



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **FAMITO, spol. s r.o.**, se sídlem Kladská 1093/8a, Hradec Králové, zastoupené Mgr. Jitkou Uhlířovou, advokátkou se sídlem Mrštíkova 1122, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 6. 2006, č. j. 197/120/2006 a č. j. 198/120/2006, ve věci daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2007, č. j. 30 Ca 30/2007 – 41,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadla v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byly ve společném řízení zamítnuty její žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 23. 6. 2006, č. j. 197/120/2006 a č. j. 198/120/2006, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu v Hradci Králové (dále jen „správce daně“), ze dne 19. 10. 2005, č. j. 197112/05/228912/2574 a č. j. 197123/05/228912/2574, dodatečným platebním

výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 274 040 Kč, a zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 1. 2002 ve výši 215 140 Kč.

Napadeným rozsudkem krajský soud přezkoumal výše citovaná rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu a stěžovatelkou podané žaloby jako nedůvodné zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud přitom obdobně jako žalovaný odvolací orgán vyšel z toho, že v případě sporných obchodních transakcí stěžovatelka neprokázala, že rozdíl mezi jí prodávaným zbožím za prodejní cenu se 6% slevou a cenou, za kterou totožné zboží nakupovala zpět, představoval výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dle krajského soudu je zřejmé (a stěžovatelka to v podstatě ve svých vyjádřeních během daňového řízení, v odvolání a následně i v žalobách potvrdila), že skutečným úmyslem účastníků předmětných obchodů nebylo prodat zboží stěžovatelky drobným odběratelům, aby je tito, jak je obvyklé, prodávali dále nebo s ním jinak naložili, ale úmyslem bylo pouze formálně uzavřít obchodní případ, vytvořit k tomu příslušné doklady a zboží opět přes další osobu (Michala Podraského – FAMITO, v té době jednatele stěžovatelky) vrátit zpět stěžovateli. Za podstatnou považoval krajský soud skutečnost, že šlo jen o formální právní úkony zastírající skutečný úmysl stěžovatelky, resp. zúčastněných subjektů, který směřoval pouze k jedinému cíli, a to k navýšení obratu stěžovatelky. Přisvědčil proto názoru žalovaného, že šlo v dané věci o situaci, kdy se formálně právní stav lišil od stavu skutečného ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Současně se krajský soud neztotožnil s argumentací stěžovatelky, že uvedené transakce vedoucí ke zvýšení obratu byly předpokladem poskytnutí finančních prostředků od společnosti O. B. Heller, a. s. a uvedl, že (jak správně poznamenal i žalovaný) z factoringové smlouvy ani jiných stěžovatelkou předložených dokladů nevyplývá, že by poskytnutí služby factoringu bylo vázáno na zvýšení obratu nebo na určitou dosaženou výši obratu. V tomto ohledu rovněž zmínil, že lze mít i důvodné pochybnosti o tvrzení stěžovatelky, že finanční prostředky získané od společnosti O. B. Keller, a. s. na základě faktur vystavených u formálně uzavřených obchodních případů byly použity na financování nákupu dalšího zboží z Číny. Stěžovatelka totiž musela financovat zpětný nákup zboží od Michala Podraského – FAMITO, na který však měla z důvodu předtím při prodeji uplatněné slevy 6 % zvýšené náklady.

Podle krajského soudu se stěžovatelka mylí, pokud má za to, že skladové karty samy o sobě dokládají přechod vlastnického práva ke zboží. Na většině faktur vydaných při předmětných ztrátových obchodech byla uvedena výhrada vlastnictví tak, že do zaplacení zůstávalo zboží majetkem dodavatele, tj. stěžovatelky (např. faktura č. 22-0702 – datum vystavení dne 16. 5. 2002, datum splatnosti dne 14. 8. 2002, dle příjmového dokladu zaplacená odběratelem dne 16. 10. 2002). Jestliže však stěžovatelka totožné zboží do jednoho měsíce od jeho prodeje nakoupila zpět (od Michala Podraského – FAMITO), vlastnické právo ke zboží v daný okamžik ještě ani nemohlo přejít na jejího odběratele. Krajský soud neshledal důvodnou ani výhradu stěžovatelky, že správce daně v jiných případech běžně poskytování finančních bonusů odběratelům jako daňový náklad

uznává. V daném případě totiž poskytnutá sleva 6 % skutečně charakter slevy či finančního bonusu jako zvýhodnění pro tzv. dobrého zákazníka neměla. Šlo bezpochyby o formu úhrady drobným odběratelům za uzavírání zmíněných obchodních transakcí se žalobkyní a následně s Michalem Podraským – FAMITO jako jim předem danými obchodními partnery. Za dané situace krajský soud uzavřel, že stěžovatelka neprokázala, že rozdíl mezi jí prodávaným zbožím za prodejní cenu se 6% slevou a cenou, za kterou totožné zboží nakupovala zpět, byl nákladem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodnou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Daňový subjekt může mít v souvislosti se svou činností různé náklady (výdaje), ale pouze náklady (výdaje) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou daňově uznatelnými. Takovými uznatelnými náklady byly zejména náklady spojené s poskytnutými službami dle factoringové smlouvy, tj. úroky z finanční výpomoci a factoringové poplatky, které správce daně ostatně ani nezpochybnil.

Zcela na závěr krajský soud konstatoval, že správce daně i žalovaný odvolací orgán hodnotily všechny provedené důkazy ve vzájemných souvislostech, přičemž posuzovaly všechny skutečnosti, které vyšly v daňovém řízení najevo, a vyslovily z nich závěry postupem dle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně tedy v souladu se zákonem předmětné sporné náklady vyloučil z daňově uznatelných nákladů a stěžovatelce doměřil daň za kontrolovaná zdaňovací období. Současně dodal, že stěžovatelkou zdůrazňovaná dosažená obchodní přírážka za kontrolovaná zdaňovací období z prodeje zboží obchodním řetězcům byla s ohledem na shora uvedené skutečnosti pro posouzení případu zcela irelevantní.

V kasační stížnosti uplatnila stěžovatelka zákonný důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť má za to, že řízení bylo stíženo vadou spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spise.

Domnívá se, že při rozhodování nebyly důkazy hodnoceny v jejich vzájemné souvislosti a že provedené obchodní transakce byly posouzeny bez návaznosti na všechny okolnosti případu, neboť pak by vytváření ztrátových obchodů s tzv. kolečkáři nemohlo být posouzeno tak, že tyto transakce nebyly předpokladem k poskytnutí finančních prostředků (a ve svém důsledku tak i výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Pokud by totiž k cirkulaci zboží nedošlo, pak by stěžovatelka nemohla pokračovat ve své podnikatelské činnosti, neboť takto díky obratu získané finanční prostředky od faktora (de facto úvěr) mohly být a i byly vynaloženy na pořízení dalšího zboží od dodavatelů z Číny, čímž byla zajištěna kontinuita hospodářské činnosti stěžovatelky. Skutečnost, že právě prostředky poskytnuté faktorem, pak mohly být a i byly vynaloženy na pořízení dalšího zboží od dodavatelů z Číny, je přitom dle stěžovatelky paradoxně doložena na příkladu faktury č. 22-0702, vystavené dne 16. 5. 2002 (strana 8 napadeného rozsudku), když tato byla zaplacená dle zjištění v napadeném rozsudku až dne 16. 10. 2002, v mezidobí cca 5 měsíců tak měla stěžovatelka k dispozici finanční prostředky poskytnuté faktorem. Tato finanční připravenost byla vyvolána především podmínkami, za kterých je zboží stěžovatelkou nakupováno v Číně, kdy dodávky jsou uskutečňovány pouze ve velkém množství v kontejnerech a úhrada musí být provedena

před převzetím zboží. V případě dodání zboží přímo obchodním řetězcům za předem sjednaných podmínek by výše uvedená kontinuita hospodářské činnosti stěžovatelky nemohla být zachována, a to z důvodu v první řadě dlouhé doby splatnosti dodávek a ve druhé řadě vzhledem k problematické možnosti získání úvěru.

Tímto je dle stěžovatelky prokázána skutečnost, s níž žalovaný nesouhlasí, že totiž finanční prostředky poskytnuté faktorem na základě účelově vystavených faktur byly používány na financování nákupu zboží z Číny. Stěžovatelka trvá na svém tvrzení, že transakce k dosažení zvýšeného obrátu byly předpokladem poskytnutí finančních prostředků od factoringové společnosti, čímž měla stěžovatelka na mysli skutečnost, že pokud by žalobce nevykázal dostatečný obrát, k uzavření smlouvy mezi ní a faktorem by vůbec nedošlo (nikoli, že z factoringové smlouvy vyplývá povinnost dosáhnout určitého obrátu). Současně stěžovatelka upozornila, že i s ohledem na náklady, k jejichž úhradě stěžovatelku zavazovala smlouva o factoringové spolupráci, bylo využití těchto služeb rentabilní pouze při větším objemu postoupených pohledávek. Poukázala rovněž na to, že její obchodování bylo ve svém důsledku ziskové a nikoli ztrátové a že v napadeném rozsudku bylo pominuto, že doložila výpočtem z podkladů obsažených již ve zprávě o daňové kontrole, jak vzniklé náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, což prokazuje i návaznost mezi ztrátovými obchody a ziskem finančních prostředků od faktora.

Dále stěžovatelka uvedla, že žalovaný nevzal v úvahu rovněž skutečnost, jak problematické bylo získání podnikatelského úvěru v roce 2001 a 2002, pouze se spokojil s konstatováním, že dané transakce pro stěžovatelku znamenaly ztrátu, aniž by zkoumal, zda takto vynaložené náklady byly adekvátní k výsledkům hospodaření stěžovatelky, kdy celková obchodní přírážka dosáhla 34 % (v roce 2001), resp. 57 % (v roce 2002), tj. jak takto dosažené prostředky byly použity a jaká výše obchodní přírážky byla při použití těchto prostředků dosažena.

Závěrem, v návaznosti na § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého se podnikáním rozumí soustavná činnost za účelem dosažení zisku, stěžovatelka připomněla, že k dosažení zisku je většinou nezbytné vynaložit náklady. S ohledem na doložená vyčíslení svých transakcí má tedy stěžovatelka za to, že náklady při nich vynaložené měly za následek i dosažení již zmiňovaného zisku a nikoli opak, jak tvrdí žalovaný, který nepřihlédl k předpokladům, za kterých je možné tohoto maximálního zisku dosáhnout. Jedním z nich je dostatečná finanční připravenost, kterou jsou buď vlastní finanční prostředky nebo cizí zdroje. Mezi cizí zdroje tradičně patří tzv. dodavatelský úvěr, který však v případě čínských dodavatelů není reálný, a dále pak prostředky získané od bankovních domů. Předpoklad finanční připravenosti nebyl v době realizace napadených obchodů splněn a získání prostředků z cizích zdrojů bylo v místě a čase nedosažitelné. Stěžovatelka byla proto nucena zajistit finanční prostředky za mnohem tvrdších podmínek a za použití méně tradičních zdrojů.

S ohledem na výše uvedené má stěžovatelka za to, že napadené obchodní transakce byly posuzovány izolovaně, nikoli ve vzájemných souvislostech a nebylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. Navrhuje proto, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a stěžovatelce přiznána náhrada nákladů.

Žalovaný odvolací orgán ve svém poměrně obsáhlém vyjádření k předložené kasační stížnosti rekapituloval skutkový stav a podrobně zopakoval důvody vedoucí k dodatečnému vyměření daně, odkázal přitom na odůvodnění napadených rozhodnutí, na jejichž obsahu trvá s tím, že byla vydána v souladu s právními předpisy a navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

V návaznosti na konkrétní námitky uvedené v kasační stížnosti je pak třeba vyzdvihnout zejména nesouhlas žalovaného s tím, že posuzovaná obchodní transakce nebyla pochopena, resp. že byla posuzována izolovaně a nikoli ve vzájemných souvislostech. Dle žalovaného právě z hodnocení transakce ve vzájemných souvislostech vyplývá, že ve skutečnosti stěžovatelka účelově vytvořila formální oběh zboží vůči určitým odběratelům (kolečkářům) pouze pro účely nabytí finančních prostředků od factoringové společnosti, kdy z titulu formálně vzniklých pohledávek, postoupených factoringové společnosti, získala od této společnosti peníze pro své další podnikání. Stěžovatelka si tedy takto oproti běžným způsobům nabytí finančních prostředků používaných podnikateli vytvořila v podstatě neetickým způsobem výhodu, která však má dopad i do výsledku hospodaření a tím i do základu daně. Způsob nabytí finančních prostředků (ani použité metody) žalovanému dle jeho vyjádření nepřísluší hodnotit jinak, než z hlediska aplikace daňových zákonů, což učinil. V tomto ohledu poukázal na to, že účelem daňových zákonů není zvýhodňovat vytvoření si výhody oproti běžným podmínkám neetickým chováním, jehož důsledkem je ztrátový obchod, jenž nemá oporu v zákonech, a nelze přisvědčit tomu, že se jedná o daňový náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Jediným a současně rozhodným důvodem kasační stížnosti je důvod uvedený pod ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

S ohledem na obsah kasační stížnosti lze říci, že předmětem sporu je závěr krajského soudu, resp. žalovaného odvolacího orgánu, který dle názoru stěžovatelky neodpovídá podkladům založeným ve spise, které svědčí o závěru opačném. Jedná se tedy o případ, kdy skutková podstata, ze které správní orgán vycházel, je v rozporu se spisy, nikoli o případ, kdy skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném

rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, jak v kasační stížnosti výslovně tvrdí stěžovatelka. V souzené věci totiž nejsou namítány nedostatky skutkových zjištění jako takových, nýbrž to, jakým způsobem byly vyhodnoceny; ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že: „...pokud měl žalovaný pochybnosti o důvodu podnikání a oprávněnosti takto vzniklého nároku na odpočet daně, je tento závěr dán nepochybně tím, že ze strany žalovaného nebyla zcela pochopena obchodní transakce s cirkulací zboží v návaznosti na získání finančních prostředků, a proto došlo k jejich nesprávnému hodnocení.“

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud – s odkazem na předložený spisový materiál – považuje za nutné poznamenat následující. V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že stěžovatelka, jejímž předmětem podnikání je velkoobchod s koženými, koženkovými a textilními výrobky (kabelky, batohy a peněženky), dováží zboží z Číny, hlavními odběrateli tohoto zboží v tuzemsku byly obchodní řetězce Tesco, Kaufland, Carrefour, Interspar, Galex, část zboží byla dodávána do obchodních řetězců na Slovensko. Dále bylo zjištěno, že stěžovatelka nakupuje zboží od fyzické osoby, a sice Michala Podraského – FAMITO, který byl současně jednatelem stěžovatelky. Nakoupené zboží od Michala Podraského se přitom shodovalo se zbožím nakoupeným v Číně, odlišná byla jen výše ceny. Dovezené zboží bylo prodáváno stěžovatelkou nejprve vybraným tuzemským odběratelům při poskytnutí 6% slevy z hodnoty zboží, kdy byla uplatňována daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na výstupu a následně bylo zboží těmito odběrateli prodáváno firmě Michal Podraský – FAMITO. Od této firmy se předmětné zboží, shodné co do sortimentu, počtu kusů jednotlivých druhů zboží a ceny za kus, s odstupem několika dní evidenčně vrátilo zpět do skladové evidence stěžovatelky, a to bez při prodeji poskytnuté 6% slevy, tudíž o 6 % dražší než bylo prodáno, aniž by přitom toto zboží opustilo skladové prostory stěžovatelky. Při zpětném nákupu byla uplatňována DPH bez již zmíněné 6% slevy. Teprve poté bylo zboží dodáváno převážně shora uvedeným odběratelům – obchodním řetězcům. Správní orgány tedy dospěly k závěru, že v daných případech šlo pouze o formální pohyb na skladových kartách, nikoliv o skutečný prodej a nákup zboží. Správci daně vznikly pochybnosti o těchto ztrátových transakcích a o tom, jak takto vzniklé náklady při opětovném nákupu zboží od Michala Podraského sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na výzvu správce daně stěžovatelka uvedla, že popsané obchodní transakce sloužily k získání peněžních prostředků na základě služeb factoringu. Tím, že byly navýšeny pohledávky stěžovatelky, byly jí factoringovou společností poskytnuty vyšší peněžní prostředky, které byly použity na další nákup zboží z Číny. Ztráta ve výši 6 %, která popsanou transakcí vznikla, byla cenou za získání finančních prostředků na další rozvoj podnikání stěžovatelky.

Při posouzení věci vycházel Nejvyšší správní soud z následujících úvah. Factoring lze charakterizovat jako smluvně sjednaný průběžný odkup krátkodobých pohledávek. Odkup pohledávek provádí specializovaná factoringová společnost, zpravidla bez možnosti zpětného regresu na dodavatele v případě, že odběratel nezaplatí. Existuje však i tzv. regresní neboli nepravý factoring, u kterého zůstává úvěrové riziko u dodavatele. Obecně může factoring plnit tři základní funkce, jednak funkci garanční (u bezregresního factoringu), funkci předfinancování (úvěrování) spočívající v okamžitém proplácení sjednané výše odkupovaných pohledávek ihned v okamžiku jejich odkupu a konečně správu pohledávek a jiných služeb, souvisejících s odkupem pohledávek.

Náklady factoringové služby se pak v závislosti na rozsahu funkcí, které factoring v konkrétním případě plní, skládají z factoringové provize (poplatku) a úroku (při úvěrování dodavatele).

Factoringovou společností byla v souzené věci společnost O. B. Heller, a. s., s níž měla stěžovatelka podepsanou factoringovou smlouvu. Dle této smlouvy byly veškeré vystavené faktury za prodané zboží tuzemským odběratelům, právníckým či fyzickým osobám postupovány výše uvedené společnosti, která stěžovatelce hradila 70 % hodnoty pohledávky. Po zaplacení pohledávky odběratelem stěžovatelka obdržela zbývající část celé hodnoty pohledávky. V případě, že nedošlo k úhradě od odběratele zboží do 90 dnů, byly stěžovatelce postoupené pohledávky vráceny. V daném případě lze tedy souhlasit se stěžovatelkou, že factoring plnil funkci předfinancování (úvěrování), kdy se jednalo o tzv. regresní neboli nepravý faktoring, u kterého zůstává úvěrové riziko na stěžovatelce. Té také společnost O. B. Heller účtovala factoringový poplatek ve výši 1,3 % z obrátu pohledávek (minimálně 195 000 Kč za běžný rok) a úrok za poskytnutí finanční výpomoci, který při uzavření smlouvy činil 20,3 % a postupně byl snižován až na 7,96 % v roce 2005.

Je třeba zdůraznit, že podmínky, za kterých byla factoringová činnost zajišťována, žalovaný ani krajský soud nijak nezpochybovaly. S tvrzením stěžovatelky, že obchodní transakce, vytvořené s tzv. kolečkáři, byly podmínkou pro odkup pohledávek na základě factoringové smlouvy, se však neztožnily. Předmětné transakce, kdy se již jednou stěžovatelkou nakoupené čínské zboží formálně prodalo vybraným dodavatelům s 6% slevou, aby pak bylo odkoupeno firmou jednatele stěžovatelky a prodáno stěžovatelce v původní navýšené hodnotě, vyhodnotily tak, že jde o uměle uzavřené ztrátové obchody, jejichž vazba na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebyla prokázána.

Tyto závěry sdílí rovněž Nejvyšší správní soud. Je věcí každého podnikatelského subjektu, jakým způsobem zajistí svoje financování, a pokud se v tomto ohledu rozhodne na základě smlouvy využít služeb factoringové společnosti, jedná se o jeho strategické rozhodnutí a nelze proti němu nic namítat. Ostatně z pohledu daně z příjmů je úhrada za poskytování factoringových služeb (factoringový poplatek i úrok) obecně (u pravého i nepravého factoringu) považována za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V této souvislosti je vhodné poznamenat, že finanční prostředky, vynaložené stěžovatelkou na úroky a factoringový poplatek, byly správními orgány zcela správně uznány za daňově uznatelné výdaje dle výše citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Je pak zcela věcí stěžovatelky, jaké konkrétní podmínky si s factoringovou společností sjednala a skutečnost, zda využití těchto služeb bylo pro stěžovatelku rentabilní pouze při větším objemu postoupených pohledávek, je z pohledu souzené věci zcela irelevantní. Rozhodla-li se však stěžovatelka uzavřením zcela formálních ztrátových obchodů uměle navýšit obrát a vytvořit větší objem pohledávek postoupených factoringové společnosti tak, jako se tomu stalo v souzené věci, a při uzavření „kolečka“ uplatňovala svoji ztrátu jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nelze takový postup z hlediska stanovení základu daně akceptovat.

Z obecné teorie daňových nákladů plyne, že jako náklady daňově účinné, tj. náklady snižující daňový základ poplatníka, lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník vynaložil v souvislosti se získáváním či zajištěním popřípadě udržením zdanitelných (daňově účinných) příjmů. Mezi příjmem a výdajem daňově uznatelným podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak musí existovat vzájemná věcná souvislost. Tento závěr je v souladu s dosavadní konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, dle které mezi výdaji a souvisejícími příjmy 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 souvisejícími 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Požadovanou souvislost mezi příjmy a výdaji vyplývajícími z uměle vytvořených ztrátových obchodních transakcí však stěžovatelka žádným způsobem neprokázala.

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud považuje dodatečné doměření daně z příjmů za opodstatněné a nic na tom nemění ani stěžovatelkou opakovaně namítaná skutečnost, a sice, že na dané obchodní transakce je třeba nazírat ve všech souvislostech, včetně toho, že předmětné obchodní transakce byly předpokladem poskytnutí finančních prostředků od factoringové společnosti, ke kterým by jinak nedošlo. Tuto skutečnost stěžovatelka žádným způsobem neprokázala a nevyplývá ani z předložené factoringové smlouvy, ani z dalších dokladů předložených stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou ani v tom smyslu, že by cenou za factoringové služby byla právě ona 6% ztráta, neboť cenou za factoringové služby byl factoringový poplatek a úrok. Závěrem lze tedy konstatovat, že stěžovatelka žádným způsobem neprokázala ani své tvrzení, že právě v důsledku uměle vytvořených transakcí bylo její celkové obchodování ziskové. Stěžovatelka tak neunesla své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a nesplnila podmínky pro uplatnění nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nelze proto žalovanému odvolacímu orgánu, potažmo krajskému soudu, vyčítat, že provedené obchodní transakce byly posuzovány izolovaně, bez návaznosti na všechny okolnosti případu a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že k nim měl správce daně přihlídnout. Správce daně při rozhodování přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, je však třeba mít na zřeteli, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.



Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 31. července 2008

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu