

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce**: A. o., s. r. o.**, zast. JUDr. Pavlem Bergerem, advokátem se sídlem Národní dům na Vinohradech, náměstí Míru 9, Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2004, č. j. 8 Ca 70/2003 – 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) výše označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba, jíž se domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 1207/03-130 ze dne 3. 2. 2003. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Kralupech nad Vltavou č. j. 15358/02/044970/0931 ze dne 16. 4. 2002, opraveného pod č. j. 42313/02/044971/1894 dne 27. 11. 2002, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 4 595 Kč; důvodem doměření bylo uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění pro reprezentaci. Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona

č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.); namítá, že soud nesprávně posoudil sporné výdaje jako náklady, které podle ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jsou vyloučeny jako výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, nesprávně rovněž dovodil, že se jedná o výdaje, které stěžovateli nepochybně pomohly k reprezentaci, avšak přímo prodej konkrétného zboží neovlivnily. Stěžovatel namítá, že ve spisovém materiálu je doložen „Podnikatelský záměr“ ze dne 20. 4. 1998, ze kterého jasně vyplývá koncepce prodeje zboží formou prodejních zájezdů, když náklady na tyto zájezdy budou zčásti kryty účastnickým poplatkem a zčásti budou kryty v obchodní marži z prodeje předmětného zboží. Stěžovatel namítá, že pokud jsou pořádány prodejní zájezdy, je souvislost zájezdu *per definitionem* s prodejem zboží dána. Městský soud nezohlednil skutkový základ celé situace. Stěžovatel připouští, že předmětné náklady by mohly být chápány ve většině případů jako náklady na reprezentaci, např. pokud by stěžovatel prodával své zboží v obchodě s tím, že pod svojí firmou by rovněž nabízel zájezdy za účastnický poplatek, byly by náklady na takové zájezdy bezpochyby reprezentací (na tomto místě nutno poukázat, že slovem reprezentace se obvykle rozumí okázale důstojné vystupování na veřejnosti), když z velké části by předmětný zájezd byl vskutku darem. Stěžovatel však uvádí, že posuzovaná situace je zcela jiná; prodej zboží byl organizován formou prodejních zájezdů. Stěžovatel je přesvědčen, že výklad provedený Městským soudem v Praze je v rozporu se smyslem právní úpravy. Je nepopíratelným a ústavně zakotveným principem, že státní moc slouží všem občanům a lze ji aplikovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon. Samotné předmětné ustanovení je nutno vykládat tak, že pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda uplatněná státní moc již vybočuje z těchto mezí, jest na místě takový zákon vykládat spíše restriktivně v neprospěch státní moci. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, přitom konstatoval, že přijatá zdanitelná plnění, u kterých nebyl uznán odpočet ve smyslu ust. § 19 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, byla nadstandardními službami bez přímé vazby na prodej konkrétního zboží. Domnívá se, že Městský soud v Praze posoudil věc po právní i skutkové stránce správně, navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu a intencích důvodu v kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění použitých v souvislosti s pořádanými prodejními zájezdy. Stěžovatel k výzvě správce daně uvedl, že jeho hlavní činnost spočívá v nákupu zboží za účelem jeho dalšího prodeje, který je realizován prostřednictvím prodejních zájezdů; sdělil, že pořádání zájezdů není předmětem jeho podnikání. K mechanismu prodeje uvedl, že potenciálním zákazníkům jsou nabízeny kulturní akce, společný oběd, výlety rekreační lodí nebo vlakem a upomínkové předměty. Ve spise je založen vzor nabídkového

listu, prostřednictvím kterého stěžovatel nabízí zájezd autobusem, prezentovaný jako „Super výlet s jedinou reklamní akcí“, „Výlet parním vlakem pro všechny zdarma“, „Toulky Severní Moravou za železniční historií“. Dále je na letáku uvedeno, že se frekventanti zájezdu zúčastní reklamní prezentace zboží s možností zakoupení levného oběda, zúčastní se prohlídky města Králíky a historických památek v Letohradě. Účastnický poplatek zájezdu činil 140 Kč. Ve spise je založen rovněž dokument předložený stěžovatelem a označený jako „Podnikatelský záměr – prodej zboží prostřednictvím prodejních zájezdů“ ze dne 28. 4. 1998. Podle tohoto dokumentu bylo cílem stěžovatele prostřednictvím reklamy, kterou má být zajímavá trasa zájezdu, exkurze nebo kulturní program, soustředit co největší počet potenciálních zákazníků do jednoho místa, kde jim speciálně vyškolení dealeři nabídnou zboží formou jeho předvedení. Jak se dále v uvedeném dokumentu píše, k předvedení prodávaného zboží je potřeba cca 4 hodiny času, stráveného účastníky zájezdu v pronajatých prostorách, čehož má být dosaženo i prostřednictvím poskytnutí stravovacích služeb. Účastníci zájezdu zaplatí účastnický poplatek, který bude krýt zčásti celkové náklady spojené s prodejem zboží. Na základě tohoto záměru měla být zakalkulována obchodní přirážka ke zboží ve výši alespoň 100 % a v této obchodní přirážce budou kalkulovány veškeré zvýšené náklady na prodej.

Stěžovatel dovozuje existenci důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost rozsudku soudu, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, a to, zda stěžovatel měl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním v podobě pořádání prodejních zájezdů (výdaje na dopravu, vstupné a stravování účastníků - prohlídky pivovaru, jízda lodí či parním vlakem), a to s odkazem na ust. § 19 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění platném za zdaňovací období roku 1998. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že tyto akce se staly prostředkem prodeje zboží, nejednalo se tedy o reprezentaci, ale o formu prodeje; náklady v této souvislosti vynaložené je proto nutno považovat za náklady na dosažení, zajištění a zdržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.

Hlavní činností stěžovatele je nákup a prodej zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej zboží v rámci prodejních zájezdů. Ze všech souvislostí případu Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě akcí stěžovatele se nejednalo o poskytování služeb cestovního ruchu, přičemž v takovém případě by bezesporu náklady spojené s dopravou a stravováním byly výdaji ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů s nárokem na odpočet dle § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť o věcné souvislosti není pochyb. K tomuto závěru soud, vycházeje z konkrétně zjištěného skutkového stavu a z ust. § 2 obchodního zákoníku, dospěl především na základě zjištění, že např. jízda parníkem byla nabízena bezplatně (tedy dar), jakož i z faktu, že nabízená cena zájezdu ve výši 140 Kč zdaleka nemohla pokrýt vynaložené náklady spojené s poskytnutými službami klientům (autobusová doprava, doprava lodí, kulturní akce, stravování, upomínkové předměty, letáky apod.). Je-li předmětem podnikání poskytování cestovních služeb, zahrnující dopravu, stravování, popř. vstupné na kulturní akce, jsou důvodným logickým a nezbytným projevem takové činnosti příjmy v podobě tržeb (výnosy) za poskytnuté služby, přičemž nelze odhlížet od související stránky výdajové, resp. nákladové. V daném případě však činností stěžovatele byl prodej zboží, jeho prezentace, nikoli poskytnutí služeb cestovní kanceláře. V souvislosti s výše uvedeným nesporně lze za výdaje daňově uznatelné považovat v případě stěžovatele výdaje související s pronájmem prodejních míst, pronájmem prostor určených k prezentaci, výdaje uskutečněné v souvislosti s reklamou prodávaných výrobků, výdaje v souvislosti s uskutečněním přednášek, apod. Tyto výdaje však nebyly předmětem soudního přezkoumání. Výdaje spojené s poskytnutím služeb účastníkům akcí, byť lze tyto považovat za potenciální

zákazníky, ve formě stravování, dopravy a poskytnutí upomínkových předmětů, však nejsou výdaji, u nichž lze shledat přímou věcnou a časovou souvislost s prodejem výrobků či služeb. Nelze je proto podřadit pod ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jak se domnívá stěžovatel, ale naopak spadají pod ust. § 25 odst. 1 písm. t) cit. zákona.

V projednávané věci je spornou otázkou právní posouzení, zda uskutečněné platby vynaložené v rámci prodejních zájezdů na stravování účastníků, vstupné při prohlídkách pivovaru, přepravu lodí, autobusem a parním vlakem, je možno posoudit jako zdanitelné plnění s nárokem na odpočet nebo takový nárok ve smyslu ust. § 19 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb. nezakládají.

Podle ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění platném a účinném v předmětném zdaňovacím období prosinec 1998, má nárok na odpočet daně plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Podle ust. § 19 odst. 3 věta první cit. zákona nemá plátce daně nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro reprezentaci, které nelze podle zvláštního předpisu uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů; tímto zvláštním předpisem se dle odkazu učiněného v zákoně pod čarou rozumí ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb.

Podle ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje předmět opatřený obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele daru, jehož hodnota nepřesahuje 200 Kč, a zároveň nepodléhá spotřební dani.

Nárok na odpočet vzniká za současného splnění několika podmínek. První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu. Na posouzení přijatých zdanitelných plnění uskutečněných jiným plátcem a vlastních uskutečněných zdanitelných plnění musejí být uplatněna obdobná kritéria, jež jsou uplatňována ve vztahu k uplatnění výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za účelem zjištění základu daně z příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Tyto výdaje se odečtou ve výši prokázané poplatníkem, popř. ve výši stanovené zákonem nebo zvláštními předpisy, existuje-li limit jejich uplatnění.

Ze vztahu ust. § 19 odst. 1 a odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb. vyplývá, že posledně jmenované ustanovení tím, že vylučuje z nároku na odpočet daně konkrétní typy přijatých zdanitelných plnění, tj. zdanitelná plnění použitá pro reprezentaci, určuje jednu podmnožinu z celkové množiny přijatých zdanitelných plnění, které podle ust. § 19 odst. 1 cit. zákona nezakládají nárok na odpočet daně. Ust. § 19 odst. 3 cit. zákona vylučuje z možnosti odpočtu přijatá zdanitelná plnění použitá na reprezentaci, aniž tento pojem pro účely daně z přidané hodnoty blíže specifikuje. V takovém případě je na místě aplikace ustanovení zákona, který daný pojem alespoň rámcově vymezuje; to v daném případě zákonodárce učinil odkazem na ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud považuje především za nutné uvést, že stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet nikoli dle ust. § 19 odstavce 1 zákona č. 588/1992 Sb., nýbrž dle odstavce 3 cit. ustanovení. V takovém případě nepřísluší posuzovat daňovou uznatelnost nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tak jak činí stěžovatel a v podstatě tak postupoval i žalovaný, argumentoval-li v rozhodnutí rovněž i tím, že stěžovatel neprokázal účinnost nákladů vynaložených v rámci prodejních zájezdů jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání. Správce daně na druhou stranu však musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí; bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat výdaje jakékoli. Samotný zákon naprostou většinu případů uplatnění výdajů neřeší a ani z hlediska reálných možností řešit nemůže. Vždy je proto nutno vycházet z celkového kontextu a smyslu celého zákona. Především pro oblast tzv. nestandardních výdajů, k nimž lze řadit i dotčené zdanitelné plnění poskytované stěžovatelem ve formě služeb poskytovaných účastníkům prodejních zájezdů, nelze ani předpokládat vyčerpávající výčet případů s řešením pro určité typy profesí a činností podnikatelů, místa a doby podnikání a všech souvisejících okolností případu. Zatímco u jednoho poplatníka může být uskutečněný výdaj daňově uznatelný, u jiného neobstojí, stejně tak je nutno posuzovat i dary poskytnuté na reprezentaci, výdaje uskutečněný na reklamu apod. Nejvyšší správní soud tak není se stěžovatelem ve sporu v jím uvedeném chápání reprezentace, jak popisuje v kasační stížnosti.

Uvádí-li zákon o daních z příjmů v ust. § 25 odst. 1 písm. t), kterého je třeba v souvislosti s ust. § 19 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb. použít, že výdaji za reprezentaci jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary; přitom za dar se nepovažuje předmět opatřený obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele daru, jehož hodnota nepřesahuje 200 Kč, a zároveň nepodléhá spotřební dani (ve znění v daném zdaňovacím období), neměl žalovaný důvod k posuzování daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu s ust. § 24 zákona o daních z příjmů, ale měl vycházet při posouzení daného případu z takto vymezeného rámce pojmu reprezentace. I když výčet výdajů na reprezentaci v uvedeném ustanovení je pouze demonstrativní a zákon sám nedefinuje, co se reprezentací rozumí, dává uvedené ustanovení určitý rámec pro vymezení obsahu daného pojmu pro daňové účely a definuje jeho charakteristické rysy. Z případů zde uvedených je zřejmé, že se jedná typově o plnění určená ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby, tedy plnění v daném případě stěžovatelem poskytnutá, a to ať již ve formě dopravy, vstupného nebo stravování. Z uvedeného důvodu nelze souhlasit ani se stěžovatelem uvedenou definicí reprezentace, má-li se jednat o naplnění daného pojmu pro daňové účely, neboť v takovém případě nelze než vycházet z rámce vymezeného v ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, přitom použití analogie je nepřípustné.

Žalovaný se dopustil pochybení, posoudil-li sice předmětná plnění, tedy vynaložené výdaje ve smyslu s ust. § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, když tak učinit dle výslovného zmocnění v § 19 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb. měl, současně však posuzoval i relevantnost výdajů dle § 24 odst. 1 cit. zákona. Z výše naznačeného vztahu ust. § 19 odst. 3 a § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb. vyplývá, že je-li zjištěno, že přijatá zdanitelná plnění

byla použita pro reprezentaci, není již třeba zkoumat splnění podmínek obsažených v ust. § 19 odst. 1 cit. zákona, a naopak, je-li zjištěno, že přijatá zdanitelná plnění nezakládají nárok na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 cit. zákona, není třeba zkoumat, zda jde zároveň o přijatá zdanitelná plnění použitá pro reprezentaci.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele stran výkladových pochybností, přičemž takový stav je nutno překlenout restriktivním výkladem v neprospěch státní moci. Stěžovatel neuvádí ohledně kterých ustanovení a kterého zákona měly tyto nejasnosti vzniknout; Nejvyšší správní soud při aplikaci v řízení uplatněných ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. a zákona č. 588/1992 Sb. jejich nesrozumitelnost či nejasnost neshledal.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl z hlediska věcného ke stejnému závěru jako žalovaný i Městský soud v Praze a skutečnost, že k takovému závěru dospěl za použití jiných právních úvah, není důvodem pro zrušení rozsudku tohoto soudu pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu