



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Sauer Žandov, a.s.**, se sídlem Žandov, Nádražní 10, zastoupeného JUDr. Filipem Černým, advokátem se sídlem v Praze 7, Jana Zajíce 32, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 30. 4. 2014, č. j. 59 Af 19/2013 - 53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 8. 2013, č. j. 19423/13/5000-14202-701607 (dále též „rozhodnutí žalovaného“).

Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím částečně změnil (co do údaje o bankovním spojení a lhůty splatnosti) a ve zbytku ponechal beze změny rozhodnutí Finančního úřadu v České Lípě (dále též „správce daně“), a to dodatečný platební výměr ze dne 28. 2. 2012,

č. j. 27330/12/172912506523, jímž byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 52 080 Kč a sděleno penále ve výši 10 416 Kč.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, ve které především nesouhlasil s neuznáním nákladů vynaložených na uspořádání akce Sales Industrial Meeting na základě faktury č. 281492 za ubytování, večeři, a s tím spojené služby ve výši 125 553,70 Kč, faktury č. 281433 za catering a firemní akci ve výši 32 210 Kč a faktury č. 281607 za přepravu osob ve výši 20 157 Kč, když namítal rozpor s § 24 a § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále též jen „ZDP“). Stěžovatel žalovanému zejména vytýkal, že mezi jednotlivými druhy nákladů nerozlišoval a nebylo zřejmé, proč posuzoval shodně náklady např. na občerstvení a na ubytování a z jakých důvodů vyloučil daňovou uznatelnost všech položek. Dle stěžovatele byly náklady na akci nákladem na udržení příjmů. V žalobě stěžovatel dále namítal, že pro něj bylo překvapivé, že žalovaný po mnohaměsíční nečinnosti v daňové kontrole, a to těsně před uplynutím prekluzivní lhůty vznesl zcela nový argument, že stěžovatel nedoložil právní titul pro povinnost hradit sporné náklady. V neposlední řadě žalovaný dle stěžovatele pochybil, pokud nepřihlížel k výsledku svědka B. Ch., který potvrdil, že se jednalo o náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Krajský soud dospěl k závěru, že výdaje na pohoštění ve formě zajištění ubytování a s tím spojených služeb (parkovné, telefonní hovory, atd.) a dopravy zahraničních účastníků nadnárodní skupiny, kteří nebyli zaměstnanci stěžovatele a stěžovatel tak nebyl povinen nést jejich cestovní výdaje spojené s akcí, jsou výdaje, které stěžovatel nesl dobrovolně a které měly stejně jako výdaje na společnou večeři a občerstvení poskytnuté během celého setkání formou rautu, jež jsou nepochybně výdaji na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, rovněž charakter výdajů na reprezentaci.

II. Obsah kasační stížnosti

Rozsudek krajského soudu stěžovatel napadl z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dále z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo, že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a z důvodu 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 ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel především namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud dle jeho názoru nevypořádal s argumentací stěžovatele

pokračování

ohledně otázky absence právního titulu, na jehož základě se konala akce Sales Industrial Meeting Žandov a posouzení vlivu této otázky na zákonnost správního rozhodnutí.

Stěžovatel v kasační stížnosti k této otázce namítá, že krajský soud otázku právního titulu nehodnotil v časové a logické souvislosti. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole nijak nerozporoval, že by náklady neměl za prokázané, že by pochyboval o jejich podstatě, skutečné výši, popř. o právním titulu. Žalobce měl za to, že o těchto otázkách není sporu, a soustředil se na právní posouzení s přihlédnutím k § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Pokud pak žalovaný po mnoha měsících nečinnosti několik dní před uplynutím prekluzivní lhůty vznesl argument ohledně nedoložení právního titulu, jedná se o porušení zásad spravedlivého řízení. Postup žalovaného lze považovat za podstatnou vadu řízení, neboť o správnosti závěru o daňové povinnosti lze pochybovat. Krajský soud pak pochybil, pokud vady postupu správce daně toleroval.

Stěžovatel závěry krajského soudu shledává vnitřně rozporné, nelogické, nesrozumitelné a v rozporu s obsahem spisu. Krajský soud svým závěrem, že *„Pozitivní ekonomický efekt, který žalobce přičítá jediné posuzované akci, tak mohl být zapříčiněn více faktory ...“* podle stěžovatele připouští, že pozitivní ekonomický efekt může být způsoben i akcí Sales Industrial Meeting. V takovém případě pak bylo dle stěžovatele nutno nákladům na akci přiznat daňovou relevanci.

Krajský soud podle názoru stěžovatele pochybil také tím, že přisvědčil žalovanému, který odmítl zjištění učiněná během výpovědi Ing. Ch. jako pouhá tvrzení daňového subjektu. Krajský soud tak nesprávně posoudil právní otázku a pochybil, pokud rozhodnutí žalovaného nezrušil pro podstatnou vadu dokazování v daňovém řízení. Správce daně Ing. Ch. předvolal jako svědka, poučil jej v tomto smyslu a provedl jeho výsledky. Pro stěžovatele proto bylo překvapující, když následně správce daně těsně před uplynutím prekluzivní lhůty pro doměření daně uvedl, že se nejednalo o výsledky svědka, ale o výsledky daňového subjektu. Překvalifikací výsledku svědka na vyjádření daňového subjektu nedostal žalovaný požadavků správného dokazování a spravedlivého řízení o daních. Pokud by měl stěžovatel včas informace o tom, že správce daně tento důkaz nepřipustí, pokusil by se navrhnout jiný důkazní prostředek. Správce daně svým postupem stěžovateli znemožnil nést důkazní břemeno. Krajský soud současně svým závěrem, že Ing. Ch. vypovídal v postavení daňového subjektu, potvrdil úsudek o podstatné vadě důkazního řízení.

Závěr krajského soudu, že *„nicméně ani tvrzení Ing. B. Ch. nevedla k závěru, že by posuzovaná akce neměla jako celek reprezentativní charakter“*, nemá dle stěžovatele oporu ve spise. Ing. Ch. jednoznačně uvedl, že akce měla pozitivní vliv na výnosy společnosti, a že cílem bylo mj. určit *„jaké typy výrobků vyrábět“*, *„rozšíření spolupráce“*, a nikoliv reprezentování se před pracovníky ze skupiny Sauer.

K námitce porušení ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu stěžovatel uvádí, že se jedná o obecný princip, proto se nutně musí jednat o argument obecné povahy. S tímto se však krajský soud nijak nevypořádal, neuvedl žádný konkrétní argument. Navíc krajský soud odkázal na případ, kterým se zabýval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, kdy školené osoby svými výkony přímo ovlivňovaly zdanitelné příjmy, přičemž v nyní projednávané věci přímé ovlivnění zdanitelných příjmů potvrdil Ing. Ch.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá, že krajský soud vytrhává z kontextu jednotlivá tvrzení stěžovatele, která jako celek nejsou v rozporu a nijak nepodlamují daňovou uznatelnost sporných nákladů.

S ohledem na vše výše uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve vyjádření setrval na svém dosavadním stanovisku vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě a doplnil, že správce daně v průběhu daňové kontroly nezpochybňoval možný přínos akce, na které bylo občerstvení (jídlo, pití) a pohoštění (ubytování, doprava a kuřivo) poskytnuto. Avšak stejně tak, jako se v případech uvedených v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nezkoumá, zda výdaje podle tohoto ustanovení vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů (jsou automaticky považovány za výdaje sloužící k dosažení zdanitelných příjmů, i když to tak být nemuselo), tak i v případě výdajů uvedených v § 25 odst. 1 citovaného zákona se nezkoumá, zda tyto výdaje vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů a jsou bez dalšího zákonem definovány jako daňově neúčinné. Proto snaha stěžovatele poukazovat na souvislost mezi poskytnutím občerstvení, ubytování a dopravou účastníků meetingu s údajnými výnosy je bezpředmětná, neboť tyto výdaje jsou buď přímo definovány zákonem jako nedaňové (občerstvení, pohoštění, dary), anebo nesplňují definiční znaky daňové účinnosti dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ubytování a doprava osob, které nebyly u stěžovatele v zaměstnaneckém poměru).

K procesním odvolacím námitkám žalovaný uvádí, že na ně reagoval na str. 5 až 9 svého rozhodnutí, kdy mimo jiné také odkázal na 16 stížností podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které začal zástupce stěžovatele uplatňovat poté, co jej správce daně dne 10. 1. 2011 seznámil s vyhodnocením důkazních prostředků a s příslušným závěrem daňové kontroly. Těmito stížnostmi (ve skutečnosti procesními obstrukcemi) se stěžovatel (jeho zástupce) dle žalovaného snažil zabránit ukončení daňové kontroly ve lhůtě pro doměření daně. Stejně tak v kasační stížnosti stěžovatel dle žalovaného většinou poukazuje pouze na nepodstatné záležitosti nebo je neúměrně zveličuje.

K výtce ohledně nedoložení právního titulu uvedené až v rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že se nejednalo o žádné novum, protože stanovisko žalovaného bylo shodné se závěry správce daně. K tvrzené změně právního základu odpírání daňové uznatelnosti sporných nákladů žalovaný uvádí, že ke změně původního názoru, že předmětné náklady jsou výdaje na reprezentaci, nedošlo.

Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud také posoudil správnost závěru krajského soudu, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, za situace, kdy žalovaný nepovažoval za nutné navrhopvat nařízení jednání, neboť se v řízení před krajským soudem dalo předpokládat pouze přezkoumávání právních otázek, nikoliv dokazování. Je-li ovšem jednání soudem nařízeno, zástupci žalovaného se ho účastní a v takových případech žalovaný nárokuje alespoň náhradu cestovních výdajů.

pokračování

S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

IV. Replika stěžovatele k vyjádření žalovaného

Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou ze dne 13. 10. 2014, ve které nesouhlasil s analogií mezi § 24 odst. 1 ZDP a § 25 odst. 1 ZDP použitou žalovaným a s názorem žalovaného, že by účastníky akce nepřipustně obdarovával či uplácel. K nákladu (výdaji) není dle jeho názoru třeba dokládat konkrétní výnosy, které by s ním přímo souvisely. Dle stěžovatele také neodpovídá skutečnosti, že Ing. Ch. nijak nedoložil, že se jedná o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a žalovaný pochybil také tím, že provedené důkazy nehodnotil v souladu s pravidly pro volné hodnocení důkazů.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Podstatou sporu je otázka posouzení daňové uznatelnosti výdajů na zajištění akce Sales Industrial Meeting konané stěžovatelem ve dnech 8. až 10. 7. 2008. Mezi stranami není sporná skutečnost, že stěžovatel zahraničním účastníkům setkání, kteří nebyli zaměstnanci stěžovatele, platil ubytování v hotelu Morris v České Lípě, pracovní večeri a s tím související služby v hotelu, a to místní poplatek, telefon, parkovné (faktura č. 281492), dále občerstvení v průběhu setkání formou cateringu (faktura č. 281433) a dopravu (faktura č. 281607).

Dle § 24 odst. 1 ZDP 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.

Dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, 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 s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně.

Krajský soud se ztotožnil s posouzením sporné právní otázky správcem daně a žalovaným, kteří výdaje na pohoštění ve formě zajištění ubytování a s tím spojených služeb (parkovné, telefonní hovory, atd.) a dopravy zahraničních účastníků nadnárodní skupiny, kteří nebyli zaměstnanci stěžovatele a stěžovatel tedy nebyl povinen nést jejich cestovní výdaje spojené s akcí, vyhodnotili jako výdaje, které žalobce nesl dobrovolně a které měly stejně jako výdaje na společnou večeři a občerstvení poskytnuté formou rautu, jež jsou nepochybně výdaji na reprezentaci podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, rovněž charakter výdajů na reprezentaci.

Dle krajského soudu správní orgány náklady na ubytování a dopravu správně posuzovaly shodně jako občerstvení (večeři, raut, občerstvení v hotelu), neboť v rámci posouzení dané akce měly obdobnou povahu jako plnění, která jsou nikoli taxativně uvedena v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jako výdaje na reprezentaci, tedy povahu plnění poskytnutého stěžovatelem dobrovolně za obdobným účelem, tj. k přímé spotřebě pozvaných zástupců obchodních partnerů v rámci skupiny Sauer.

Krajský soud v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 – 67, dle kterého „... jiný výslovně v zákoně neuvedený výdaj by bylo možno považovat za výdaj na reprezentaci zejména tehdy, pokud by takový výdaj byl k podnikatelské činnosti dotyčného v obdobném vztahu, jako je k ní občerstvení, pohoštění či poskytování darů. Tak by tomu mohlo být zejména tehdy, jestliže by byl výdaj vynaložen za stejným účelem a pokud by byl financován obdobným způsobem a ze stejných zdrojů.“

Nejvyšší správní soud se s výše uvedenými závěry krajského soudu ztotožnil, neboť dospěl ke stejnému závěru, že stěžovatelem vynaložené náklady na ubytování a dopravu mají v rámci posouzení dané akce obdobnou povahu jako pohoštění (večeře, raut, občerstvení v hotelu, ubytování, doprava), občerstvení či dary, tedy jako plnění, jež jsou nikoli taxativně uvedena v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP jako výdaje na reprezentaci. Plnění poskytnutá stěžovatelem mají dobrovolnou povahu a byla určena k přímé spotřebě účastníků setkání, kteří nebyli zaměstnanci stěžovatele. Zákon o daních z příjmů rozlišuje výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které lze daňově uznat (§ 24) a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nelze daňově uznat (§ 25), přestože by vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů. Poukazy stěžovatele na souvislost mezi poskytnutím občerstvení, ubytování a dopravy účastníkům meetingu s údajnými výnosy jsou proto v daném případě bezpředmětné, neboť sporné výdaje jsou přímo zákonem definovány jako nedaňové [§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP], popř. byly jako výdaje na reprezentaci posouzeny proto, že mají obdobnou povahu jako plnění výslovně uvedená v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Námitka nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení tak nebyla shledána důvodnou.

Důvodnou nebyla shledána ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že se krajský soud nevypořádal s jeho žalobní argumentací ohledně otázky absence právního titulu a posouzení vlivu této otázky na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud ovšem z odůvodnění napadeného rozsudku (str. 7) zjistil, že se krajský soud uvedenou žalobní argumentací

pokračování

zabýval, když se ztotožnil se žalovaným, že v průběhu daňového řízení nebylo stěžovatelem doloženo, že by zde byl nějaký právní titul (ať písemná smlouva či konkludentní dohoda) pro uspořádání takového setkání a hrazení nákladů účastníkům setkání v rámci naplnění obchodních vztahů či nějaké smluvní spolupráce, majetkové účasti apod. v rámci skupiny Sauer. Za této situace nebyl prostor pro změnu závěru ohledně daňové neuznatelnosti předmětných nákladů vynaložených stěžovatelem.

Stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu dále vytýká, že otázku právního titulu nehodnotil v časové a logické posloupnosti, a dále, že nesprávně posoudil otázku podstatné vady řízení před žalovaným, která má spočívat v argumentaci právním titulem až těsně před uplynutím prekluzivní lhůty.

Krajský soud k této otázce ovšem v napadeném rozsudku konstatoval, že stěžovatel byl správcem daně v průběhu daňového řízení zpraven o jeho pohledu na daňovou neúčinnost sporných výdajů a není pravdou, že by si pochybnosti o prokázání těchto výdajů jako výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP nechával pro sebe. O výše uvedeném dle krajského soudu svědčí zjištění a úvahy obsažené ve zprávě o daňové kontrole, stejně jako předchozí výzvy adresované stěžovateli k prokázání daňové uznatelnosti sporných výdajů.

Výše uvedené závěry krajského soudu mají také oporu v obsahu daňového spisu. Ze zprávy o daňové kontrole je zcela zřejmý názor správce daně na daňovou neúčinnost sporných výdajů a argumentace žalovaného ohledně nedoložení právního titulu na dosavadních závěrech o daňové neúčinnosti sporných nákladů nic nezměnila. Nelze proto přisvědčit tvrzení stěžovatele, že se právní základ odepření daňové uznatelnosti sporných nákladů změnil. Nejvyšší správní soud proto předmětnou námitku neshledal důvodnou. V této souvislosti zdejší soud považuje za vhodné doplnit, že správce daně ani žalovaný nečinili sporným, že by náklady neměli za prokázané, resp., že by pochybovali o jejich podstatě, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. Otázka absence právního titulu pro hrazení předmětných nákladů souvisí pouze s reakcí na veškerá stěžovatelem přednesená tvrzení a s tím související argumentací k posouzení otázky stěžovatelem hrazených nákladů jako výdajů na reprezentaci.

Další kasační námitkou je pak tvrzená podstatná vada dokazování v daňovém řízení, která má spočívat v tom, že žalovaný zjištění učiněná z výpovědi Ing. Ch. posoudil jako pouhá tvrzení daňového subjektu. Krajský soud ohledně předmětné námitky dospěl k závěru, že žalovaný nepochybil, pokud výpověď Ing. Ch. hodnotil jako tvrzení stěžovatele, když zjistil, že jmenovaný je místopředsedou představenstva, tedy členem statutárního orgánu stěžovatele. Na uvedeném závěru dle krajského soudu nemění nic ani způsob, kterým dle obchodního rejstříku jednají za stěžovatele členové statutárního orgánu.

Žalovaný výpověď Ing. Ch. posoudil jako sdělení daňového subjektu, protože místopředseda představenstva nemůže být v pozici svědka.

Nejvyšší správní soud se i při posuzování této sporné právní otázky ztotožnil se závěrem krajského soudu a žalovaného, neboť postavení svědka v jakémkoli řízení (ať už správním či soudním) se obecně vyznačuje především tím, že svědkem je ten, kdo má vypovídat o skutečnostech, které se týkají jiných osob, nikoli svědka samotného (tento

závěr pro daňové řízení výslovně stanoví § 96 odst. 1 věta první daňového řádu). Pro srovnání je možno odkázat na podrobnější úpravu postavení svědka v předpisech občanského práva procesního. Občanský soudní řád (jehož ustanovení o postavení svědka se s ohledem na § 64 s. ř. s. uplatňují i v soudním řízení správním) stanoví, že výslech fyzické osoby, která má vypovídat o okolnostech týkajících se právnické osoby a nastalých v době, kdy byla jejím statutárním orgánem nebo členem tohoto orgánu, se provede jako výslech účastníka řízení, nikoliv jako výslech svědka (§ 126a o. s. ř. ve spojení s § 131 o. s. ř.). K těmto závěrům dospěla i judikatura soudů rozhodujících v občanskoprávních věcech již v době předcházející zakotvení této výslovné úpravy do občanského soudního řádu [viz. např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, či ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006, (Sbírka rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu ČR, č. 1/2008)]. Ve vztahu k daňovému řízení se pak Nejvyšší správní soud s těmito závěry ztotožnil v rozsudku ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101.

Vypovídal-li tedy v posuzované věci Ing. Ch. ke skutečnostem týkajícím se stěžovatele, nevypovídal o skutečnostech, které by se týkaly jiných osob, protože byl v rozhodné době jako místopředseda představenstva stěžovatele členem jeho statutárního orgánu. Jeho výpověď v daňovém řízení proto nemohla být hodnocena jako výpověď svědka (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 51/2013 – 46).

Skutečnost, že správce daně při výpovědi Ing. Ch. postupoval dle ustanovení § 96 daňového řádu, však sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost pořízení předmětné výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. Nejedná se o natolik závažné pochybení, které by v daném případě způsobilo nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

V souvislosti s výpovědí Ing. Ch. stěžovatel také namítá, že závěr krajského soudu, že ani tvrzení Ing. Ch. nevedla k závěru, že by posuzovaná akce neměla jako celek reprezentativní charakter, nemá oporu ve spise. Dle stěžovatele Ing. Ch. jednoznačně potvrdil, že akce měla pozitivní vliv na výnosy společnosti. Stěžovatelem vynaložené výdaje jsou však přímo zákonem definovány jako nedaňové [§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP], popř. byly posouzeny jako výdaje na reprezentaci z důvodu, že mají obdobnou povahu jako plnění výslovně uvedená v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. Poukazy stěžovatele na souvislost mezi poskytnutím předmětných výdajů a údajnými výnosy a argumentace výpovědí Ing. Ch. jsou proto v daném případě bezpředmětné.

Vnitřní rozpornost, nelogičnost, nesrozumitelnost a nedostatek opory ve spise vytýká stěžovatel také závěru krajského soudu, že „*Pozitivní ekonomický efekt, který žalobce přičítá jediné posuzované akci, tak mohl být zapříčiněn více faktory...*“ Dle stěžovatele krajský soud výše uvedenou argumentací připustil pozitivní ekonomický efekt akce Sales Industrial Meeting Žandov a v takovém případě bylo nutno nákladům na akci přiznat daňovou relevanci.

Jak již však Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval výše, poukazy stěžovatele na souvislost mezi poskytnutím občerstvení, ubytování a dopravy účastníkům meetingu s údajnými výnosy jsou v daném případě bezpředmětné, neboť sporné výdaje jsou přímo zákonem definovány jako nedaňové [§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP], popř. byly posouzeny jako výdaje na reprezentaci z důvodu, že mají obdobnou povahu jako plnění výslovně uvedená

pokračování

v ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP a zákon o daních z příjmů rozlišuje výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které lze daňově uznat (§ 24) a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, které nelze daňově uznat (§ 25), přestože by vedly k faktickému navýšení zdanitelných příjmů.

Další kasační námitka se týká údajného porušení zásady daňového řízení plynoucí z ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud v této souvislosti neshledal jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí způsob, kterým se žalovaný vypořádal s námitkami, v nichž stěžovatel zmiňoval daňovou uznatelnost výdajů na školení obchodních zástupců či náklady leasingových společností pro své dealery. S ohledem na to, že se jednalo o argument obecné povahy, ze kterého nevyplývalo, že by se u stěžovatele jednalo o shodné skutkové okolnosti jako v konkrétních případech, ve kterých byly správcem daně náklady obdobné povahy uznány jako výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, nebyl žalovaný povinen tyto případy rozebírat a řešit, zda správce daně neporušil zásadu plynoucí z ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, podle níž je správce daně povinen ve skutkově shodných nebo obdobných případech postupovat tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Krajský soud v uvedené souvislosti navíc pro úplnost uvedl, že je mu znám názor Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80), že výdaje daňového subjektu na školení osob v rámci vícestupňové struktury finančních poradců mohou být nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V nyní posuzovaném věci se však dle krajského soudu nejednalo o případ, kdy školené osoby svými výkony přímo ovlivňovaly příjmy daňového subjektu.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je tedy zcela zřejmé, že se krajský soud touto žalobní námitkou zabýval, a to dostatečným a přesvědčivým způsobem. V souvislosti s uvedenou námitkou bylo především na stěžovateli (nikoliv na krajském soudu, správci daně či žalovaném), aby konkrétně poukázal na případy z daňové praxe, kdy správce daně ve skutkově shodných nebo obdobných případech postupoval tak, že vznikly nedůvodné rozdíly. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu, že krajský soud neuvedl žádný konkrétní argument, proto neshledal zdejší soud důvodnou.

Nesprávný je v této souvislosti ostatně také názor stěžovatele, že na jeho případ dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 7 Afs 76/2011 – 80, neboť přímé ovlivnění zdanitelných výnosů potvrdil Ing. Ch. V citovaném rozsudku však nebyl podstatný závěr o ovlivnění zdanitelných výnosů realizací určité konkrétní akce (např. školení), ale o ovlivnění příjmů daňového subjektu výkony osob školených daňovým subjektem. Z popisu předmětného setkání stěžovatelem ani z obsahu spisového materiálu však nevyplývá, že by se v daném případě jednalo o shodné skutkové okolnosti, neboť ve věci sp. zn. 7 Afs 76/2011 šlo o náklady vynaložené na školení v rámci vícestupňové struktury poskytující služby finančních poradců, přičemž ekonomické výsledky daňového subjektu byly ovlivněny tím, jak úspěšně pracovali lidé v této struktuře na nižší úrovni. V nyní projednávané věci ovšem účastníci setkání (meetingu) nebyli zaměstnanci stěžovatele, resp. nebyli ani součástí vícestupňové struktury na nižší pozici než stěžovatel a zejména svými výkony příjmy stěžovatele tímto způsobem neovlivňovali.

Prisvědčit nelze ani kasační argumentaci stěžovatele, že krajský soud v napadeném rozsudku vytrhává z kontextu jednotlivá tvrzení stěžovatele, která však jako celek nejsou v rozporu. Krajský soud v napadeném rozsudku v souvislosti se žalobní námitkou porušení

zásady postupovat ve skutkově shodných nebo obdobných případech tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly, nad rámec vypořádání předmětné námitky pouze poukázal na nikoli zcela konzistentní tvrzení stěžovatele o účelu posuzované akce, a to nejen v průběhu daňového řízení, neboť stěžovatel i v žalobě jednou uvedl, že se jednalo o školení externích techniků, a jindy, že účast techniků byla objednána za účelem získání informace o výrobcích stěžovatele v praxi. Názor krajského soudu na nekonzistentní tvrzení stěžovatele má tedy oporu v obsahu žaloby i v obsahu daňového spisu. Stěžovatel současně namítá, že jeho předmětná tvrzení nepodlamují daňovou uznatelnost sporných nákladů. K právní otázce daňové uznatelnosti sporných nákladů se však Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil již výše tak, že výdaje stěžovatele byly správně posouzeny jako výdaje zákonem definované jako nedaňové [§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP], tedy jako výdaje daňově neuznatelné.

V replice ze dne 13. 10. 2014 pak stěžovatel pouze polemizuje s názory žalovaného uvedené v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, a nikoliv s rozhodnými důvody, které vedly krajský soud k zamítnutí žaloby stěžovatele. Nejvyšší správní soud se proto uvedenou argumentací blíže nezabýval.

K návrhu žalovaného, aby zdejší soud posoudil správnost závěru krajského soudu, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že přezkoumat rozhodnutí krajského soudu ve výroku o náhradě nákladů řízení lze pouze ke kasační stížnosti stěžovatele a navíc za situace, kdy kasační stížnost nesměruje pouze proti výroku o nákladech řízení (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). V daném případě však žalovaný kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu nepodal.

Stejně tak zdejší soud v daném případě nerefletoval ani na požadavek žalovaného, aby se obecně vyjádřil, že výdaje na motivování, ovlivňování, účelové obdarování a úplatky nelze považovat za daňově uznatelné výdaje, neboť úkolem soudu v řízení o kasační stížnosti není poskytování obecných vyjádření bez konkrétních souvislostí s posuzovaným případem.

VI. Závěr

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost neshledal důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.). Neshledal přitom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalovanému náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. dubna 2015

pokračování

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu