

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **D. K.,** zastoupené Mgr. Svatoplukem Šplechtnou, advokátem se sídlem Jindřišská 20, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 563/12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2010, č. j. 9 Ca 66/2008 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Spornou otázkou je v této věci posouzení oprávněnosti daňových výdajů, vynakládaných na poskytování dálničních známek a poukázek na pohonné hmoty zákazníkům manžela stěžovatelky, kterým prováděl výměnu skel v automobilech.

[2.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8427/07-1100-203537.

[3.] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českém Brodě na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ze dne 29. 5. 2007, č. j. 18490/07/035970/2492. Tímto rozhodnutím byl stěžovatelce podle

ustanovení § 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, stanoven základ daně ve výši 0 Kč, dodatečně byla stanovena polovina společného základu daně ve výši 497 589,50 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 159 232 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[4.] Stěžovatelka v kasační stížnosti a v jejím doplnění uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s."), tzn. namítá nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu.

[5.] Stěžovatelka nesouhlasí s názorem městského soudu, že poskytování dálničních známek a poukázek na pohonné hmoty nepředstavuje formu reprezentace. Jeho smyslem totiž bylo zákazníka potěšit a motivovat jej k doporučení služby známým. K poskytnutí těchto známek a poukázek se zavázal manžel stěžovatelky ve smlouvě o dílo, když součástí ceny zakázky bylo kromě zajištění bezplatného převozu vozu, administrativního zpracování písemných dokumentů pro potřeby pojišťovny, zajištění fotodokumentace škody a dalších služeb rovněž vydání dálniční známky nebo poukázky k odběru pohonných hmot ve výši 1000 Kč.

[6.] Stěžovatelka nesouhlasí ani s tím, že poskytnutí daných plnění považoval soud za dar, jelikož se jedná o plnění bez odpovídající protihodnoty. Ve skutečnosti se totiž jednalo o součást ceny realizované zakázky.

[7.] Konečně není ani pravdou, že se vždy jednalo o trojstranný vztah mezi manželem stěžovatelky, zákazníkem a pojišťovnou, kdy zákazník za opravu nic neplatil. Manžel stěžovatelky totiž nikdy v žádném vztahu s pojišťovnou nebyl a na tom nemění nic ani to, že úhrada komplexní ceny byla většinou provedena pojišťovnou; v menšině případů platil opravy přímo zákazník.

III. Vyjádření žalovaného

[8.] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou a v plném rozsahu odkazuje na obsah svých vyjádření k žalobě.

IV. Vlastní argumentace soudu

[9.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10.] V nyní projednávaném případě považuje soud za relevantní zejména následující skutkové okolnosti:

- V roce 2005 stěžovatelka neměla žádné vlastní zdanitelné příjmy. Její daňová povinnost proto plynula v souladu s ustanovením § 13a zákona č. 586/1992 Sb. v tehdy platném znění, ze společného základu daně manželů.

- Spornou se podle názoru správce daně jevily vykázané režijní výdaje, spočívající v bonusu spojeném s provedením příslušné služby (výměna skla automobilů). Tento bonus

představovala dálniční známka nebo poukázka na odběr pohonných hmot ve výši 1000 Kč. Nárok na zmíněný bonus plynul z obecných cenových podmínek, stanovených manželem stěžovatelky.

- Cena, hrazená pojišťovnami za pojistnou událost na čelním skle, může dle názoru žalovaného zahrnovat toliko spotřebovaný materiál a provedenou práci; jiné benefity pro poškozeného pojišťovnanehradí. Proto také faktury předkládané manželem stěžovatelky pojišťovnám obsahovaly jen částky za materiál a provedené práce; cena za dálniční známky a poukázky na pohonné hmoty zde uvedena není.

- Finanční orgány i městský soud dané skutkové okolnosti vyhodnotily tak, že výdaje na předmětné známky a poukázky představovaly dary zákazníkům manžela stěžovatelky a nespadaly proto pod daňově uznatelné výdaje.

[11.] Relevantní pro posouzení tohoto případu jsou následující ustanovení zákona č. 586/1992 Sb.:

§ 24

(1) 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

§ 25

(1) Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména

t) 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.

[12.] Z reprodukované zákonné úpravy je zřejmé, že ustanovení § 24 odst. 1 představuje obecné vymezení daňově uznatelných výdajů; ustanovení § 25 vymezuje naopak negativní případy, které daňově uznat nelze.

[13.] K ustanovení § 24 odst. 1 cit. zákona existuje obsáhlá a ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, in: č. 264/2004 Sb. NSS; všechna judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz), podle níž *„z ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. skutečně nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování* ‚věcné a časové souvislosti' *příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže*

jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl“ (podobně usnesení rozšířeného senátu č. j. 2 Afs 180/2006 - 64 ze dne 21. 10. 2009).

[14.] V nyní projednávaném případě nemá zdejší soud pochybnost v tom směru, že výdaje vynaložené na zmíněné bonusy, tj. na dálniční známky a poukázky na pohonné hmoty, jsou svojí podstatou podřaditelné pod výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť jsou způsobilé se pozitivně projevit v příjmech daňového subjektu. Jak bylo ostatně v daňovém i soudním řízení prokázáno, manžel stěžovatelky opakovaně inzeroval svoje služby a přitom zdůrazňoval právě tento bonus, který poskytoval zadarmo. Tento daňový subjekt rovněž argumentoval nárůstem tržeb (obratu) v průběhu jednotlivých let a dával tento nárůst do souvislosti se zavedením poskytování známek a kupónů.

[15.] Jiná je však otázka zákonem stanoveného negativního vymezení daňově uznatelných výdajů. V tomto směru je třeba souhlasit s právním názorem městského soudu v tom smyslu, že se skutečně nejednalo o reklamu. Z citovaného ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb. je totiž zřejmé, že dary nelze považovat za daňově uznatelné náklady, přičemž za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět s hodnotou do 500 Kč. V daném případě je nesporné, že dálniční známku ani kupón na pohonné hmoty nelze považovat za reklamní či propagační předmět, jelikož (1.) dvojnásobně přesahuje zákonem stanovenou maximální hodnotu a (2.) ani svojí podobou a podstatou se nejedná o reklamní či propagační předmět.

[16.] Městský soud rovněž správně dovodil, že poskytnutí bonusu v daném případě nemělo zákazníky primárně informovat či přesvědčit, aby se obrátili se zakázkou právě na manžela stěžovatelky, což je právě pro reklamu příznačné. Typickým znakem reklamy totiž je, že je určena obecnému okruhu subjektů a má ovlivnit rozhodování spotřebitele. Jakkoliv lze samozřejmě i zde vysledovat určité znaky reklamního působení, není možno přehlédnout, že zákon vyjímá z jinak neúčinných výdajů na reprezentaci pouze takové předměty, které jsou náležitě označeny, k čemuž však zjevně nedošlo.

[17.] Ve skutečnosti tak cena předmětného bonusu nepředstavovala nic jiného než snížení ceny poskytované služby zákazníkům, což je samozřejmě možné, nicméně nikoliv cestou daňového odpočtu. Jinak řečeno, podnikatelé působící v podmínkách tržní ekonomiky se nacházejí v konkurenčním prostředí, které by zásadně neměl deformovat svými zásahy stát. Právě proto nejsou jako daňově uznatelné výdaje akceptovány dary, které daňový subjekt poskytuje zákazníkům za využití jeho služeb (s výjimkou symbolických propagačních materiálů), jelikož v opačném případě by se nejednalo o nic jiného než o daňové zvýhodnění snížené ceny této služby.

[18.] Městský soud proto poskytování zmíněného bonusu správně považoval z daňového hlediska za dar, neboť za poskytnuté plnění nebyla požadována žádná protihodnota. Na této faktické povaze daru nic nemění ani argumentace stěžovatelky, že poskytnutí bonusu bylo obecnými cenovými podmínkami vymezeno jako nárokové, neboť tuto povinnost na sebe vzal manžel stěžovatelky sám a dobrovolně. Nic nelze vytknout ani názoru městského soudu, který odlišil daný případ od případů jiných vztahů (pohoštění či občerstvení za načerpání plné nádrže paliva, dítě na dovolenou „zdarma“ s platícími rodiči, osobní

automobil „zdarma“ k novému bytu), neboť záleží toliko na poskytovateli služby, jakou cenu stanoví a jaká obchodní marže je pro něj ještě únosná. Podstatné v nyní projednávané věci totiž není, jakou obchodní taktiku volí jednotlivé podnikatelské subjekty, nýbrž které náklady lze ještě akceptovat jako daňově odpočitatelné.

[19.] Pokud stěžovatelka vytýká městskému soudu, že nešlo o trojstranný vztah mezi manželem stěžovatelky, zákazníkem a pojišťovnou, považuje zdejší soud za nutné doplnit, že samozřejmě smluvně právní vztah existoval pouze mezi manželem stěžovatelky a zákazníkem. Faktické finanční plnění však většinou probíhalo mezi pojišťovnou a manželem stěžovatelky a jak správně konstatoval žalovaný, toto finanční plnění se vztahovalo pouze na skutečně provedenou práci a spotřebovaný materiál, takže nemohlo zahrnovat žádné další položky včetně bonusů. Ostatně ani v těch případech, kdy platil za výměnu skel manželovi stěžovatelky přímo zákazník, se nejednalo o kvalitativně jinou situaci. I zde je totiž celá obchodní politika manžele stěžovatelky založena na tom, že předmětný bonus je poskytován navíc a zadarmo, takže jeho hodnota není obsažena v ceně za poskytnutou službu.

[20.] Ve skutečnosti tedy stěžovatelka nenabídla jinou argumentaci, než kterou představila již v podané žalobě a s níž se dostatečným a přesvědčivým způsobem vypořádal již městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku.

V. Shrnutí

[21.] Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud na základě shora předestřené argumentace dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, neboť městský soud vyhodnotil relevantní právní otázky správně a v souladu se zákonnou úpravou, jeho rozsudek je přezkoumatelný a nebyly zjištěny ani vady správního řízení.

[22.] Pro úplnost soud konstatuje, že z důvodu hospodárnosti řízení samostatně nerozhodoval o návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, jelikož o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím doručení Nejvyššímu správnímu soudu (31. 3. 2011).

[23.] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 19. dubna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu