ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatelky společnosti **N. S. Š., a. s.,** zastoupené JUDr. Danielem Weinholdem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze, Karlovo náměstí 10/2097, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 7. 2003, č. j. 15 Ca 30/2002 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „správní orgán“) ze dne 19. 11. 2001, č. j. 7751/120/01, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Roudnici nad Labem (dále též „finanční úřad“) ze dne 15. 3. 2001, č. j. 15224/01/198970/6440.

Ve včas podané kasační stížnosti namítá stěžovatelka stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Domnívá se, že jestliže krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí odmítl názor správního orgánu, že výdaje spojené s pobytem zahraničních expertů je nutno považovat za výdaje na osobní spotřebu poplatníka, a proto je dle ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nelze považovat za daňově uznatelné, měl rozhodnutí správního orgánu zrušit, neboť toto bylo založeno na důvodu, který není pro posouzení dané věci v souladu s právem. Dle názoru stěžovatelky

se krajský soud v napadeném rozhodnutí snažil nahradit chybějící důvod rozhodnutí správního orgánu vlastní iniciativou, což však není možné. Stěžovatelka dále uvedla, že finanční úřad v rámci správního řízení nikdy nezpochybnil souvislosti mezi předmětnými výdaji a zdanitelnými příjmy stěžovatelky. Stěžovatelka se pak ve správním a následně i soudním řízení nemohla vyjádřit a nemohla navrhovat důkazy, které by souvislost výdajů s příjmy prokazovaly, čímž byly porušeny nejen hlavní zásady soudního řízení správního, ale i čl. 1 Ústavy České republiky a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud při rozhodování o správní žalobě stěžovatelky nesprávně posoudil zásadní právní otázky ohledně vad předcházejícího správního řízení a řízení před krajským soudem trpělo vadami, které měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s výkladem krajského soudu, který se týká podřaditelnosti výdajů, které vynaložila s pobytem zahraničních expertů, pod ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Poukazuje na skutečnosti, že bylo její povinností vytvořit expertům podmínky odpovídající standardu v zemi jejich původu, neboť tito by za jiných okolností do České republiky nikdy nepřijeli. Je nepochybné, že jejich činnost přispěla k ozdravění a zlepšení ekonomického postavení společnosti, což lze dokumentovat i hospodářskými výsledky stěžovatelky. Krajský soud však, ačkoliv sám konstatoval, že existuje souvislost mezi zdanitelnými příjmy stěžovatelky a předmětnými náklady, dovodil z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že tato souvislost musí být bezprostřední a přímá. Stěžovatelka však tento názor považuje za extenzivní výklad ust. § 24 odst. 12 zákona o daních z příjmů, neboť krajský soud opomněl rozlišit mezi pojmy dosažení, zajištění a udržení příjmů. Navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že dle jeho názoru stěžovatelka příliš zjednodušuje hodnocení skutkového stavu správním orgánem a prezentuje je vytržené z kontextu. Jak je patrné z rozhodnutí správního orgánu, toto nevycházelo pouze z jednoho argumentu, tedy z neuznatelnosti výdajů dle ust. § 25 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů, ale ve výroku rozhodnutí jsou obsažena i ust. § 23 a § 24 cit. zákona. Správní orgán upozornil na skutečnost, že výdaj, ke kterému se stěžovatelka smluvně zavázala, ještě neznamená výdaj, který by byl daňově uznatelný. Dále poukázal na fakt, že se stěžovatelka v duchu zásady ignoratia legis non excusat nemůže dovolávat skutečnosti, že se ve správním a soudním řízení nemohla vyjádřit a navrhovat důkazy, neboť to, že mezi výdaji a příjmy musí být prokazatelná souvislost, vyplývá z logiky věci. Ačkoliv u řady nákladů nelze přímo prokázat jejich souvislost s dosaženými příjmy, z jejich povahy musí jednoznačně vyplývat, že jsou objektivně způsobilé přispět ke zlepšení ekonomických ukazatelů společnosti, neboť výdaj může být daňově účinný pouze za stanovených podmínek. Pro posouzení věci bylo z hlediska správního orgánu rozhodující, že předmětné náklady nebyly spojené s výkonem práce, ale že se jednalo o náklady na osobní potřebu zahraničních expertů a jejich rodin. Proto navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 25. 6. 1999 podala stěžovatelka přiznání k dani z příjmů právnických osob na rok 1998. Dne 20. 12. 1999 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola mimo jiné i na daň z příjmů za rok 1998. Dne 7. 3. 2001 byla Zprávou o daňové kontrole č. j. 45090/00/198930/5471, která byla se stěžovatelkou projednána, ukončena daňová kontrola. Z jejího obsahu mimo jiné vyplývá, že náklady na osobní potřebu v protokolu

uvedených zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků nejsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů společnosti dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nelze je ani kvalifikovat jako pracovní a sociální podmínky zaměstnanců dle ust. § 24 odst. 2 písm. j) cit. zákona. Na základě této zprávy pak byl dne 15. 3. 2001 vyhotoven dodatečný platební výměr č. 1010000017 na daň z příjmů právnických osob za rok 1998, č. j. 15224/01/198970/6440, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daňová povinnost na 6 734 700 Kč. K odvolání stěžovatelky byl výše uvedený výměr přezkoumán správním orgánem, který odvolání rozhodnutím ze dne 19. 11. 2001, č. j. 7751/120/01, dle ust. § 50 odst. 6, § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů, zamítl. V rozhodnutí zaujal názor, že vzhledem k okolnosti, že ust. § 25 zákona o daních z příjmů obsahuje pouze příkladný neuzavřený výčet nákladů, které nejsou daňové účinné, konkrétní náklad zde nemusí být jmenován, neboť pro posouzení, zda je náklad daňově uznatelný, je nutné přihlížet k dalším ustanovením zákona o daních z příjmů, zejména pak k ust. § 24 odst. 1 cit. zákona. Nutný výdaj z hlediska společnosti, ke kterému se společnost smluvně zavázala, ještě neznamená náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

První stížní námitkou, kterou stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti, je její nesouhlas s postupem krajského soudu, který nezrušil rozhodnutí správního orgánu, i když nesouhlasil s právní kvalifikací jím provedenou. S tímto stížním bodem se však Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit. Jak vyplývá z rozhodnutí správního orgánu, tak i ze zprávy o daňové kontrole, správní orgán odůvodnil svůj závěr o tom, že si o předmětné výdaje nemohla stěžovatelka snížit daňový základ především jejich neslučitelností s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedním z podpůrných argumentů správního orgánu byl i odkaz na ust. § 25 odst. 1 písm. u) cit. zákona, který byl posléze krajským soudem shledán jako nesprávný. Nejvyšší správní soud plně souhlasí s názorem správního orgánu, který byl obsažen v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, že stížní námitka stěžovatelky poukazuje na skutečnosti bez zohlednění celého kontextu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr správního orgánu o neslučitelnosti předmětných výdajů s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů plně dostačoval pro vyloučení schopnosti těchto výdajů snížit

daňový základ stěžovatelky. Odkaz správního orgánu na ust. § 25 odst. 1 písm. u) cit. zákona byl proto jen bližší konkretizací, přičemž pochybení správního orgánu v tomto bodě nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud proto postupoval zcela v souladu s právním řádem, jestliže za této situace rozhodnutí správního orgánu nezrušil.

Stěžovatelka dále poukazuje na okolnost, že se v průběhu správního a následně i soudního řízení nemohla vyjádřit ke skutečnosti, zda předmětné výdaje souvisely s jejími příjmy. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že ze správního spisu vyplývá opak, neboť je z něho patrné, že stěžovatelka byla v průběhu daňové kontroly Finančním úřadem v Roudnici nad Labem několikráte vyzvána k prokázání sporných skutečností, a to např. výzvou ze dne 22. 8. 2000, č. j. 34397/00/198930/5471, či výzvou ze dne 23. 8. 2000, č. j. 34436/00/198930/5471, přičemž stěžovatelka této možnosti několikráte využila, což je patrné například z jejího vyjádření ke Zprávě o daňové kontrole. Stejně tak ze soudního spisu vyplývá, že krajský soud postupoval v souladu s ustanoveními s. ř. s., která upravují řízení ve správním soudnictví, a že stěžovatelka měla možnost se vyjádřit ke všem rozhodujícím skutečnostem, čehož také využila např. podáním ze dne 20. 12. 2002. Z výše uvedeného, jakož i ze skutečností, že stěžovatelka nenavrhla provedení důkazů a souhlasila s tím, aby soud o žalobě rozhodl bez nařízení jednání, je patrná nedůvodnost stěžovatelkou namítaného porušení „hlavních zásad soudního řízení správního“ či čl. 1 Ústavy České republiky nebo čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod.

Zásadním stížním bodem je nesouhlas stěžovatelky s právním posouzením nákladů, které vynaložila v souvislosti s pobytem zahraničních expertů, tak, jak bylo prezentováno v odůvodnění rozhodnutí krajského soudu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vyplývá, že daňový subjekt má právo na odpočet nákladů, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Avšak ne každý výdaj, který daňový subjekt vynaložil, je způsobilý mu snížit daňový základ. Obligatorní podmínkou pro to, aby výdaje mohly být řádně odečteny, je povinnost poplatníka prokázat z hlediska daňových zákonů oprávněnost jejich vynaložení. Ze spojení cit. ustanovení s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zakotvujícím důkazní břemeno v daňovém řízení, je pak nutné dovodit, že je to právě daňový subjekt, který je zatížen břemenem tvrzení a nutností prokázání těchto tvrzení. Jinými slovy nelze požadovat po správci daně, aby prokazoval neexistenci souvislosti výdajů a zdanitelných příjmů, neboť postačí, jestliže tuto souvislost neprokáže daňový subjekt. Tak tomu bylo i ve sporné věci. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že výdaje, které vynaložila v souvislosti s pobytem zahraničních expertů, jsou daňově uznatelné. Ve svých námitkách se omezila pouze na konstatování faktu, že se k poskytování určitých výhod zahraničním expertům smluvně zavázala. Jak však deklaroval již správní orgán v odůvodnění svého rozhodnutí, smluvní výdaj neznamená automatický daňově uznatelný výdaj, neboť fakt, že se společnost zavázala soukromoprávním úkonem k nějakému plnění, nemůže zasáhnout do sféry veřejného práva a ovlivnit tak daňovou povinnost stěžovatelky. Ačkoliv je právem každého subjektu poskytovat jinému určité výhody, nelze toto oprávnění automaticky chápat tak, že tyto výhody lze odečíst od základu daně. Stěžovatelka disponuje jinými prostředky, které je možné čerpat pro poskytování těchto nadstandardních plnění, například ziskem z podnikatelské činnosti.

Stěžovatelka ve své kasační stížnosti dochází k absurdnímu závěru o tom, že pouhá skutečnost, že v roce 1998 měla lepší hospodářský výsledek než v předchozím roce, prokazuje

souvislost mezi předmětnými výdaji a příjmy. Nejvyšší správní soud však uvádí, že jestliže by se použilo argumentu a contrario, znamenalo by to, že v případě, kdy by byla společnost ve ztrátě, nemohla by uplatnit žádné daňově uznatelné výdaje. Takto však nelze citované ustanovení vykládat, neboť jak již bylo vysloveno v rozhodnutí publikovaném pod č. 264/2004 Sb. NSS „z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.“ Z výše uvedeného je patrné, že rozhodnou skutečností pro to, aby mohl být nákladům daňového subjektu přiznán status daňových výdajů, je existence přímého a bezprostředního vztahu mezi výdaji a očekávanými příjmy, nikoliv pouhá skutečnost, že došlo ke zvýšení hospodářského zisku. Bylo tedy na stěžovatelce, aby výše uvedené prokázala v průběhu daňového řízení, přičemž Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto nebyla úspěšná, neboť v průběhu řízení bylo prokázáno, že předmětné výdaje byly vynaloženy na osobní potřebu zahraničních expertů, nikoliv například na zlepšení jejich pracovních podmínek. Zcela v souladu s vyjádřením správního orgánu pak Nejvyšší správní soud uvádí, že přímá a bezprostřední souvislost mezi ziskem stěžovatelky a mírou uspokojení osobních materiálních potřeb zahraničních expertů patrně může existovat, jedná se však o subjektivní a neprokázané údaje, které jsou z hlediska daňového řízení zcela irelevantní. Výše uvedený judikát pak vyvrátil i námitku stěžovatelky, že mezi výdaji a příjmy nemusí být věcná shoda, neboť toto nevyplývá z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je zřejmé, že tento požadavek je obsažen v ust. § 23 odst. 1 cit. zákona. Tímto argumentem vyvrátil Nejvyšší správní soud i poslední námitku stěžovatelky týkající se údajného nerozlišení mezi pojmy dosažení, zajištění a udržení příjmů krajským soudem, neboť jak vyplývá z ust. § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, věcná a časová souvislost musí mezi příjmy a výdaji existovat vždy, tedy i v případě, že se jednalo o výdaje na zajištění a udržení příjmů.

Nejvyšší správní soud výše uvedené uzavírá tak, že náklady na osobní potřebu zahraničních expertů, které představovaly například náklady na žehličky, čajovary, kávovary, nábytek, matrace, televizory a dále na letenky pro soukromé účely, soukromé telefonní hovory, úhrady kurzu anglického jazyka pro manželky expertů, norský satelitní kanál pro osobní potřebu expertů, platby do norského systému sociálního a důchodového pojištění, nelze považovat za výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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

V Brně dne 11. 1. 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu