



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **O. P.**, zastoupeného JUDr. Šárkou Hamáčkovou, advokátkou se sídlem Nám. E. Beneše 10, Klášterec nad Ohří, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2007, č. j. 8859/07-1100, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 169/2007 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozsudkem zrušil krajský soud rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Kadani tak, že žalobci zvýšil daň z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2003 o částku 19 168 Kč a uložil povinnost její úhrady do 30 dnů od doručení rozhodnutí.

V odůvodnění rozsudku (v části pro danou věc relevantní) soud přitakal žalobci v tvrzeném pochybení při krácení výdajů o část leasingových splátek všech čtyř žalobcových vozidel. Skutečnost, že žalobce neprokázal souvislost mezi vykázanými jízdami a svojí podnikatelskou činností, je sice důvodem pro krácení výdajů na pohonné

hmoty, nikoliv však důvodem pro krácení uplatněných leasingových splátek. Soud uzavřel, že žalobce v roce 2003 použil najaté automobily z převážné části k vykonání pracovních jízd, finanční pronájmy byly sjednány za účelem využití automobilů k podnikatelské činnosti a proto splátky leasingů musely mít s příjmy z podnikání žalobce bezprostřední souvislost a to bez ohledu na to, zda vozidla byla využita i k soukromým účelům. Závěrem však soud vytkl žalovanému, že není zřejmé, na základě jakých důkazů žalovaný dospěl k závěru o neprokázanosti daňové účinnosti části leasingových splátek ve výši 109 315,97 Kč.

Další žalobcovy námitky týkající se nesprávného posouzení výdajů na nákup zboží, židlí a křesla v celkové výši 151 737 Kč soud jako nedůvodné zamítl a zdůraznil, že se uskutečnění těchto výdajů nepodařilo žalobci prokázat.

Rozsudek krajského soudu žalovaný napadl včas podanou kasační stížností, v níž jako stížní důvod označil nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Nesprávně zodpovězenou otázkou soudem je posouzení leasingových splátek jako daňově účinných. Žalobce neprokázal souvislost mezi vykázanými jízdami a svojí podnikatelskou činností u 33,9 % z celkového počtu ujetých kilometrů a proto finanční orgány správně snížily o toto procento žalobcem uplatněné výdaje i na splátky finančních leasingů za čtyři automobily.

Žalovaný má za to, že je nutno aplikovat na danou věc i § 25 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; podle tohoto ustanovení nelze za daňově účinné uznat výdaje na osobní potřebu. Soud však toto pravidlo nerespektoval. Rovněž tak § 28 odst. 6 zákona o daních z příjmů konkretizuje postup při odepisování hmotného majetku, který je pouze zčásti užíván k zajištění či dosažení příjmů; v takových případech se zahrnuje do daňových výdajů pouze poměrná část odpisů.

Finanční pronájem s následnou koupí je pro účely daňové upraven v § 24 odst. 2 písm. h) bod 2. zákona o daních z příjmů a proto se na posuzovaný případ vztahuje § 25 odst. 1 písm. u) citovaného zákona; znamená to, že pokud je najatý automobil z části využíván pro osobní potřebu, pak je i stejná poměrná část nájemného spojená s osobní potřebou poplatníka a nelze o ni snižovat příjmy z podnikání při stanovení základu daně. Obdobně je třeba krátit i výdaje na opravu takových automobilů. Soudem provedený výklad by totiž vedl k neodůvodněné daňové úlevě pro skupinu daňových subjektů, kteří majetek „firmy“ užívají pro svoji osobní potřebu, taková výhoda však ze zákona o daních z příjmů nevyplývá.

Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí krajského soudu v mezích uplatněných kasačních důvodů a o věci uvážil takto:

V daném případě je činěn sporným výklad § 24 odst. 2 písm. h) bod 2. zákona o daních příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2003. Otázkou je, zda-li při užití předmětu nájmu s následnou koupí (finanční leasing) i pro osobní potřebu je nutno poměrně krátit uplatněný daňový výdaj.

Úvodem je nutno předeslat, že interpretaci jednotlivých částí ustanovení zákona je vždy nutno provádět v jeho celistvosti a ve vztahu s ostatními jeho částmi. Toto pravidlo platí nejen pro pochopení jednotlivých ustanovení zákona, ale i pro interpretaci právní normy jako celku. Pro celé ustanovení § 24 je vztažena charakteristika daňových výdajů, uvedená pod označením zmíněného ustanovení a uvozující, že se jedná o „výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. Tuto jejich hodnotovou charakteristiku je pak nutno vztáhnout na celé ustanovení, jež o výdajích (daňově uznatelných) pojednává.

Daňové výdaje obecně upravuje § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; ten uvádí, že 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. Obecně tedy platí, že za daňově uznatelné výdaje lze považovat pouze ty, které jsou fakticky vynaloženy, a to na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tímto kritériem je poté nutno nahlížet na další části uvedeného ustanovení, v nichž se podrobně modifikuje charakteristika či vlastnosti jednotlivých výdajů, jež lze jako daňové uplatnit.

Odstavec 2 zmíněného ustanovení pak uvádí, které výdaje lze také, jako daňově uznatelné, uplatnit. Jsou to zejména odpisy hmotného majetku, zůstatková cena hmotného majetku, určité příspěvky právnickým osobám, pojistné, nájemné a další a další zde velmi podrobně uvedené a charakterizované výdaje. Kromě jiných, je to i [ve shodě s § 24 odst. 2 písm. h) bod 2. zákona o daních z příjmů] nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku, který lze podle zákona odpisovat, a za splnění podmínek uvedených v odstavci 4; přitom u poplatníků účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví je nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku výdajem jen v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období. Odstavec 4 citovaného ustanovení pak zpřesňuje podmínky, (pouze) při jejichž zachování lze tento výdaj jako daňový uplatnit.

Následující ustanovení - § 25 zákona o daních z příjmů naopak vyjmenovává, které výdaje zejména nelze pro daňové účely uznat jako výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle písm. u) cit. ustanovení jsou jimi i výdaje na osobní potřebu poplatníka.

Společným znakem daňově uznatelných výdajů, které lze odečítat od příjmů, jsou tedy jen ty, které poplatník skutečně vynaložil na dosažení, zajištění, či udržení zdanitelných příjmů a které nejsou vynaloženy na jeho osobní potřebu.

Pro souzenou věc je podstatné, že správce daně vyloučil z žalobcových výdajů některé, o nichž žalobce tvrdil, že byly vynaloženy na nákup pohonných hmot, avšak evidenci v deníku jízd neprokázal, že by jízdy (vzhledem k množství najetých kilometrů za jeden den a jeden automobil mohl vůbec uskutečnit. Správce daně v této souvislosti uzavřel, že jízdy nebyly realizovány za účelem dosažení, zajištění či udržení příjmů. Jednalo se o cca 33,9 % objemu nákupu pohonných hmot; jinak řečeno správce daně současně právě tímto podílem vyloučil výdaje na provoz automobilů, které měl žalobce na leasing a jehož splátky uplatňoval rovněž jako výdaj daňový. Právě proto, že žalobce neprokázal, že by v uvedeném poměru využíval automobily k předpokládanému účelu (dosažení, zajištění či udržení příjmů), posoudil správce daně tento poměr výdajů jako výdaje na osobní potřebu a vyloučil je proto z výdajů daňových.

Tato úvaha žalovaného je v zásadě (ve svém principu) správná, nikoliv však již svým provedením.

Nebylo by nikterak rozumné podnikatele nutit, aby (v případě, že hodlá užívat automobil jak k podnikatelským účelům, tak i k soukromým potřebám) byl nucen nakoupit či pronajmout automobily dva - jeden za účelem podnikání a druhý ryze pro soukromé účely jen proto, aby naplnil formálně požadavek zákona. Je pouze na ekonomické rozvaze podnikatele, jaký princip nákupu či pronájmu věci a poté jejího využívání zvolí.

Je-li zřejmé a prokáže-li se, že podnikatel užívá automobil zčásti k podnikatelskému účelu a zčásti k soukromé potřebě, není na jednu stranu správné formálně vyloučit celý výdaj na jeho nájem (s odůvodněním, že celý neslouží k podnikatelskému účelu), ale není rovněž správné daňově zohlednit splátku nájmu celou, jako daňový výdaj, ačkoliv celý předmět neslouží výhradně k účelu podnikání.

Nalezení poměru, v jakém daňový subjekt užívá najatou věc pro svoje potřeby a v jakém pro podnikatelský účel, je rozhodné pro určení poměru výdajů, jež lze z celkového výdaje za nájem věci zohlednit jako výdaj daňový. Stejně přirovnání by bylo myslitelné například u nájmu domu, který by nájemce užíval zčásti k podnikatelským účelům a zčásti k soukromým potřebám (v části domu by bydlel). Rovněž v takovém případě by bylo nutno vyjádřit z celkového výdaje na nájem domu poměr mezi daňovým a nedaňovým výdajem. Užíval-li by daňový subjekt jednu třetinu domu ke svým soukromým potřebám a zbývající část pro podnikatelské účely, bylo by rovněž namístě jako daňový výdaj uplatnit pouze dvě třetiny z celkového výdaje za nájem domu. To by platilo ovšem nejen pro výdaj na nájem domu, ale rovněž na úhradu energií či služeb s nájmem domu spojených apod.

Stejnou logikou je ovládán i nyní souzený případ. Užíval-li žalobce najaté automobily pro soukromé potřeby, pak je jen správné a v souladu se smyslem a principy zákona o daních z příjmů, aby stejným poměrem byly rozděleny celkové výdaje na jejich nájem, mezi výdaje ovlivňující základ daně a výdaje, které základ daně neovlivní, neboť se jedná o poměr výdajů vynaložených na soukromé účely. V tomto dílčím závěru se proto Nejvyšší správní soud neztotožnil se závěrem krajského soudu a v tomto ohledu dává žalovanému za pravdu.

Pro věc je podstatným však další závěr soudu, kterým vytkl žalovanému, že není zřejmé, na základě jakých důkazů dospěl k závěru o neprokázanosti daňové účinnosti části leasingových splátek ve výši 109 315,97 Kč. Jedna věc je neprokázání nákladů na nákup pohonných hmot k provozu automobilů, jejichž jízdy měly sloužit k dosažení, zajištění či udržení příjmů a jiná věc je prokázání poměru, v jakém žalobce užíval najaté automobily k soukromým účelům. Tento závěr skutečně není podpořen ze strany žalovaného žádným zkoumáním či důkazem.

Aby mohl žalovaný takový závěr učinit, musel by nejprve provést dokazování k otázce zjištění poměru užívání předmětných automobilů k osobní potřebě žalobce či jeho rodiny. Nepostačuje, že žalobce neprokázal nákup pohonných hmot v rozsahu tvrzeném v knize jízd. Jestliže žalovaný uzavřel, že žalobcova evidence jízd vypovídala o najetí neúměrného počtu kilometrů na jeden automobil v průběhu jednoho dne a proto byla část výdajů na nákup pohonných hmot vyloučena (finanční orgány neuvěřily množství najetých kilometrů během jednoho dne), pak nelze z této teze dovodit, že některé z takto najetých kilometrů sloužily k cestám za účelem dosažení či zajištění příjmů a ostatní již jen k soukromé potřebě. Tato úvaha má logickou chybu. (Nemohl-li žalobce takové množství kilometrů za jeden den reálně ujet, pak je nemohl realizovat ani pro soukromé účely).

Žalovaný v podstatě ustrnul na konstatování, že neprokázal-li žalobce výdaj na nákup pohonných hmot jako daňově uznatelný, pak nutně poměr těchto neprokázaných výdajů musí znamenat jejich užití pro soukromé účely. Tento závěr žalovaného je však nesprávný.

K interpretaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, č. 402/2004 Sb. NSS), od které neshledává důvod se v této věci -odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový, který splňuje některou z uvedených charakteristik - skutečné vynaložení za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Prokázat jeho uskutečnění, jakož i splnění jeho „poslání“, je povinností daňového subjektu a naopak povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o výdaj nedaňový, či dokonce o „fiktivní výdaj“, musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami formální logiky.

Kasační soud se tak ztotožnil se závěrem krajského soudu v tom ohledu, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s důvody, pro které krátil žalobcovy výdaje, týkající se uplatněných leasingových splátek, a to právě v daném poměru. Ačkoliv přisvědčil žalovanému v tvrzení nesprávně zodpovězené otázky soudem, ponechal z důvodů výše sdělených výrok krajského soudu nezměněn.

Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Úspěšný žalobce návrh na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nevznnesl, ostatně ani ze soudního spisu není zřejmé, že by mu nějaké náklady řízení vznikly a proto mu náklady řízení o kasační stížnosti soud nepřiznal.

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

V Brně dne 25. února 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně

senátu