



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **AUTO IN, spol. s r. o.**, zastoupeného Mgr. Ing. Tomášem Veselým, advokátem se sídlem Smilova 386, Pardubice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2007, č. j. 31 Ca 11/2007 - 23,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové („žalovaný“) ze dne 20. 11. 2006, č. j. 3103/120/2006.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), podle něhož lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a také z důvodu vad správního řízení.

Stěžovatel tvrdí, že předmětem sporu byla otázka, zda mu v roce 2003 byly poskytnuty poradenské služby ze strany ing. A. Č.. Ačkoliv prý v průběhu řízení byla předložena řada důkazů, které na uskutečnění tohoto plnění poukazují, prohlásil správce daně všechny tyto důkazy za

nedostatečné a neprůkazné. Vzájemná spolupráce stěžovatele s ing. Č. byla prokázána zejména shodnými výpověďmi zástupce stěžovatele ing. P. a ing. Č., dále také smlouvou o poradenství a fakturou. Ing. Č. předložil doklady o tom, že za poskytnuté služby obdržel odměnu. Stěžovatel zdůrazňuje, že poradenská činnost (zvláště jednorázového charakteru) obvykle nepřináší přímé hmatatelné výsledky. Pokud tedy v daném případě byl předmětem poradenské činnosti zájem koupit konkrétní nemovitosti v Chrudimi, pak nejlepším důkazem uskutečnění této spolupráce je faktická realizace tohoto obchodního případu. Odměna byla sjednána teprve při dosažení výsledku a poradenská činnost prakticky probíhala formou osobních jednání. Pokud správce daně zpochybil jednotlivé důkazy, učinil tak neracionálně a bez toho, že by zároveň uvedl, které důkazy v konkrétním případě měly být předloženy.

Z uvedených důvodů navrhl stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil, pouze odkázal na svoje rozhodnutí, které v této věci vydal, a navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV.

Z obsahu soudního a správního spisu především plyne, že Finanční úřad v Pardubicích provedl u stěžovatele v období od 5. 9. 2005 do 5. 12. 2005 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a kontrolu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2003. Ve vztahu k dani příjmů právnických osob bylo zjištěno, že stěžovatel neoprávněně uplatnil do daňových nákladů fakturu ve výši 1 mil. Kč, vystavenou ing. A. Č. Předmětem faktury bylo dle smlouvy o poradenství ze dne 8. 8. 2003 poskytnutí odborné pomoci v oblasti odkoupení nemovitostí. Tuto částku 1 mil. Kč stěžovatel zaúčtoval jako pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Předmětná nemovitost (prodejna automobilů Ford s autoservisem v Chrudimi) byla v majetku úpadce KAMIDO, spol. s r. o. a její pořizovací hodnota byla 4 050 000 Kč (včetně navýšení o částku uhrazenou ing. Č.). Následně (kupní smlouva ze dne 8. 12. 2003) byla tato nemovitost prodána MEDCON, spol. s r. o., a to za částku 3 600 000 Kč.

Správce daně však dospěl k závěru, že si stěžovatel tuto fakturu uplatnil do daňových nákladů neoprávněně, neboť předmětné služby nebyly nákladem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.

Proto Finanční úřad v Pardubicích dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob ze dne 3. 2. 2006, č. j. 26143/06/248912/8323, stěžovateli dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši 310 000 Kč.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl shora označeným rozhodnutím ze dne 20. 11. 2006.

Krajský soud v Hradci Králové následně napadeným rozsudkem zamítl žalobu podanou proti citovanému rozhodnutí žalovaného.

V.

Poté, co Nejvyšší správní soud konstatoval splnění procesních podmínek řízení, přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti a přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové 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.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Protože však se stížnostní argumentace koncentruje výhradně na otázku uznatelnosti poradenských služeb poskytnutých stěžovateli ing. Č., a to z hlediska právního i faktického (skutkového), považuje zdejší soud za smysluplné pojednat oba uplatněné kasační důvody souhrnně. V daném případě stěžovatel brojí proti tomu, že jím předložené důkazy sice byly shledány nedostatečnými, nicméně současně nebylo řečeno, které jiné důkazy měly být vlastně předloženy.

Klíčovým je v projednávané věci ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v relevantním znění, podle něhož platilo, že *„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 kompenzované, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“*

Při výkladu citovaného zákonného ustanovení je nutno především vycházet z toho, že úvahy o uznatelnosti deklarovaných zdanitelných plnění musí zohlednit skutečnou ekonomickou podstatu právních vztahů, s nimiž tato plnění souvisejí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, in: www.nssoud.cz). Zároveň z ustálené judikatury zdejšího soudu plyne, že z citovaného ustanovení *„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 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“* (rozsudek ze dne 1. 4. 2004, sp. zn. 2 Afs 44/2003, in: [Sb. NSS č. 264/2004](http://www.nssoud.cz)).

V daném případě stěžovatel předložil smlouvu o poradenství uzavřenou s ing. Č., dále fakturu s datem splatnosti 17. 10. 2003 na částku 1 mil. Kč. Prokázáno bylo rovněž, že ing. Č. do svého daňového přiznání za 4. čtvrtletí roku 2003 uvedl do základu DPH částku 1 mil. Kč. Stěžovatel předložil jako listinný důkaz rovněž dokument označený jako „Precizování prací provedených ze strany poradce v rámci smlouvy o poradenství“, kde je uveden cíl a postup provedené činnosti s poukazem na uskutečnění cca deseti schůzek „v termínech podpisu obou smluv“. Dalším důkazem byla svědecká výpověď ing. Č.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku, který je nyní přezkoumáván, sice připustil, že způsob naplnění předmětného smluvního vztahu byl popsán poměrně přesvědčivým způsobem, *„nicméně skutečnost, že z jednotlivých jednání mezi účastníky smlouvy neexistoval ani jeden písemný výstup a jednotlivá osobní setkání nebyla podložena žádnými důkazy, zavedla správci daně důvodnou příčinu k pochybnostem o věrohodnosti těchto tvrzení.“* Krajský soud měl za to, že pokud měly poradenské služby zásadní dopad do obchodních poměrů stěžovatele, lze jen stěží akceptovat, že by o nich nebyl učiněn písemný záznam a že písemné výstupy nepožadoval ani po svém poradci. Tvrzení stěžovatele nemohl podpořit ani návrh na rozšíření dokazování o cestovní záznamy obou smluvních stran, protože *„pouhé prokázání, že se obě smluvní strany setkaly, nemůže být postačujícím důkazem pro to, že předmět poradenské činnosti byl naplněn.“* Za důkaz o naplnění předmětu smlouvy o poradenství nepovažoval soud ani skutečnost, že částka 1 mil. Kč byla ing. Č. zaplácena a ten ji zahrnul do daňového přiznání, protože *„žádných důkazů nelze dovodit vazbu na poradenskou činnost ing. Č.“* Jakkoliv soud přisvědčil námitce, že právní úprava nepředepisuje formu poradenské

činnosti, platí zároveň, že pokud má být podnikatelská činnost zohledněna v daňovém řízení, musí daňový subjekt unést důkazní břemeno.

Při hodnocení důvodnosti stížnostních námitek Nejvyšší správní soud vychází z toho, že poradenská činnost je již svojí podstatou založena na značné míře neformálnosti a vzájemné důvěře smluvních partnerů. Trvat na tom, že z každého setkání smluvních stran má být pořízen zápis, příp. že dílčí úkony poradce musí být vždy písemně zachyceny a vykázány, je proto zcela mimo realitu běžné obchodní činnosti a v tomto směru považuje zdejší soud za nutné uvést poněkud na pravou míru celkové vyznění napadeného rozsudku krajského soudu. Na straně druhé lze však souhlasit s názorem krajského soudu, že v intencích ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a citovaného ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňový subjekt povinen prokázat přímý a bezprostřední vztah tohoto výdaje ve vztahu k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Skutečnost, že tento vztah nemůže prokázat písemnou dokumentací činnosti poradce, proto sama o sobě určitě nepředstavuje zásadní problém, pokud je samozřejmě schopen prokázat jej jinými prostředky.

V projednávané věci se nicméně Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry správních orgánů i krajského soudu, že se přijetí předmětného plnění stěžovateli prokázat nepodařilo, což ve výsledku nutně znamená, že tento výdaj nemohl být z daňového hlediska uznán. Klíčová stížnostní námitka zní, že na jedné straně byla odmítnuta relevance předložených důkazů, přičemž však na straně druhé nebylo řečeno, které důkazy vlastně měly být předloženy. Tato námitka, jejíž podstatou je obrana proti libovůli ze strany správce daně, je na první pohled zcela racionální a přesvědčivá. Jejím problémem ale je, že při konfrontaci s obsahem správního spisu nemůže být shledána důvodnou.

Z průběhu daňového řízení je totiž zcela zřejmé, že správce daně postupoval velmi korektně a pečlivě a důkazy stěžovatele paušálně neodmítal, nýbrž velmi podrobně se jimi zabýval a přesvědčivým způsobem vyložil, z jakých důvodů jimi nelze prokázat uskutečnění daňově uznatelného výdaje, tj. výdaje vynaloženého na poradenskou činnost.

Již v citované zprávě o daňové kontrole bylo poukázáno na logický nesoulad jednotlivých tvrzení, kdy smlouva o poradenství byla uzavřena dne 8. 8. 2003, nicméně stěžovatel ve vyjádření ze dne 5. 12. 2005 uvedl, že ing. P. a ing. Č. se sešli v této věci ve dnech 3. a 6. 6. 2003, 1. a 7. 7., 4. a 9. 9., 5. a 16. 10., 8., 18. a 22. 7., 18. 8., 21. 9., 1. a 31. 10. 2003. Ve faxovém podání ze dne 16. 9. 2005 je však uvedeno, že se konalo cca 10 schůzek, a to v termínu podpisu smlouvy o poradenství a kupní smlouvy, tzn. v období od 8. 8. 2003 do 14. 10. 2003. Mezi oběma tvrzeními tedy existuje zjevný rozpor. Stěžovatel se navíc až do dne 9. 12. 2005 (kdy byl seznámen s tím, že má správce daně k dispozici jeho nabídku na odkup předmětné nemovitosti již ze dne 18. 6. 2003) nikdy nezmínil o tom, že by již v červnu 2003 uzavřel s ing. Č. ústní dohodu a ani o tom, že by tento poradce poskytoval nějaké služby v této věci ještě před dnem podpisu příslušné smlouvy, tj. před 8. 8. 2003. Správce daně zpochybnil rovněž ekonomickou výhodnost celé transakce, protože předmětná nemovitost byla bezprostředně po zakoupení prodána se ztrátou 450 000 Kč, neboť do daňových nákladů byla započtena právě i cena částky vyplacené ing. Č. Správce daně ostatně ani zcela správně nemohl pominout skutečnost, že ing. Č. v rozhodném období vůbec nepodnikal v oblasti nákupu a prodeje nemovitostí.

Lze tak shrnout, že se stěžovatel mýlí, pokud spatřuje v postupu správních orgánů vady a iracionální odmítnutí jím předložených tvrzení a důkazů. Správní orgány obou stupňů se předmětným obchodním případem velmi podrobně zabývaly, poctivě se pokusily „dešifrovat“ jeho skutečnou podstatu a na tomto základě zjistily řadu zásadních rozporů, které stěžovatel nedokázal uspokojivým způsobem vysvětlit.

Rovněž Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem správních orgánů i krajského soudu, že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. poradenské činnosti ing. Č., a že tedy tento výdaj nebylo možno daňově uznat. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud již dříve (rozsudek ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005), „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.“

VI.

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění žádného z namítaných důvodů kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Hradci Králové 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 9. dubna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu