

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **TOLLMI Milevsko spol. s r. o.**, se sídlem Plaská 622/3, 150 00 Praha 5 - Malá Strana, zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, 397 01 Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2010, č. j. 39/10-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 1. 2011, č. j. 10 Af 34/2010 - 96,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2010, č. j. 39/10-1200, žalovaný k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 20250/09/098970303465, tak, že snížil částku dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 z 2 048 020 Kč na 609 700 Kč.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích; ten rozsudkem ze dne 23. 6. 2010, č. j. 10 Af 34/2010 -

51, žalobu zamítl. Citovaný rozsudek byl ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 1 Afs 76/2010 - 77, pro vadu řízení před krajským soudem, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Poté krajský soud rozsudkem ze dne 26. 1. 2011, č. j. 10 Af 34/2010 - 96, žalobu opět zamítl. V odůvodnění konstatoval, že veškeré důkazní prostředky včetně svědeckých výpovědí byly hodnoceny v souladu s § 2 odst. 3 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Vyplacení cestovních náhrad podle výdajových pokladních dokladů nebylo prokázáno. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno a ze samotných pokladních dokladů nelze učinit závěr, že by cestovní náhrady zaměstnancům vyplaceny byly, pokud z dalších důkazů, zejména ze svědeckých výpovědí, vyplynulo, že tomu tak nebylo.

[3] Nárok na vyplacení cestovních náhrad je upraven v zákoně č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Předmětem daňové kontroly bylo posouzení daně z příjmů právnických osob. Pro uznání nákladů je rozhodné faktické poskytnutí cestovních náhrad, tedy že daňový subjekt tyto náklady skutečně vynaložil, což prokázáno nebylo. Podle krajského soudu účetnictví žalobkyně nezobrazuje realitu, neboť bylo účtováno o cestovních náhradách, které však podle provedeného dokazování ve skutečnosti nebyly vyplaceny. Nelze proto souhlasit s názorem žalobkyně, že o zákonném nároku zaměstnance je nutno účtovat bez ohledu na skutečnost, zda došlo k uspokojení zaměstnance či nikoliv.

II. Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[5] Předně odmítla správnost závěru žalovaného, který krajský soud aproboval, že jejím zaměstnancům nebyly vypláceny cestovní náhrady, ale pohyblivá složka mzdy. Nadto pokud správce daně měl za prokázané, že k výplatě cestovních náhrad nedošlo a překvalifikoval je na osobní mzdové náklady, nezohlednil cestovní náhrady v hospodářském výsledku roku 2005. Podle zákona o účetnictví bylo povinností stěžovatelky účtovat o cestovních náhradách, neboť ty jsou zákonným nárokem zaměstnanců. O oprávněnosti cestovních náhrad přitom nemohlo být v posuzovaném případě pochyb. Pokud ovšem správce daně tyto náhrady nezohlednil, nemohla být daň z příjmů dodatečně stanovena ve správné výši.

[6] Na okraj stěžovatelka poznamenala nesrozumitelnost posledního odstavce na straně 4 napadeného rozsudku. Stěžovatelka nikdy netvrdila, že správce daně nemůže poznatky z jedné daňové kontroly použít jako důkazní prostředek v kontrole jiné. Není ovšem pravdou, že došlo k dalšímu vyloučení nákladů v odvolacím řízení; naopak odměny vyplacené zaměstnancům stěžovatelky byly uznány jako náklad.

[7] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné. Na základě dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly správce daně uzavřel, že nebylo prokázáno, že by částky zaúčtované jako cestovní náhrady podle zákona o cestovních náhradách, byly zaměstnancům jako cestovní náhrady skutečně vyplaceny. Proto tuto částku neuznal jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[9] Dále žalovaný uvedl, že daňově uznatelným nákladem není jakákoliv skutečnost, jež byla daňovým subjektem hrazena či měla být hrazena, nýbrž pouze ta, která splní podmínky vymezené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. náklady, které poplatník skutečně vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Stěžovatelka v posuzovaném případě předložila výdajové pokladní doklady a tvrdila, že vyplatila určitou částku (v převážné většině případů v eurech) svým zaměstnancům jako cestovní náhrady. Výdajové pokladní doklady ovšem samy o sobě neznamenají, že se jedná o náklad daňově účinný; stejně tak zaplacení určité částky deklarované stěžovatelkou jako cestovní náhrada není důkazem, že se jedná o náklad daňově účinný.

[10] Podle žalovaného stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že vyplatila zaměstnancům cestovní náhrady podle výdajových pokladních dokladů, neunesla tudíž důkazní břemeno, neboť neprokázala oprávnění daňové uznatelnosti těchto položek, o nichž tvrdila, že jsou cestovními náhradami. Správce daně tedy uvedené částky z nákladů daňově účinných vyloučil. V odvolacím řízení žalovaný zjistil, že správce daně nezohlednil odměny vyplácené zaměstnancům stěžovatelky mimo základní mzdu do daňově účinných nákladů, proto zmiňované pochybení napravil a snížil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob o 5 532 471 Kč. Tuto částku posoudil žalovaný jako odměnu za vykonanou práci, uznal ji tak jako náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Z těchto důvodů nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že daň nebyla stanovena ve správné výši. K zohlednění cestovních náhrad dojít nemohlo, neboť ze strany stěžovatelky nebylo jejich vyplacení prokázáno. Závěrem žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se podrobně vyjádřil mj. k provedeným svědeckým výpovědím, a na podané vyjádření k žalobě. Proto navrhl, aby byla kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnuta.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost [ad IV. a); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], poté hodnotil námitku nesprávného právního posouzení nároku zaměstnanců na cestovní náhrady [ad IV. b); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV. a) Námitka nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost

[14] Stěžovatelka v kasační stížnosti na okraj poznamenala, že poslední odstavec na straně 4 napadeného rozsudku je nesrozumitelný. Podle ní v odvolacím řízení nedošlo k dalšímu vyloučení nákladů; odměny vyplacené zaměstnancům byly dodatečně jako náklad uznány.

[15] Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je v souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu považováno *„takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz). Takovými vadami však napadený rozsudek netrpí. Krajský soud v citovaném odstavci zřetelně vysvětlil, že žalovaný v řízení o odvolání snížil základ dodatečně vyměřené daně o částku připadající na odměny vyplacené stěžovatelkou zaměstnancům. Konstatoval rovněž, že vyplacené odměny byly posouzeny jako odměna za vykonanou práci, proto byly uznány jako náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka patrně polemizuje s výrazem uvedeným na straně 5 rozsudku, že nešlo o překvalifikaci, ale o *„vyloučení dalších nákladů“*, přičemž namítá, že nešlo o vyloučení, nýbrž o uznání nákladů. S touto její poznámkou se zdejší soud ztotožňuje. Lze však uzavřít, že popsaná dílčí nepřesnost v odůvodnění rozsudku krajského soudu nemůže způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost. Rozsudek krajského soudu má veškeré náležitosti a obsahuje důvody, které jsou logickým podkladem pro výrok.

[16] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost.

IV. b) Námitka nesprávného právního posouzení nároku zaměstnanců na cestovní náhrady

[17] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nesprávného právního posouzení nároku zaměstnanců na cestovní náhrady. Krajský soud uvedenou námitku neshledal důvodnou. Konstatoval, že rozhodné pro daňovou uznatelnost nákladů je faktické poskytnutí cestovních náhrad, tedy skutečnost, že daňový subjekt náklady skutečně vynaložil. Krajský soud odmítl názor stěžovatelky, že o zákonném nároku zaměstnance je nutné účtovat bez ohledu na to, zda došlo k uspokojení zaměstnance či nikoliv.

[18] Ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2005 ze dne 13. 8. 2009, č. j. 15764/09/098930307070, vyplynulo, že správce daně v průběhu kontroly provedl 44 svědeckých výpovědí zaměřených na výši a způsob výpočtu odměn zaměstnancům. Zkoumal přitom, zda jim byly vyplaceny cestovní náhrady podle zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Podle zprávy o daňové kontrole „[p]*řevážná většina svědků uvedla, že stravné dle počtu hodin strávených na pracovní cestě jim nebylo vyplaceno, a k podpisu na výdajovém dokladu uvedli, že jste jim dali podepsat dopředu prázdné doklady*“ (srov. strana 45 citované zprávy o daňové kontrole). Svědci, kteří byli u stěžovatelky zaměstnáni i v době provádění kontroly naopak uvedli, že stravné na výdajových dokladech dostali vyplaceno, ovšem ne v hotovosti; o věrohodnosti těchto výpovědí měl však správce daně pochybnosti vzhledem k výpovědi ostatních svědků. Důkazem, že cestovní náhrady nebyly zaměstnancům vypláceny v hotovosti, byla rovněž skutečnost, že podle výdajových pokladních dokladů byly náhrady vyplaceny,

i když byl v pokladně záporný stav hotovosti. Z kontrolních zjištění tedy vyplynulo, že zaměstnanci vypisovali žádanky o cestovní náhrady, stěžovatelka o nich účtovala, ovšem zaměstnancům žádné cestovní náhrady vypláceny nebyly.

[19] Na základě provedené daňové kontroly správce daně doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob ve výši 2 048 020 Kč. Žalovaný v odvolacím řízení dodatečný platební výměr změnil tak, že daň snížil na 609 700 Kč. Ztotožnil se se správcem daně, že v řízení nebylo prokázáno vyplacení cestovních náhrad zaměstnancům podle výdajových pokladních dokladů. V souladu se zásadou materiální pravdy (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) pak žalovaný přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, a zohlednil odměny vyplácené zaměstnancům mimo základní mzdu do daňově účinných nákladů.

[20] Daňově uznatelnými výdaji jsou podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.* V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz, zdejší soud uvedl, že „*za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.*“ Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je tedy podstatné, zda byly skutečně vynaloženy, jakož i jejich souvislost s podnikáním a dosaženým příjmem. Jako daňově uznatelný proto neobstojí takový výdaj, který sice s podnikáním souviset bude, nicméně poplatník neprokáže, že jej skutečně vynaložil. „*Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, www.nssoud.cz).

[21] V posuzovaném případě byla správcem daně zpochybněna první výše uvedená podmínka, neboť podle jeho názoru cestovní náhrady, o nichž stěžovatelka účtovala, nebyly jejím zaměstnancům vůbec uhrazeny. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, neboť výdajové pokladní doklady, které stěžovatelka v daňovém řízení předložila k prokázání vyplacení cestovních náhrad zaměstnancům, jako důkaz o uskutečnění výdaje neobstály.

[22] Z výše citované judikatury je zřejmé, že jako daňově uznatelný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze chápat takový výdaj, který ve skutečnosti nebyl vynaložen. To ostatně vyplývá ze samotné dikce první věty zmiňovaného ustanovení. Skutečnost, že stěžovatelka byla podle zákona o cestovních náhradách povinna o nároku zaměstnanců na cestovní náhrady účtovat, není v tomto směru podstatná, nebylo-li v řízení prokázáno, že cestovní náhrady zaměstnancům byly vyplaceny. V posuzovaném případě finanční orgány na základě výsledků daňové kontroly správně uzavřely, že stěžovatelka vyplacení cestovních náhrad zaměstnancům v průběhu daňového řízení neprokázala.

[23] Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěrem krajského soudu, že bylo-li v řízení prokázáno, že cestovní náhrady ve skutečnosti nebyly zaměstnancům stěžovatelky vyplaceny, nemohou být zahrnuty do daňově uznatelných nákladů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), byť o nich stěžovatelka byla povinna účtovat podle zákona o cestovních náhradách. Jako daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů totiž nemohou být označeny zákonné nároky zaměstnanců, k jejichž uspokojení fakticky nedošlo, neboť v takovém případě

nejsou splněny podmínky vymezené v citovaném ustanovení. Námitka nesprávného právního posouzení proto důvodná není.

[24] Jak již Nejvyšší správní soud v obdobné věci stěžovatelky konstatoval v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 1 Afs 95/2010 - 78, www.nssoud.cz, skutečnost, že stěžovatelka nevyplácela svým zaměstnancům cestovní náhrady, představuje porušení pracovněprávních předpisů. Kontrolu na úseku ochrany pracovních vztahů a pracovních podmínek provádějí podle zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů, orgány inspekce práce. Za správní delikt právnické osoby na úseku náhrad jsou orgány inspekce práce podle § 27 zákona oprávněny uložit pokutu až do výše 200 000 Kč. Pro doměření daně z příjmů právnických osob však tato skutečnost relevantní není.

V. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu