alespoň očekávaným) příjmům stěžovatele. Správce daně není povinen provést všechny daňovým subjektem navrhované důkazy, a to zvláště za situace, kdy takové důkazy nejsou schopny prokázat sporné skutečnosti nebo se mají vyjádřit k již zjištěným a správcem daně nezpochybňovaným skutečnostem. Musí však daňovému subjektu přezkoumatelným způsobem vyložit důvody, pro které určitý důkazní návrh odmítne. Této povinnosti v posuzované věci správce daně dostál. Správce daně stěžovateli nepochybně poskytl prostor vyjádřit se ke sporným skutečnostem a taktéž mu umožnil odstranit nastalé pochybnosti o souvztažnosti výdajů a nákladů.

Prokázání toho, jaký vztah měla poskytnutá poradenská činnost k příjmům stěžovatele, tedy že deklarované částky byly do daňově účinných nákladů zahrnuty v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, mohl a měl poskytnout především sám daňový subjekt. Byl to totiž on, o jehož daňové záležitosti se jednalo a koho v předmětné věci stíhalo břemeno tvrzení i břemeno důkazní stran vlivu poskytnutých služeb na možné příjmy. Tuto povinnost nemohl bez dalšího primárně přenášet na svědka. Stěžovatel nikterak nespecifikoval, jak by jeden z poskytovatelů služeb mohl namísto něj prokázat vliv těchto činností, resp. výsledek takového plnění, na příjmy daňového subjektu, o jehož daňovou povinnost se v dané věci jednalo. Zásada součinnosti, jejíž porušení stěžovatel namítá, nespočívá pouze v tom, že daňový subjekt bude reagovat na výzvy správce daně, ale rovněž i v tom, že tak bude činit relevantním a požadovaným způsobem, kterým správci daně umožní posoudit daňovou uznatelnost nákladů. Stěžovatel se v průběhu řízení ovšem omezil na v podstatě bezobsažný výčet činností ekonomické a částečně právní povahy, které ovšem neprokazují nutný vztah k možným příjmům daňového subjektu. Stejně tak učinil i R. K. ve svém písemném vyjádření.

Předmětná zásada součinnosti nespočívá ani v povinnosti správce daně provést každý navrhovaný důkaz, nýbrž tak musí učinit tehdy, je-li to v dané věci opodstatněné. Správce daně nepochybně daňovému subjektu umožnil prokázání jím tvrzených skutečností, neboť jej řádně a opakovaně vyzval, aby ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů doložil vztah mezi výdaji a příjmy. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 - 101, uvedl, že pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek výpověď svědka, je povinen uvést, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení. Navrhovaný svědek měl dle stěžovatele doložit vykonávání činností. Měl se tedy vyjádřit ke skutečnostem, které nebyly v dané věci s to vyřešit sporné body mezi zjištěním správce daně a tvrzením stěžovatele, na což byl stěžovatel správcem daně upozorněn. Nelze opomenout, že správce daně již disponoval písemným výčtem služeb, které měl navrhovaný svědek stěžovateli poskytnout, přičemž tento důkazní prostředek neodmítl. Lze tudíž souhlasit se žalovaným, že z tohoto důvodu by navrhovaný

výslech svědka k doložení vykonávání činností nevnesl do celé záležitosti nové skutečnosti, neboť by se jednalo o potvrzení informací, které nebyly skutečnou příčinou pochybností správce daně a o kterých byl správce daně navíc již zpraven. Nejvyšší správní soud konečně podotýká, že pokud by výslech navrhovaného svědka byl nezbytný pro posouzení sporné otázky, pouhá skutečnost, že se nachází v zahraničí, by nemohla způsobit odmítnutí provedení navrhovaného výslechu. S ohledem na tyto skutečnosti není judikatura, na kterou stěžovatel v této souvislosti odkazoval, přiléhavá pro posuzovanou věc.

Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti uvedl, že prohlášení M. K. bylo předkládáno na výzvu správce daně ze dne 6. 2. 2008, čj. 31213/08/77930/2677 zejména k prokázání reálného vynaložení výdajů. Požadavek na prokázání, zda a jaký vztah měly tyto výdaje k příjmům správce daně, uplatnil dle stěžovatele až později, ve výzvě ze dne 19. 5. 2008, čj. 132793/08/77930/2677. Z obsahu prvně uvedené výzvy se ovšem podává, že správce daně již v tomto podání vyzval stěžovatele, aby v případě faktur vystavených společností DXCF prokázal, že se jednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ve výzvě ze dne 19. 5. 2008 správce daně pak konstatoval, že ze stěžovatelem předložených písemností není zřejmé, jaký vztah měly jednotlivé obecně vymezené úkony k dosahovaným zdanitelným příjmům, a proto stěžovatele znovu vyzval, aby prokázal, že jednotlivé částky souvisely s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Stěžovatel v odpovědi na tuto výzvu uvedl, že správci daně již poskytl podrobný přehled smluvně dohodnutých výkonů pana R. K.

Nejvyšší správní soud tak v tomto směru uzavírá, že krajský soud posoudil právní otázku daňové uznatelnosti výdajů správně. Z celého odůvodnění rozhodnutí krajského soudu nelze vyvodit, že by tento soud presumoval fiktivnost uváděných výdajů, ale naopak je v něm uspokojivým způsobem vyloženo, že se žalobci nepodařilo prokázat vztah daných výdajů k dosaženým či očekávaným příjmům ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. S ohledem na výše uvedené, nelze napadené rozhodnutí považovat za nepřezkoumatelné. Stěžovatel neprokázal vliv nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů z jím pronajímaného majetku. Přes opakované výzvy zůstal v rovině poukazování na nekonkrétně vymezený okruh činností.

Na základě shora uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou důvodné a přitom neshledal jiné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Proto kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

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

V Brně 2. března 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu