ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **R. B.,** zastoupeného JUDr. Michaelou Strnadovou, advokátkou se sídlem v Praze 4, Podolské nábř. 1125/2a, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasačních stížnostech podaných proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2004, č. j. 38 Ca 690/2002 - 62, a ze dne 16. 11. 2004, č. j. 28 Ca 696/2002 - 48,

takto:

I. Kasační stížnosti **se zamítají**.

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

Odůvodnění:

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2004, č. j. 38 Ca 690/2002 - 62 a ze dne 16. 11. 2004, č. j. 28 Ca 696/2002 - 48 byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 7. 2002 č. j. FŘ-2961/11/01 a č. j. FŘ-3046/11/01, kterými byly k odvolání stěžovatele změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 24. 4. 1998, č. j. 64308/98/002913/4527 a č. j. 64305/98/002913/4527, jimiž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a 1995. V odůvodnění rozsudků městský soud uvedl, že spornou otázkou bylo posouzení, zda stěžovatelem vynaložené výdaje, tj. plnění ze smluv poskytnuté zaměstnancům nad rámec mzdy sestávající z úhrady ubytování po dobu trvání stálého pracovního poměru, ročních kuponů místní hromadné dopravy (dále jen „MHD“) v Praze a podle délky pracovního poměru případně i náhrady cestovného Praha – Londýn, byly správně posouzeny jako výdaje daňově neuznatelné podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

o daních z příjmů“). Podle názoru městského soudu pokud tyto výdaje nemohou být zařazeny pod náklady uvedené v ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů, ještě to neznamená, že nejde o daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 či jiného písmene odst. 2 citovaného ustanovení. Protože stěžovatel sám zaujímá názor, že bylo věcí předně posoudit, zda vynaložené výdaje spadají pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokládal městský soud za vyloučené zabývat se možností zařazení sporných výdajů pod výčet odstavce 2 cit. ustanovení. Podle názoru městského soudu finanční ředitelství ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů správně uzavřelo, že ne každý výdaj je výdajem daňovým. Rovněž s odkazem na ustanovení §§ 35, 111, 112 a 131 zákoníku práce a na zákon č. 119/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů správně dovodilo, že v daném případě stěžovatel poskytl zahraničním zaměstnancům plnění nad rámec zákonných nároků, neboť šlo o plnění vedle mzdy, nešlo o plnění v souvislosti s pracovní cestou, a tyto výdaje sice vynaložené, ale nikoliv v souvislosti s výkonem práce zaměstnanců pro stěžovatele, nemají přímou souvislost s příjmy z podnikatelské činnosti stěžovatele a nemohou být uznány, neboť překračují limit stanovený v uvedených předpisech. Městský soud neuznal důvodnost námitky, že v daném případě jde pouze o jinou strukturovanost prokazatelně vynaložených nákladů a že, při srovnání s náklady srovnatelných subjektů, nešlo o náklady nepřiměřené, ale toliko o to, že srovnatelné subjekty zahrnují v podstatě obdobnou částku do platu (mzdy), zatímco stěžovatel ji poskytl mimo mzdu. I když městský soud přiznal této argumentaci jistý logický základ, nepřistoupil na ni, neboť daňové povinnosti jsou striktně vymezeny zákonem.

V kasačních stížnostech podaných v zákonné lhůtě stěžovatel uvedl, že spatřuje nezákonnost v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Touto otázkou je, zda výdaje na ubytování zaměstnanců, na kupony MHD a jízdenky byly ze strany stěžovatele nezbytné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále zda uplatnění některých výdajů nebylo výslovným zákonem vyloučeno. Posouzení otázky má podle názoru stěžovatel dva aspekty. Prvním je, zda byly předmětné výdaje prokazatelně poplatníkem vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů a druhým je, zda nebyly překročeny zákonné limity, což však nemůže být důvodem pro zamítnutí žaloby. Dále stěžovatel poukázal na znění ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 1995 se zdůrazněním peněžitého plnění poskytovaného zaměstnanci vedle mzdy, přičemž tvrzení městského soudu ve vztahu k roku 1994 označil za nesprávné. V ustanovení § 6 odst. 9 písm. l) citovaného zákona je hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště (tyto výdaje tvoří velkou většinu sporných položek), výslovně definovaná jako nepeněžní plnění. Z tohoto důvodu se na toto plnění ustanovení § 25 odst. 1 písm. d) citovaného zákona ve znění účinném v roce 1995 použité finančním ředitelstvím a přijaté soudem nevztahuje. Z této argumentace tedy vyplývá, že je vyloučeno i použití ustanovení zákoníku práce. Nehledě k této skutečnosti však i sám zákoník práce v § 35 odst. 1 písm. a) potvrzuje jinak obecně platnou zásadu, že podmínky sjednané pracovní smlouvou je třeba dodržovat. Jestliže tedy předmětná plnění byla sjednána se zaměstnanci v pracovní smlouvě, je zákonnost nároku zaměstnanců opřena právně v tomto ustanovení. I v případě, že by se jednalo o peněžní plnění, nebyla by tedy tato z daňových nákladů vyloučena ve smyslu § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. V rozporu s § 35 zákoníku práce je ovšem finančním ředitelstvím i městským soudem použité ustanovení § 112 zákoníku práce, které umožňuje zaměstnavateli poskytovat zaměstnanci plnění vedle mzdy pouze tehdy, stanoví-li to právní předpis. Tento vnitřní rozpor zřejmě

zákonodárce později identifikoval a § 112 zákoníku práce zrušil zákonem č. 155/2000 Sb. Proto stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele v řízení městským soudem posouzena vadně, je otázka, zda stěžovatelem vynaložené výdaje, tj. plnění ze smluv poskytnuté zaměstnancům nad rámec mzdy (úhrada ubytování po dobu trvání stálého pracovního poměru, ročních kuponů MHD a cestovného do místa bydliště a zpět) jsou výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném v roce 1994 a 1995 výdaje 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. Daňový základ poplatníka tak mohou ovlivnit (snížit) pouze takové náklady, které splňují základní požadavky vymezené v citovaném ustanovení. Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů určuje, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat jen takové výdaje, které poplatník skutečně v daném zdaňovacím období vynaložil, a to na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. S ohledem na takto stanovenou daňovou uznatelnost výdajů nemůže být každý výdaj vynaložený poplatníkem uznán jako výdaj daňový.

V daném případě stěžovatel na základě pracovních smluv uzavřených s pracovníky, které zaměstnal jako učitele, vyplatil těmto zaměstnancům za vykonanou práci mzdu ve sjednané výši a dále všem učitelům ve stálém pracovním poměru zajistil a platil po celou dobu jeho trvání ubytování. Kromě toho na základě odst. IV. bod 2 mandátní smlouvy uzavřené s britským partnerem vyplácel svým zaměstnancům smluvní cestovné. Je tedy nesporné, že stěžovatel ve zdaňovacích obdobích roku 1994 a 1995 vedle mzdy uhradil zahraničním lektorům ubytování, kupony MHD a jízdné do místa bydliště a zpět. Sporným zůstává, zda se jedná o výdaje vynaložené v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů ve výši stanovené zvláštními předpisy, protože jen při splnění i těchto podmínek se může jednat o výdaje daňově uznatelné. Protože se jednalo o výdaje v souvislosti s pracovním poměrem, je nutno posoudit, zda plnění poskytované stěžovatelem jeho zaměstnancům mimo mzdu lze podřadit pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak také učinil městský soud vázán uplatněnými žalobními body.

Podle § 35 zákoníku práce ve znění účinném v rozhodném období (r. 1994 a 1995) byl zaměstnavatel povinen ode dne, kdy vznikl pracovní poměr platit zaměstnanci za vykonanou práci mzdu, která mu příslušela. Poskytování mzdy pro pracovněprávní účely, pokud nebyla zaměstnavatelem rozpočtová organizace nebo příspěvková organizace,

u níž tak stanovil zvláštní zákon, upravoval v roce 1994 a 1995 zákon č. 1/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o mzdě“), neboť §§ 111 až 123 zákoníku práce se podle § 22 zákona o mzdě nepoužily. Podle § 4 odst. 1, 2 zákona o mzdě příslušela zaměstnanci za vykonanou práci mzda, jíž se rozumí peněžitá plnění nebo plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Za mzdu se nepovažovala plnění poskytovaná podle zvláštních předpisů v souvislosti se zaměstnáním, zejména náhrady mzdy, odstupné, cestovní náhrady, výnosy z kapitálových podílů (akcií) nebo obligací a odměna za pracovní pohotovost. V daném případě však úhrada ubytování a jízdného, ať už v místě výkonu práce nebo do místa bydliště a zpět, nebyla plněním poskytovaným zaměstnancům stěžovatele za práci ani plněním poskytovaným podle zvláštních předpisů v souvislosti se zaměstnáním, a proto tyto výdaje nejsou ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů daňově uznatelnými.

I když stěžovatel důvodně namítal vadu spočívající v tom, že městský soud v odůvodnění rozsudku týkajícího se zdaňovacího období roku 1994 odkazoval na znění § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů účinné až od 1. 1. 1995, nejedná se o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Důvodně nelze městskému soudu vytýkat nesprávné právní posouzení právní otázky ve vztahu k § 25 odst. 1 písm. d) zákona o daních ke zdaňovacímu období roku 1995, protože městský soud ve vztahu k citovanému ustanovení napadený rozsudek nepřezkoumával, a ani přezkoumávat nemohl, neboť ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Stěžovatel se však v žalobě omezil na tvrzení, že bylo porušeno ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů a proto městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku pouze nad rámec žaloby konstatoval, že se finanční ředitelství zabývalo i tím, zda není uplatnění výdajů výslovně vyloučeno a že se s jeho právním názorem ztotožňuje.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnosti podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 3. srpna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu