

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **T. K.,** zast. Mgr. Svatoplukem Šplechtnou, advokátem se sídlem Jindřišská 20, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 563/12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8429/07-1100-203537 a č. j. 8430/07-1100-203537, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2010, č. j. 5 Ca 67/2008 - 77,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení výroku II. a III. shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem bylo ve výroku I. zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8428/07-1100-203537, včetně rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 11. 5. 2007, č. j. 17388/07/035970/2492, výrokem II. byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8429/07-1100-203537 a č. j. 8430/07-1100-203537, a výrokem III. bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Žalovaný rozhodnutím č. j. 8429/07-1100-203537 zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českém Brodě ze dne 11. 5. 2007, č. j. 17389/07/035970/2492, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 241 632 Kč a rozhodnutím č. j. 8430/07-1100-203537 zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru téhož finančního úřadu ze dne 11. 5. 2007, č. j. 17391/07/035970/2492,

kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 159 232 Kč. V obou případech neuznal správce daně jako oprávněné výdaje částky vynaložené na poskytování dálničních známek a poukázek na pohonné hmoty zákazníkům, kterým stěžovatel prováděl výměnu skel v automobilech.

Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že poskytování těchto bonusů zákazníkům má povahu daru ve smyslu § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů).

Stěžovatel 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.“).

Stěžovatel 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 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 1 000 Kč. Stěžovatel 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, jak bylo výslovně uvedeno v „obecných cenových podmínkách“. Dále stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že se vždy jednalo o trojstranný vztah mezi ním, zákazníkem a pojišťovnou, kdy zákazník za opravu nic neplatil. Stěžovatel totiž nikdy v žádném vztahu s pojišťovnou nebyl a na tom nemění nic ani to, že úhrada ceny za komplexní služby byla většinou provedena pojišťovnou; v menšině případů platil opravy přímo zákazník. Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu ve výroku II. a III. zrušil a v této části věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou a v plném rozsahu odkazuje na obsah svých vyjádření k žalobě a na důvody rozsudku městského soudu, s nimiž se ztotožňuje.

Kasační stížnost je přípustná a její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V prvé řadě je třeba se zabývat námitkou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit důvodnost dalších námitek. Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v jeho nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů; tyto vady ovšem nijak nekonkretizuje. Je tak vyloučeno, aby v mezích této námitky Nejvyšší správní soud napadený rozsudek posuzoval. Přezkoumatelností a bezvadností rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. se ovšem kasační soud podle § 109 odst. 3 s. ř. s. zabývá i nad rámec kasačních důvodů. Rozsudek městského soudu v dané věci je dostatečně srozumitelný, je z něho zřejmé jak soud rozhodl a jeho výrok má logickou oporu v odůvodnění. To se vypořádává se všemi žalobními námitkami a užité

argumenty vycházejí ze skutečností plynoucích ze správního spisu. Skutečnost, že se stěžovatel s důvody rozsudku neztotožňuje, neznamená, že tyto důvody nejsou dostatečné pro závěr, k němuž soud dospěl. Rozsudek je tedy srozumitelný, odůvodněný a netrpí ani jinou vadou, pro kterou by bylo nutno ho zrušit. Kasační námitce podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Stěžovatel namítá i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech, resp. je s nimi v rozporu. Tato námitka ovšem není konkretizována vůbec a proto vylučuje možnost posouzení.

Podstata kasační stížností tkví v námitce nesprávnosti právního závěru o vyloučení výdajů vynaložených ve zdaňovacích obdobích r. 2004 a r. 2005 na dálniční známky a na nákup pohonných hmot, poskytovaných stěžovatelem jeho zákazníkům. Rozhodné skutečnosti byly zjištěny správcem daně při daňových kontrolách a jsou obsaženy ve zprávách o kontrole č. j.1308/07/035930/5632 a č. j. 15240/07/035930/5632. Stěžovatel také skutková zjištění nijak nezpochybňuje a brojí pouze proti právnímu posouzení zjištěných skutečností.

Shodnou právní otázkou se Nejvyšší správní soud zabýval i v souběžně projednávané věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 27/2011, v níž řešil daňovou povinnost manželky stěžovatele, s níž stěžovatel uplatnil ve zdaňovacím období roku 2005 výpočet daně ze společného základu podle § 13a zákona o daních z příjmů.

V rozsudku ze dne 19. 4. 2011, č. j. 2 Afs 27/2011 - 110 Nejvyšší správní soud o rozhodné právní otázce uvážil následovně. Jako z relevantních ustanovení vycházel z § 24 odst. 1 a z § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů. Podle § 24 odst. 1 cit. zákona (*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.* Podle § 25 odst. 1 písm. t) cit. zákona *(z)a výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze 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.*

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.

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).

Nejvyšší správní soud nemá 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, stěžovatel opakovaně inzeroval svoje služby a přitom zdůrazňoval právě tento bonus, který poskytoval zadarmo. Rovněž argumentoval nárůstem tržeb (obratu) v průběhu jednotlivých let a dával tento nárůst do souvislosti se zavedením poskytování známek a kupónů.

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 o daních z příjmů 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 dvojnásobně přesahuje zákonem stanovenou maximální hodnotu a ani svojí podobou a podstatou se nejedná o reklamní či propagační předmět.

Městský soud rovněž správně dovodil, že poskytnutí bonusu v daném případě nemělo zákazníky primárně informovat či přesvědčit, aby se obrátili se zakázkou právě na stěžovatele, 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.

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.

Na faktické povaze daru nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že poskytnutí bonusu bylo obecnými cenovými podmínkami vymezeno jako nárokové, neboť tuto povinnost na sebe vzal stěžovatel 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.

Pokud stěžovatel vytýká městskému soudu, že nešlo o trojstranný vztah mezi ním, zákazníkem a pojišťovnou, považuje zdejší soud za nutné doplnit, že samozřejmě smluvně právní vztah existoval pouze mezi stěžovatelem a zákazníkem. Faktické finanční plnění však většinou probíhalo mezi pojišťovnou a stěžovatelem a 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 stěžovateli přímo zákazník, se nejednalo o kvalitativně jinou situaci. I zde je totiž celá obchodní politika stěžovatele založena na tom, že předmětný bonus je poskytován navíc a zadarmo, takže jeho hodnota není obsažena v ceně za poskytnutou službu.

Jak bylo výše uvedeno, argumentace tohoto soudu ve věci manželky stěžovatele je plně aplikovatelná i na nyní posuzovanou kasační stížnost, a není zde žádný skutkový ani právní důvod k odlišnému právnímu posouzení. Ani zde tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Pro úplnost soud konstatuje, že z důvodů věcného vyřízení kasační stížnosti již samostatně nerozhodoval o návrhu na přiznání odkladného účinku.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal naplněným žádný z tvrzených kasačních důvodů, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení 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 22. dubna 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu