



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce T. K., místem podnikání Š. 1382, Č. B., zastoupeného Mgr. Svatoplukem Šplechtnou, advokátem se sídlem Jindřišská 20, 110 00 Praha 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze, se sídlem Žitná 563/12, 120 00 Praha 2, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8428/07-1100-203537, č. j. 8429/07-1100-203537 a č. j. 8430/07-1100-203537,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8428/07-1100-203537, a rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 11. 5. 2007, č. j. 17388/07/035970/2492, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žaloba se zamítá v části navrhuující zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8429/07-1100-203537 a č. j. 8430/07-1100-203537.**
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4506,70 Kč do rukou jeho zástupce Mgr. Svatopluka Šplechtny, advokáta, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí..**

Odůvodnění:

Třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 5. 2007 doměřil Finanční úřad v Českém Brodě žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2003, 2004 a 2005 v celkové výši 460 108 Kč.

Žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti těmto výměrům třemi rozhodnutími ze dne 17. 12. 2007.

V žalobě proti rozhodnutím žalovaného žalobce popsal postup, při němž svým zákazníkům při výměnách automobilových skel (hrazených pojišťovnou) umožňoval získat buď dálniční známku v hodnotě 1000 Kč, nebo poukázku na čerpání pohonných hmot v téže hodnotě. Podle žalovaného není zřejmé, na základě jaké právní normy měli žalobcovi zákazníci nárok na toto plnění; podle žalobce však bylo poskytnutí takového bonusu plněním

jeho závazku z obligačního vztahu, do nějž strany vstoupily před provedením služby (výměny skla). Žalobce rovněž nesouhlasí s tím, že by poskytnutí bonusu bylo darem ve smyslu § 628 odst. 1 občanského zákoníku (zákon č. 40/1964 Sb.). Darovací smlouva je dvoustranný právní úkon, k jehož pojmovým znakům náleží bezplatnost a dobrovolnost. V případě žalobce však nebyly dálniční známky či poukázky na pohonné hmoty poskytovány dobrovolně, nýbrž šlo o plnění z obligačního vztahu – poskytnutí majetkové hodnoty na základě právní povinnosti (založené tzv. „Obecnými cenovými podmínkami“, v nichž žalobce deklaroval, že součástí ceny zakázky bude i nárok na vydání poukázky k odběru pohonných hmot ve výši 1000 Kč nebo dálniční známky). Ani samotné přislíbení bonusu nelze kvalifikovat jako darování: § 658 odst. 2 občanského zákoníku totiž vyžaduje, aby darovací smlouva byla písemná, je-li předmětem daru movitá věc a nedochází-li k odevzdání a převzetí věci při darování. Bezúplatnost daru znamená, že za dar či darovací slib nemá dárce dostat nic, co by mělo majetkovou hodnotu. V době vydání dálniční známky či poukázky však byla vždy poskytnuta protislužba, která majetkovou hodnotu měla, a to využití služeb nabízených žalobcem. Žalobce pro srovnání poukázal na akce v obchodech typu „kup 2, zaplat' 1“: i zde je uzavírána kupní smlouva s dělitelným plněním, nikoli kupní smlouva, jejímž předmětem bude 1 ks nabízeného zboží, a zároveň darovací smlouva, jejímž předmětem bude druhý kus. Pokud by chtěl prodejce takto kvalifikovat svůj úkon, jednalo by se o disimulaci kupní smlouvy a pokus o obcházení zákona s cílem zbavit prodejce odpovědnosti za převedené zboží. Tento „dárek“ lze chápat pouze jako formu slevy ve výši 50 % na bezvadné zboží. Jsou tu i další případy – zadarmo získáme půl litru nápoje, pokud si koupíme dva litry, zadarmo získáme plechovku piva, pokud natankujeme plnou nádrž benzínu, a zadarmo si můžeme vzít s sebou na zájezd jedno dítě, pokud rodiče zaplatí za sebe plnou cenu. Zde jde buď o slevu (na nápoj, na rodinnou dovolenou), nebo o poskytnutí protiplnění (tankující řidič dostává pivo za to, že dal čerpací stanici vydělat), nikoli o čistý dar (ono plnění „zdarma“ by zákazníkovi nebylo poskytnuto, kdyby právě od prodejce neodebral zboží či službu).

Výdaje na zakoupení dálničních známek či poukázek netvořily ani jiné výdaje na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Poskytování tohoto „bonusu zdarma“ je pouze reklamním trikem stejně jako akce „kup 2, zaplat' 1“. Cílem této reklamy je nejen upozornit možného zákazníka na určité zboží či službu, ale i přesvědčit ho, že předložená nabídka je pro něj výhodná a že by ji měl akceptovat. Reklama jakožto podpora prodeje je součástí propagace, a existuje-li příčinná souvislost mezi prodaným zbožím a propagací, jedná se o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Naproti tomu reprezentace nemá za cíl hledat nové klienty a postrádá příčinnou souvislost s množstvím prodaného zboží či objemem poskytnutých služeb. Hranice mezi reklamou a reprezentací je mnohdy nezřetelná; je tedy třeba hodnotit celkový kontext jednání podnikatele.

Žalobce proto navrhl, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

V doplnění žaloby doručeném soudu dne 27. 3. 2008 žalobce dodal, že osoby, které prováděly u žalobce kontrolu z pověření Finančního úřadu v Českém Brodě, byly totožné s osobami, které u něj prováděly kontrolu z pověření žalovaného, a byly proto podjaté.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že u „Obecných cenových podmínek“ se nejedná o podmínky stanovení ceny pro zákazníka ve smyslu § 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, nýbrž o výčet toho, co žalobce poskytne zákazníkovi k zakázce mimo cenu této zakázky (hrazenou pojišťovnou). V těchto cenových podmínkách spatřuje žalovaný příslib vůči neznámým budoucím zákazníkům, který nemohl založit konkrétní závazkový vztah; tyto podmínky se staly až součástí smluvního ujednání o konkrétní zakázce. U konkrétního zákazníka tak již nešlo o poskytnutí slibu, ale o poskytnutí předmětu, a darovací smlouva tedy

nevyžadovala písemnou podobu. Přijetí známek pak zákazníci stvrzovali podpisem dokladu. Žalovaný setrval na tom, že žalobce poskytoval dary ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů (o dary charakteru drobných reklamních předmětů, které jsou daňově účinné, tu nešlo) a jeho činnost nelze považovat za reklamní. Žalobcova podnikatelská činnost spočívala ve specializovaných opravách motorových vozidel a neměla žádnou souvislost s dálničními známkami či produkcí pohonných hmot. Tyto bonusy neobsahovaly nic, co by propagovalo činnost žalobce. Poskytování bonusů mělo za cíl, jak sám žalobce uvádí, prostřednictvím jeho zákazníků rozšířit mezi potenciální další zákazníky informaci o existenci žalobcovy provozovny a o podmínkách oprav; šlo tedy o činnost spíše reprezentativní, spadající do stejné kategorie jako bezplatné poskytování pohoštění či občerstvení zákazníkům. Doplnění žaloby bylo podle žalovaného podáno po zákonné lhůtě, nicméně označené osoby nejsou pracovníky odvolacího orgánu, a nemohou být tedy ve smyslu § 26 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podjaté.

Žalovaný proto navrhl zamítnutí žaloby.

V replice žalobce zopakoval, že při plnění zakázek vždy poskytoval zákazníkům vše, co bylo uvedeno v obecných cenových podmínkách; neposkytoval jim nic mimo cenu zakázky a zákazníci mu platili za všechny jím poskytnuté služby (zboží) jako za celkovou službu (zboží). Obligační vztah mezi žalobcem a zákazníkem pochopitelně nezakládá obecné cenové podmínky, nýbrž ústní dohoda; její součástí je i žalobcův slib, že až bude automobil opravený, bude zákazníkovi poskytnuta dálniční známka nebo poukázka na pohonné hmoty. V okamžiku předání dálniční známky nebo poukázky se tedy již o dar nejedná – jde o plnění ze závazkového vztahu. Podle žalobce je hlavním kritériem, s jehož pomocí lze rozlišit reprezentaci od reklamy, vliv na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K tomu žalobce připojil účetní stanovisko k podobné situaci. Upozornil také na současnou praxi developerských společností založenou na stejné marketingové strategii: pokud si zájemci koupí byt, obdrží jako „dárek“ osobní automobil. Ve skutečnosti ale nejde o darování: zájemci dostávají pouze slevu na byt ve výši hodnoty automobilu, takže si kupují jak nový byt, tak nový automobil. U žalobce si zákazníci kupují jak výměnu skla, tak novou dálniční známku nebo poukázku na pohonné hmoty.

V doplnění žaloby doručeném soudu dne 9. 9. 2009 upozornil žalobce soud na to, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 byla vyměřena po marném uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Daňová kontrola týkající se této daně byla zahájena dne 15. 3. 2007. Povinnost podat daňové přiznání však vznikla již v roce 2003, a tříletá lhůta pro vyměření daně tedy uplynula dne 31. 12. 2006 (viz nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 139/2006 ze dne 4. 2. 2009).

V doplnění žaloby doručeném soudu dne 12. 1. 2010 žalobce dodal, že závěry finančního úřadu obsažené ve zprávě o daňové kontrole jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Finanční úřad označil žalobcem uplatněné výdaje za výdaje na reprezentaci, aniž ovšem vysvětlil důvody tohoto svého postoje. Stejně tak žalovaný konstatoval, že se zde nejedná o reklamní činnost, aniž vysvětlil proč. Finanční úřad ani neprováděl faktické dokazování a nepopsal své hodnocení důkazů, ačkoli žalobce předložil konkrétní důkazní návrhy. Žalobce řádně odpověděl na výzvu správce daně podle § 31 odst. 9 daňového řádu, a důkazní břemeno tedy přešlo na správce daně, který byl povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví (což neučinil). Žalobce zopakoval, že bylo-li prokazatelně zjištěno, že poskytování dálničních známek a poukázek na pohonné hmoty pozitivně ovlivnilo výši žalobcových tržeb, není možné současně tvrdit, že výdaje na tyto známky a poukázky jsou nedaňovými výdaji. Žalobce nesouhlasil ani s argumentem finančních orgánů, podle něž v kalkulaci předávané pojišťovně nebyly uvedeny konkrétní

výdaje na reklamu a propagaci: tyto částky jsou totiž součástí nepřímých (režijních) výdajů, které se do kalkulace neuvádějí (stejně jako výdaje na nájem či odpisy, na vedení účetnictví, na kancelářské potřeby).

Ze správního spisu soud zjistil, že podle zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za období let 2003 a 2005 (zahájené dne 15. 3. 2007), která byla se žalobcem projednána dne 10. 5. 2007 (a stejně tak podle zprávy o kontrole týkající se daně z příjmů fyzických osob za období roku 2004 – kontrola zahájena dne 8. 11. 2006, zpráva projednána dne 10. 5. 2007) vystavoval žalobce faktury za výměny skel automobilů v obvyklé výši (doporučená cena dle systému AVN) na základě „Smlouvy o ceně za opravu vozu“; úhrada pak byla požadována na příslušné pojišťovně. K výměně autoskel poskytoval žalobce jako bonus roční dálniční známky nebo poukázky na pohonné hmoty v hodnotě 1000 Kč. Žalobce tvrdil, že poskytování těchto bonusů není bezúplatné – jde o reklamní činnost, která přímo souvisí s dosahováním tržeb; hodnota bonusu je zahrnuta do ceny fakturované odběratelům (pojišťovnám). Správce daně však výdaje na známky a poukázky neuznal; podle něj jde o dar ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Na tom nic nemění ani skutečnost, že podle grafů, které žalobce předložil, existuje přímá souvislost mezi výdejem známek (poukázek) a nárůstem tržeb.

Při ústním jednání konaném dne 17. 10. 2007 v rámci doplňování výsledků odvolacího řízení předložil žalobce několik kalkulací zakázky, z nichž podle něj plyne, že cena známky (poukázky) je součástí ceny zakázky. Program AVN slouží pouze jako vodítko ke stanovení ceny zakázky.

Žalovaný v napadených rozhodnutích nesouhlasil s tím, že poskytovaná známka (poukázka) je bonusem pro zákazníka – poškozeného, protože fakturovaná cena za opravu je vždy a v plné výši hrazena smluvní pojišťovnou zejména z povinného ručení druhého účastníka pojistné události, případně z připojištění čelního skla zákazníka, takže zákazník samotný nic nehradí. Na fakturách není uvedeno, že byl zákazníkovi poskytnut bonus a jakou formou se tak stalo. Pojišťovny hradí pojistnou událost ve výši své maximální kalkulace; ta vychází z programu AVN, podle něž je stanovena cena pouze za odvedenou práci a spotřebovaný materiál, příp. je možné poskytnutí slevy – snížení ceny. Odměny pro poškozeného tu nejsou zakalkulovány a pojišťovna by je neuhradila. Není-li na faktuře uvedena položka typu dálniční známka či poukázka na pohonné hmoty, nemůže být částka na ně vynaložená zahrnuta v ceně za provedenou výměnu skla. To, že pojišťovna fakturu v plné výši uhradí, nesvědčí o oprávněnosti žalobcem uplatněných výdajů. Podle žalovaného byly u poskytování známek (poukázek) naplněny znaky darování ve smyslu § 628 odst. 1 občanského zákoníku (bezplatnost, dobrovolnost, přijetí daru): žalobce vydával známky (poukázky) bezplatně a zákazníci je přijímali, což strany stvrzovaly svými podpisy. Proto žalovaný kvalifikoval poskytování poukázek jako dar – výdaj na reprezentaci ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Žalovaný nepochybně, že tento postup zvýšil žalobci tržby; to však ještě neznamená, že žalobce splnil zákonné podmínky pro uplatnění daňově účinných výdajů. Poskytnutý bonus není slevou z ceny (protože zákazníci nic neplatili), ani nejde o reklamní činnost (mezi bonusy a službami, které žalobce poskytuje, není zřejmá žádná vazba), a poskytovaná plnění nejsou reklamními či propagačními předměty ve smyslu citovaného ustanovení.

Žaloba je zčásti důvodná.

Nejprve se soud zabýval námitkou, podle níž byla daň z příjmů za rok 2003 doměřena až po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a tedy neprávem. Žalobce poukázal na nový výklad ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, zaujatý nejprve Ústavním soudem a poté i Nejvyšším správním soudem; z něj

plyne, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně započala běžet již od 31. 12. 2003 a uběhla dne 31. 12. 2006.

V této námitce je třeba žalobci přisvědčit. Ačkoli ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu bylo v minulosti vykládáno tak, že tříletá lhůta běží až od konce roku, v němž byl daňový subjekt povinen podat daňové přiznání (v žalobcově případě tedy až od 31. 12. 2004; lhůta by uplynula dnem 31. 12. 2007), v současnosti (od vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07) vykládají správní soudy ustanovení tak, že lhůta začíná běžet již od posledního dne zdaňovacího období, za něž je daň vyměřována. V žalobcově věci tak začala běžet lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2003 dne 31. 12. 2003 a skončila po třech letech, tedy dne 31. 12. 2006. Správce daně zahájil u žalobce dne 15. 3. 2007 daňovou kontrolu; to však již nebylo možné, protože prekluzivní lhůta k vyměření či doměření daně již uplynula. Ačkoli soud hodnotí postup správních orgánů v době, kdy ještě dotčené ustanovení bylo jednotně vykládáno ve prospěch delší lhůty k vyměření daně, nemůže odhlédnout od ústavně konformního výkladu, který od roku 2008 prosazuje Ústavní soud a přebírá jej i Nejvyšší správní soud. Daň za rok 2003 tedy v žalobcově případě byla doměřena neprávem.

Soud ještě dodává, že doplněním žaloby se zabýval i přesto, že bylo podáno až po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby: judikatura, která žalobci prospívá, totiž v době, kdy byla žaloba podávána, ještě neexistovala, a žalobce ji tedy ani ve svůj prospěch uplatnit nemohl. Krom toho k zániku práva vyměřit daň přihlíží soud z úřední povinnosti.

Soud se naproti tomu neztotožnil s námitkami, které žalobce vznášel proti hmotněprávnímu hodnocení jím poskytovaného „bonusu“ jako daru.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2004, nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat zejména výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není předmětem spotřební daně. (Ve znění účinném do 31. 12. 2005, a tedy dopadajícím na vyměření daně za rok 2005, bylo toto ustanovení doplněno takto: „a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně“.)

Podle § 628 odst. 1 občanského zákoníku darovací smlouvou dárce něco bezplatně přenechává nebo slibuje obdarovanému, a ten dar nebo slib přijímá. Podle odst. 2 musí být darovací smlouva písemná, je-li předmětem daru nemovitost a u movité věci, nedojde-li k odevzdání a převzetí věci při darování.

Žalobce staví svou argumentaci na tom, že

- poskytování dálničních známek a poukázek na nákup pohonných hmot mu prokazatelně zvýšilo tržby, což činí z částky vynaložené na nákup známek a poukázek výdaj k dosažení a zajištění příjmů;
- nešlo o reprezentaci, nýbrž o reklamu, a o daňové účinnosti výdajů vynaložených na reklamu nemůže být pochyb;

- nemůže jít o dar, protože strany neuzavřely písemnou darovací smlouvu; známka či poukázka nebyla poskytnuta bezplatně, nýbrž oproti majetkové hodnotě, ani dobrovolně, protože žalobce se k tomu předem zavázal.

Žalobce vytýká žalovanému, že mu neumožnil snížit si základ daně o částky vynaložené na nákup známek a poukázek, ačkoli připustil, že v období, kdy žalobce svým zákazníkům poskytoval známky a poukázky, se prokazatelně zvýšily jeho příjmy. Žalovaný však jednak neviděl v samotném poskytování těchto bonusů jedinou příčinu zvýšení příjmů (poukázal na to, že žalobce v daném období inzeroval své služby v regionálním tisku); jednak je vztah mezi příjmy a výdaji z daňového hlediska složitější. To, že vynaložení určitých výdajů je následováno zvýšením příjmů – tedy že zde je poměrně jasná ekonomická souvislost – ještě nutně neznamená, že takové výdaje budou daňově účinné, tedy že budou snižovat základ daně. Zákon o daních z příjmů sice ve svém § 24 odst. 1 stanoví základní pravidlo, podle něž lze základ daně snížit o (blíže neurčené, tedy jakékoli) výdaje, které byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů, a zároveň ve svém § 24 odst. 2 rozšiřuje tuto kategorii o další konkrétně pojmenované typy výdajů (které také snižují základ daně, aniž je třeba zkoumat, nakolik přispěly k dosažení, zajištění a udržení příjmů); v § 25 odst. 1 však zákon vypočítává druhy výdajů, které nemohou být považovány za výdaje k dosažení příjmů, i když třeba pro daňový subjekt představují ekonomický přínos. Ustanovení § 24 odst. 1 je tedy třeba vykládat v souvislosti s § 25 odst. 1: výdaj, který se příznivě projevil v příjmech daňového subjektu, může být daňově účinný jen tehdy, není-li zároveň výslovně zmíněn v § 25 odst. 1.

Žalobce nesouhlasil s tím, že poskytování známek a poukázek bylo formou reprezentace; sám své počínání považoval za formu reklamy. Soud nepochybuje o tom, že výdaje na reklamu jsou výdaji daňově účinnými; v tomto případě však o reklamu nešlo. Žalobci lze přisvědčit v tom, že reklama jednak informuje spotřebitele o existenci určitého zboží či služby, jednak se jej snaží přesvědčit o tom, že právě jí nabízené plnění je pro spotřebitele výhodné a že by si je měl obstarat; charakteristické pro reklamu je však také to, že je určena okruhu subjektů buď neurčenému, nebo alespoň – jde-li o reklamu adresnou – širokému. Reklama přispívá k tržnímu rozhodování dosud nerozhodnutého spotřebitele: spotřebitel, který by si jinak dané zboží nebo službu nekoupil, tak pod vlivem reklamy přece jen učiní. Reklama tedy předchází tržnímu aktu (podmiňuje jej), při samotné transakci však již reklama nepůsobí, resp. byla zkonzumována, neboť své poslání – přivést spotřebitele k podnikateli – již splnila. Podnikatel tedy nejprve musí vynaložit náklady na reklamu, aby spotřebitele přiměl k transakci; výdaje, které podnikateli vzniknou při samotné transakci a které mají spotřebitele dále posílit v přesvědčení, že zvolil dobře a že by měl případně dané zboží či službu vyhledávat i nadále, již nelze považovat za výdaje na reklamu, nýbrž za výdaje na reprezentaci. Hlavním cílem tu již není informovat a přesvědčit zákazníka, ale spíše jej udržet a prostřednictvím dobrého zacházení jej učinit věrným danému podnikateli a odolnějším vůči reklamním svodům jiných podnikatelů.

Žalobce tvrdí, že poskytování bonusů bylo reklamou; již jen samotný fakt, že poskytnutí známky či poukázky bylo *součástí* transakce (smlouvy o dílo) mezi žalobcem a jeho zákazníkem, ale toto tvrzení zpochybňuje. Reklamou byla nepochybně inzerce v regionálním tisku, pod jejímž vlivem zákazníci k žalobci přicházeli; výdaje vynaložené na otištění inzerátů byly jistě výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Poskytnutí bonusu však již nemělo zákazníky informovat či je o něčem přesvědčit: mělo být jakousi odměnou za to, že zákazníci přišli právě k žalobci, ujištěním, že žalobce si svých zákazníků váží a dokáže jejich tržní volbu ocenit. Právě v tom ale spočívá podstata *reprezentace* podle § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů.

Nelze popřít, že i v reprezentaci jsou skryty jisté prvky *reklamního* působení: ostatně právě proto zákon vyjímá z kategorie jinak neúčinných výdajů na reprezentaci speciální podskupinu reklamních nebo propagačních předmětů, které jsou opatřeny obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč. Tyto předměty totiž nejen že slouží jako drobná pozornost zákazníkovi ve smyslu výše popsaném, ale také dále šíří povědomí o podnikateli – právě proto, že je na nich identifikován podnikatel či jeho zboží (prostřednictvím obchodní firmy nebo ochranné známky). Kdyby podnikatel rozdával zákazníkům drobné předměty bez identifikujícího označení, nemohl by si o výdaje vynaložené na jejich pořízení snížit daňový základ, ačkoli by jeho úmysl (potěšit zákazníka, vyvolat v něm dobrý dojem, přimět jej k přemýšlení, zda nepřijde i příště nebo zda podnikatele nedoporučí i svým známým...) byl stejný jako v případě právě uvedeném. I když má tedy reprezentace i svůj „reklamní aspekt“ (vládné zacházení se zákazníky dále posiluje dobré jméno podnikatele, zvyšuje věrnost zákazníků, a tedy i přispívá ke zvyšování tržeb do budoucna; dobře obsloužení zákazníci, kterým se u podnikatele kromě samotného zboží či služby dostalo též příjemného prostředí, pohoštění, malého dárku, jistě nesmlčí svou spokojenost a budou podnikateli sami „dělat reklamu“), lze k němu přihlížet jen tam, kde to zákon výslovně umožňuje.

Soud tedy z uvedených důvodů považuje poskytování dálničních známek či poukázek na pohonné hmoty za formu reprezentace v nejobecnějším slova smyslu; poskytování těchto bonusů však i konkrétněji naplňuje jednu z podob reprezentace příkladmo uvedených v § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, a sice dar. Žalobce tvrdí, že poskytnutí bonusu bylo jeho povinností z obligačního vztahu: tuto povinnost však na sebe sám vzal svým slibem, což je právě pojmovým znakem darovací smlouvy. Žalobce se vždy při sjednávání zakázky dohodl se zákazníkem na tom, že mu při předání opraveného vozidla poskytne též dálniční známku nebo poukázku na pohonné hmoty, přičemž zákazník za toto plnění nebude nic platit. V materiálním slova smyslu jde o darování (poskytnutí plnění, za něž není dána protihodnota), a není přitom nutné zkoumat, zda má taková smlouva všechny formální náležitosti podle § 628 občanského zákoníku, tedy jestli smlouva byla uzavřena písemně pro případ, že k odevzdání a převzetí věci nedošlo při darování. (Krom toho v případě žalobce byla sice „dohoda o darování“ uzavřena podle všeho ústně už při zadávání zakázky, ovšem zákazník při převzetí opraveného vozidla svým podpisem stvrdil, že od žalobce zároveň přijal známku či poukázku; i písemně tedy projevil svou vůli přijmout dar, stejně jako žalobce písemně – v tzv. obecných cenových podmínkách předkládaných při uzavírání smlouvy o dílo každému zákazníkovi – projevil vůli bezplatně přenechat zákazníkovi známku či poukázku).

Soud nepřistoupil na argumentaci, podle níž protihodnotou za poskytnutý bonus bylo to, že zákazník „dal žalobci vydělat“. Neobstojí tu srovnání s příklady dvoustranných vztahů, které žalobce uvádí. V nich jde buď o pohoštění či občerstvení (plechovka piva za načerpání plné nádrže paliva), nebo fakticky o slevu na ceně prodávané věci (dítě na dovolenou „zdarma“ s platicími rodiči, osobní automobil „zdarma“ k novému bytu). Zde je zcela na tom, kdo zboží či službu poskytuje, jakou cenu si za ně nechá od zákazníka zaplatit (je pochopitelné, že při vysoké poptávce může cena mnohonásobně převyšovat náklady; při poklesu poptávky pak prodávající může snížit svou marži a nově stanovenou cenu prezentovat zákazníkům jako „výhodnou nabídku“, „dva za cenu jednoho“ apod.). V případě žalobce však šlo o trojstranný vztah mezi žalobcem, zákazníkem a pojišťovnou. Zákazník sám za opravu nic neplatil, nebylo mu tedy možno poskytnout slevu na čemkoli – ostatně i proto, že (maximální) cena za opravu byla určována pojišťovnou, resp. podle programu vytvořeného pojišťovnou, takže žalobce se musel pohybovat v určeném rozmezí a nemohl cenu volně utvářet. Není důvodu nevěřit žalobci, že od té doby, co poskytuje bonusy, má více zákazníků

a vyšší příjmy. I kdyby však poskytování známek a poukázek bylo skutečnou ekonomickou příčinou tohoto stavu, nelze jen z toho titulu uznat žalobci výdaje na jejich pořízení. Je pak věci žalobcovy ekonomické úvahy, zda se mu i za takové situace vyplatí nabízet zákazníkům takto nadstandardní zacházení.

V doplnění žaloby ze dne 19. 3. 2008 namítl žalobce podjatost pracovníků správce daně; tato námitka však byla vznesena až po lhůtě k podání žaloby, a proto se jí soud nezabýval.

Totéž platí o doplnění žaloby ze dne 12. 1. 2010, v němž žalobce nově namítl nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost, podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, nedostatečné zhodnocení důkazů a nesprávné zhodnocení faktu, že částka vynaložená na nákup známky či poukázky na pohonné hmoty nebyla zahrnuta do kalkulace předkládané pojišťovně. Nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí se soud zabývá z úřední povinnosti, aby zjistil, zda je vůbec rozhodnutí způsobilé přezkumu; tuto vadu však u napadeného rozhodnutí neshledal, a proto je přezkoumal věcně.

Žalobce se svými námitkami částečně uspěl; v části, v níž žaloba směřovala proti rozhodnutí o dani z příjmů fyzických osob za rok 2003, tedy soud zrušil jak napadené rozhodnutí, tak platební výměr vydaný v I. stupni (protože daň již vůbec nebude možno vyměřit) a podle § 78 odst. 4 soudního řádu správního (zákon č. 150/2002 Sb.; dále jen „s. ř. s.“) vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Ve zbytku soud žalobním námitkám nepřisvědčil a zamítl žalobu jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Soud zrušil jedno z napadených rozhodnutí a žalobu v části směřující proti dvěma zbývajícím rozhodnutím zamítl; žalobce měl tedy ve věci úspěch z jedné třetiny. Náklady žalobce vynaložené v řízení sestávají ze zaplaceného soudního poplatku (2000 Kč) a z odměny advokáta za šest úkonů právní služby hodnocených podle § 7 bodu 5 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif) – převzetí zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a dále pět úkonů podle § 11 odst. 1 písm. d) (žaloba ze dne 14. 2. 2008, doplnění žaloby ze dne 19. 3. 2008, replika ze dne 9. 3. 2009, doplnění žaloby ze dne 9. 9. 2009 a doplnění žaloby ze dne 12. 1. 2010) – celkem 12 6000 Kč, včetně náhrady hotových výdajů (6 x 300 Kč) podle § 13 odst. 3, celkem tedy 16 400 Kč. Po připočtení částky 2880 Kč, kterou je žalobcův advokát coby plátce daně z přidané hodnoty odvést z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů (tj. z částky 14 400 Kč), se tak celková výše žalobcem vynaložených nákladů zvyšuje na 19 280 Kč.

Neúspěšný účastník řízení je však ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. povinen zaplatit úspěšnému účastníkovi náhradu jen těch nákladů řízení, které byly důvodně vynaloženy. V této věci dospěl soud k závěru, že tuto podmínku nesplňuje odměna náležející advokátu za doplnění žaloby ze dne 19. 3. 2008 a doplnění žaloby ze dne 12. 1. 2010. Ve správním soudnictví je možno rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); ta v případě žalobce uplynula dne 28. 2. 2008. Žaloba byla podána dne 14. 2. 2008, další žalobní bod (podjatost pracovníků správce daně) však byl vznesen až v doplnění žaloby ze dne 19. 3. 2008 a další body (nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, nesrozumitelnost, podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, nedostatečné zhodnocení důkazů, nesprávné zhodnocení faktu, že částka vynaložená na nákup známky či poukázky na pohonné hmoty nebyla zahrnuta do kalkulace předkládané pojišťovně) byly zformulovány až v doplnění žaloby ze dne 12. 1. 2010. Soud k těmto opožděně uplatněným žalobním bodům nemohl přihlížet a žalobce, resp. jeho advokát, si toho s ohledem na koncentrační zásadu stanovenou v § 71 odst. 2 s. ř. s. měl být vědom; náklady vynaložené na tyto „opožděné“ úkony právní služby tedy nebyly vynaloženy důvodně. Částka důvodně vynaložených nákladů (soudní poplatek + odměna za čtyři úkony právní služby +

čtyři paušální náhrady hotových výdajů + částka odpovídající DPH), tak činí 13 520 Kč. Žalobce byl však úspěšný pouze z jedné třetiny; proto mu náleží třetina této částky, tedy 4506,70 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek stanovených v § 102 a násl. s. ř. s. u Městského soudu v Praze, a to ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Podle § 105 odst. 2 s. ř. s. musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Praze 25. srpna 2010

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:

Krejčová B.