



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce věci žalobce Telefónica O2 Czech Republic, a. s., se sídlem Praha 3, Olšanská 55/5, zastoupeného JUDr. Pavlem Dejlem, advokátem v Praze, Jungmannova 24, 110 00 Praha 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2003, čj. FŘ-5735/12c/02, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2004, čj. 8 Ca 81/2003–54,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2004, čj. 8 Ca 81/2003–54, se zrušuje a věc se tomuto soudu vrací k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 9 dne 21. 1. 2002 žalobci za zdaňovací období roku 1999 dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 146 472 900 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 1. 2003, čj. FŘ-5735/12c/02, toto rozhodnutí správního orgánu I. stupně k odvolání žalobce změnil tak, že se žalobci dodatečně vyměřuje daň z příjmů právnických osob ve výši 8 442 350 Kč.

Žalobce rozhodnutí žalovaného napadl žalobou u Městského soudu v Praze, který žalobu rozsudkem ze dne 16. 3. 2004 zamítl.

Žalobce (stěžovatel) rozsudek Městského soudu v Praze napadl kasační stížností. Stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozsudku městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]; tvrdil, že městský soud v odůvodnění rozsudku sice popsal obsah jednotlivých podání účastníků řízení, vlastní skutkové a právní závěry však neuvedl. Vůbec se nevypořádal s rozsáhlou argumentací, pouze bez dalšího přejal právní závěry žalovaného (často téměř doslovně), aniž zdůvodnil, proč se s nimi ztotožňuje, resp. proč se neztotožňuje ani s jedním z argumentů stěžovatele. Neuvedl ani konkrétní zákonná ustanovení, která při svém rozhodování na zjištěný skutkový stav aplikoval. Na podporu svých tvrzení stěžovatel ocitoval judikaturu Ústavního soudu

(např. nálezy č. 34, sv. 3 a č. 120, sv. 12 Sb. ÚS, v nichž Ústavní soud vymezil požadavky na kvalitu odůvodnění rozsudků a popsal důsledky, které nastanou tehdy, jestliže soudy těmto požadavkům nevyhoví) a i Nejvyššího správního soudu (judikát č. 81/2004 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že důvodem pro zrušení rozhodnutí správního orgánu pro nepřezkoumatelnost je situace, kdy není vysvětlen vztah mezi dvěma ustanoveními, jejichž díkce nasvědčuje vzájemnému rozporu). Městský soud podle stěžovatele nevysvětlil vztah mezi ustanoveními § 25 odst. 1 písm. r) a § 24 odst. 2 písm. p) a písm. ch) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Namítl také nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; zpochybnil 1) závěr žalovaného a městského soudu ohledně podstaty nepeněžitě slevy, 2) závěr o údajném zaplacení daně za jiného, 3) závěr, že si žalobce vyžádal odpočet DPH a navíc daň uplatnil do nákladů daně z příjmů, čímž svoji daňovou zátěž převáděl na státní rozpočet a 4) závěr, že se v daném případě jednalo o marketingový program.

Ad 1 (nepeněžitá sleva): Rozpor spatřuje v tom, že žalovaný (a také městský soud) na jedné straně jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uznal náklady stěžovatele na bezplatně poskytnuté mobilní telefony, které byly množstevní nepeněžitou slevou z ceny telekomunikačních služeb, zatímco na druhé straně vyloučil z daňově uznatelných nákladů stěžovatele DPH, kterou stěžovatel z bezplatného plnění odvedl. Postupoval-li by stěžovatel v souladu s názorem žalovaného, obdržel by zákazník sice jako nepeněžitou slevu zboží samo zdarma, ale musel by zaplatit částku odpovídající DPH. Pokud by mu však byla poskytnuta sleva peněžitá ve výši odpovídající ceně zboží včetně DPH, nemusel by platit nic. Tyto závěry stěžovatel považoval za absurdní, neboť poskytnutí slevy ve formě peněžitě i nepeněžitě (obě jsou přípustné) musí mít do jeho nákladů stejný dopad a musí mít stejný dopad i na zákazníka. Je-li tedy daňově uznatelné bezúplatně poskytnuté plnění, musí být daňově uznatelné jako celek, tj. včetně DPH, kterou byl stěžovatel povinen uplatnit a odvést.

K tvrzení žalovaného, že plnění zákazníkům bylo poskytováno na základě dobrovolného rozhodnutí, stěžovatel uvedl, že cílem vztahu, který vznikl účastí zákazníka v programu „Benefit“, bylo získat a udržet věrné zákazníky, tj. zajistit a udržet zdanitelné příjmy. Stěžovatel přitom podle pravidel tohoto programu nebyl oprávněn požadovat po zákaznících, kteří splnili podmínky programu a vzniklo jim právo na plnění od stěžovatele (např. právo na vydání telefonu), jakoukoli úhradu, tedy ani DPH z ceny zboží.

Ad 2 (zaplacení daně za jiného poplatníka): Stěžovatel brojil proti závěru, že v rozporu s § 25 odst. 1 písm. r) zákona o dani z příjmů zahrnul do nákladů daň zaplacenou za jiného poplatníka. Toto ustanovení totiž nelze vůbec použít, neboť zákon ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) nezná pojem „poplatník daně“; citované ustanovení míří jen na případy daní přímých. Podle § 2 odst. 2 písm. e) zákona o DPH je daň na výstupu daní, kterou je plátce povinen uplatnit jako součást ceny za jím uskutečněná zdanitelná plnění. Plátcem DPH je osoba, která je povinna odvést daň zaplacenou osobou, která je k placení daně povinna (osoba, která nese daňové zatížení). Z toho ale nelze dovozovat, že osoba povinná platit DPH je poplatníkem.

V rámci programu „Benefit“ pak zákazník přijal bezúplatně plnění, nebyl povinen za něj zaplatit cenu a nemohl se tedy ani stát osobou povinnou platit DPH. Stěžovatel, který odváděl DPH, tedy neplnil povinnost zákazníka, ale povinnost svoji.

Argumentaci stěžovatel ještě doplnil o výklad § 7 odst. 1, § 9 a § 14 odst. 3 zákona o DPH. Z nich plyne, že plátce je povinen uplatnit DPH i v případě bezúplatně poskytnutého plnění, přičemž základem daně je tzv. cena obvyklá a okamžikem, k němuž má být daň uplatněna, je den uvedený ve smlouvě, nebo okamžik převzetí, případně poskytnutí, a to ten den, který nastane dříve. Zákon ale plátcí nestanoví povinnost DPH vybrat, tzn. že zaplacení DPH osobou povinnou tuto daň platit je z pohledu povinností plátce irelevantní. Není-li pak v podmínkách programu „Benefit“ nikdo, od koho by stěžovatel mohl požadovat úhradu DPH, není ani nikdo, za koho by stěžovatel tuto DPH zaplatil. Podle zákona o DPH bylo odvedení příslušné DPH povinností stěžovatele a tato částka pak byla v souladu s § 24 odst. 2 písm. p) zákona o dani z příjmů uplatněna jako výdaj (náklad) daňově uznatelný, neboť k jejich úhradě byl stěžovatel povinen podle zvláštních zákonů (zde zákon o DPH). I částka odpovídající DPH přitom měla vliv na dosažení, resp. udržení zisku stěžovatele, neboť program „Benefit“ by jistě neměl takový úspěch, pokud by stěžovatel od zákazníků požadoval zaplacení příslušné DPH z jim „bezplatně“ poskytnutého zboží.

Ad 3 (převod daňové zátěže na státní rozpočet): Argument, že si stěžovatel vyžádal odpočet DPH a navíc daň uplatnil do nákladů, čímž svoji daňovou zátěž převáděl na státní rozpočet, stěžovatel označil za účelový, neboť obdobně by mohl být posouzen každý výdaj, který je poplatník oprávněn odečíst si od základu daně; každý takový výdaj totiž ve svém důsledku snižuje daňovou povinnost poplatníka. Takovým výdajem je pak i výdaj dle § 25 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, tj. daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí, apod. Městský soud – stejně jako žalovaný – pak v této souvislosti sice zdůraznil, že si stěžovatel vyžádal odpočet DPH, ale pomlčel o tom, že DPH uplatněnou na výstupu žalovaný správci daně odvedl.

Ad 4 (marketingový program): Neztotožnil-li se žalovaný s tím, že bezplatné poskytování zboží v rámci programu „Benefit“ bylo nepeněžitou slevou z poskytovaných telekomunikačních služeb, ale dospěl k závěru, šlo o dobrovolný marketingový program, pak měl přesto odvedenou DPH uznat jako daňově uznatelný výdaj (náklad), a to na základě analogického použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. u) zákona o daních z příjmů, které se týká reklamních soutěží. V těchto případech platí, že za osobu povinnou uhradit příslušnou DPH ji uhradí osoba, která tuto daňovou povinnost jinak nenese, a tato částka je pak považována za výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitce týkající se nedostatku důvodů rozsudku městského soudu uvedl, že pokud měl městský soud k dispozici tytéž důkazy jako žalovaný a po jejich prostudování dospěl k totožným závěrům jako žalovaný, nelze tvrdit, že pouze převzal jeho stanovisko.

Žalovaný dále trval na tom, že se o žádnou nepeněžitou slevu nejednalo, žalobce o žádné slevě neúčtoval a ani ji neprezentoval v programu „Benefit“. Poskytnutá sleva se totiž účtuje proti výnosům, které jsou o tuto slevu sníženy. Stěžovatel však tržby účtoval do výnosů v plném rozsahu a zákazníkům pak zboží poskytoval zdarma až po řádném uzavření a zaúčtování předchozích obchodů. O tom, že se nemohlo jednat o slevu, svědčí i to, že vystavoval na bezplatné poskytnutí zboží samostatné faktury.

Úvahy stěžovatele o slevě peněžitě by vedly k těžko představitelné situaci, kdy by zákazník odebral a uhradil služby a poté by si za to u stěžovatele vyzvedl finanční hotovost. Žalovaný pak na příkladu dokazoval, že se v daném případě nejedná o slevu, ale o prémii (zboží zdarma navíc). Zdůraznil, že pravidla programu „Benefit“ stěžovatel stanovil sám a měl si být vědom daňových i účetních souvislostí.

Ohledně definice pojmů „plátce, poplatník, osoba povinná platit daň“ a „daň zaplacená za jiného“ žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě, kde bylo také jednoznačně vysvětleno, že osobou povinnou platit daň je konečný příjemce zboží. S názorem, že předmětná DPH je nákladem ve smyslu § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, protože jde o náklad, který ukládá zvláštní právní předpis, žalovaný nesouhlasil. V běžných obchodních vztazích DPH není nákladem, neboť se účtuje rozvahově jako závazek ke státnímu rozpočtu a do základu daně nevstupuje. Platit DPH v daném případě stěžovateli neuložil zákon o DPH, ale rozhodl se pro to sám stěžovatel. Žalovaný odmítl i analogické použití § 24 odst. 2 písm. u) zákona o dani z příjmů, neboť ve výčtu případů, na které toto ustanovení míří a ve kterých může poplatník uplatnit do daňově uznatelných nákladů daň jiného poplatníka, DPH není.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 5. 2. 2001 správce daně (Finanční úřad pro Prahu 9) u stěžovatele zahájil daňovou kontrolu, a to daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1997, 1998 a 1999. Dne 3. 12. 2001 proběhlo ústní jednání, na němž byla projednána zpráva o výsledku provedené daňové kontroly. Jeden z kontrolních závěrů se týkal DPH na výstupu zaúčtované do nákladů stěžovatele. Správce daně konstatoval, že stěžovatel v rámci marketingového programu „Benefit“ svým zákazníkům poskytoval bezplatně (resp. za body získané po protelefonování určitého počtu minut) např. mobilní telefony, příslušenství k mobilním telefonům a tzv. GO sady. Na toto zboží stěžovatel vystavoval zákazníkům faktury, na nichž je uvedena cena zboží a vypočtená DPH; následně je na celkovou cenu (tj. včetně DPH) poskytnuta sleva a zákazníkovi zůstává k úhradě 0 Kč. Tyto faktury stěžovatel zaúčtoval jako výnos z prodeje zboží ve prospěch účtu 604 a účtu 343 – Daň z přidané hodnoty a současně snížil výnosy na vrub účtu 604 a daň z přidané hodnoty na výstupu na vrub nákladů účet č. 518. Správce daně uzavřel, že stěžovatel správně odvedl DPH uplatněnou na vstupu, tu však nelze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj, což stěžovatel učinil a neoprávněně si zvýšil náklady roku 1999 o 11 717 688 Kč.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou tvrzené nepřezkoumatelnosti způsobené nedostatkem důvodů rozhodnutí městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Nebylo by totiž možné zabývat se hmotněprávní argumentací, pokud by přezkoumávané rozhodnutí městského soudu neobstálo po stránce formální.

Stěžovatel se v této souvislosti dovolával již zmíněné judikatury Ústavního soudu, podle níž jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, je povinnost soudů rozsudky odůvodnit zákonem stanoveným způsobem (§ 157 o. s. ř.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Ústavní soud pak vychází z toho (srov. náleží uveřejněný pod č. 120, sv. 12 Sb. ÚS), že stav, kdy rozsudek postrádá náležitosti uvedené v § 157 odst. 2 o. s. ř. a stává se proto nepřezkoumatelným, představuje porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces.

Kladení důrazu na kvalitu písemných vyhotovení rozsudků je patrný také z legislativních změn; lze zejména poukázat na novelu občanského soudního řádu provedenou zákonem 30/2000 Sb., která nově definovala požadavky na odůvodnění rozsudků vydávaných v civilních věcech. Podle § 157 odst. 2 o. s. ř., ve znění citované novely, soud v odůvodnění rozsudku mj. „*stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce*“. Citované ustanovení také výslovně zapovídá „*opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy*“ a nabádá soud k tomu, aby odůvodnění rozsudku bylo přesvědčivé.

Ačkoli soudní řád správní obdobnou úpravu náležitostí odůvodnění rozsudku neobsahuje (v § 54 odst. 2 s. ř. s. se toliko uvádí, že písemné vyhotovení rozsudku musí obsahovat odůvodnění), je nepochybné, že i rozsudky správních soudů musí být odůvodněny tak, aby dávaly dostatečné záruky toho, že nebyly vydány v důsledku libovůle a způsobem porušujícím právo na spravedlivý proces.

Na konkrétní požadavky na odůvodnění rozsudků správních soudů ze pak usoudit nejen se shora označených principů, ale také z již citovaného § 157 odst. 2 o. s. ř., které je s ohledem na § 64 s. ř. s. třeba užít přiměřeně, *mutatis mutandis* s ohledem na speciální povahu řízení před správními soudy a na potřeby soudně správního procesu. Tato specifika budou přitom určující. Nelze v prvé řadě odhlédnout od toho, že správní soudy – na rozdíl od soudů civilních – provádí dokazování v podstatně nižší míře (§ 77 s. ř. s.). Zpravidla vychází z důkazů, které provedl správní orgán, a není neobvyklé, že takto ustavený skutkový stav soud považuje za dostatečný pro další právní úvahy. Tato skutečnost se pak odráží v té části odůvodnění, v níž soud konstatuje, co vyplynulo ze správního spisu, a která supluje tu část rozsudku civilního soudu, v níž civilní soud vysvětluje, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak k němu dospěl.

Druhým výrazným specifíkem soudně správního procesu mající vliv na odůvodnění rozsudků správních soudů je zásada dispoziční a zásada koncentrace řízení vyjádřená v § 71 s. ř. s.; je to žalobce, který ve lhůtě pro podání žaloby označením výroků rozhodnutí, která žalobce napadá, a vymezením žalobních bodů určuje rozsah přezkumu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a tím ve své podstatě i šíří odůvodnění rozsudku.

Podstatnou zvláštností je pak i to, že před samotným řízením před správním soudem byla věc projednána zpravidla dvěma správními instancemi. Byť je soudní řízení správní původní ochranou ve věcech porušených nebo ohrožených subjektivních oprávnění a povinností veřejnoprávního charakteru, nelze bez dalšího zapovědět soudu, aby se ztotožnil se závěry správního orgánu, a to zejména tam, kde je rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené a kde se shodují žalobní námitky s námitkami odvolacími. V takových případech není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.

Konečně je třeba poznamenat, že v dílčích nedostacích odůvodnění rozsudku nelze spatřovat rovnou jeho nepřezkoumatelnost; co do závažnosti tuto vadu řízení soudní řád správní staví na úroveň zmatečnosti řízení. Je-li nepřezkoumatelnost rozhodnutí konstatována, nezkoumá se (je to ostatně pojmově vyloučeno, protože nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jakékoli přezkoumávání rozhodnutí ve vztahu

k hmotněprávním otázkám), zda by tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Proto je nezbytné nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů striktně odlišovat od jiných vad řízení. Za nepřezkoumatelné by tedy mělo být označováno pouze takové rozhodnutí (ať již soudu či správního orgánu), jehož obsah neumožňuje spolehlivě určit, na základě jakých skutečností a úvah bylo rozhodnuto o předmětu řízení. Nepřezkoumatelnost je úzce spjata s konkrétním případem, a proto by neměla být nadměrně zobecňována ani nadužívána.

Z rozsudku Městského soudu v Praze je zřejmé, že tento soud učinil rozsáhlá zjištění ze správního spisu (str. 6 – 8), která ve vztahu ke zjištění a objasnění skutkového stavu věci považoval za dostatečná; sám žádné důkazy neprováděl. Za podstatné ohledně skutkového stavu věci označil to, že stěžovatel nakoupil mobilní telefony, které pak v rámci svého marketingového programu poskytoval bezplatně zákazníkům, přičemž DPH, kterou na tato bezplatná plnění účtoval, pak uplatnil do nákladů daně z příjmů. Městský soud se pak vypořádal s tím, kdo je podle § 3 odst. 1 zákona o DPH osobou povinnou tuto daň platit a jaký je její vztah k plátcí daně. Hodnotil-li ustavený skutkový stav, dospěl k závěru, že DPH i v tomto případě měla zatěžovat konečného zákazníka, nikoli stěžovatele. Městský soud uzavřel, že stěžovatel si musel být vědom toho, že DPH půjde k jeho tíži, pokud bude poskytovat plnění bezplatně; DPH si přitom nemohl zahrnout do svých nákladů, protože nebyla jeho nákladem, ale nákladem konečného zákazníka.

Lze chápat, že stěžovatel v návaznosti na velmi obsáhlou žalobu mohl mít představu o potřebě rozsudečné argumentace obsáhlejší či jinak strukturované; představy stěžovatele o rozsahu odůvodnění se však nemohou stát kritérii nepřezkoumatelnosti. Rozsah žaloby automaticky nemůže předurčovat rozsah odůvodnění rozhodnutí, neboť je třeba vždy respektovat o vysoce individuální charakter jak podání účastníků řízení, tak rozhodnutí soudu. Určitý rozsah (forma) argumentace, který pro jednoho bude zcela dostatečný, přičemž ocení stručnost a přehlednost, může pro jiného být nedostatečný, neboť dává přednost široce pojatému přístupu k problému. Rozhodující je, zda soud v návaznosti na žalobou vymezený rozsah přezkumu správně označí problém a s ním se pak vypořádá.

Odůvodnění městského soudu podle naznačených kritérií Nejvyšší správní soud považuje z hlediska jeho přezkoumatelnosti za dostatečné (aniž by v této fázi hodnotil jeho správnost). Přezkoumatelnosti nebrání skutečnost, že se městský soud zaměřil na samou podstatu věci a nereagoval již výslovně na jednotlivé dílčí připomínky. Argumentace městského soudu je co do formy logická, vnitřně nerozporná a z odůvodnění rozsudku městského soudu je zřejmé, k jakému závěru a proč dospěl. Stěžovatelova námitka ve smyslu stížního důvodu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je tak nedůvodná.

Nejvyšší správní soud se poté zabýval námitkou tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Předmětem sporu je právní posouzení charakteru DPH ve vztahu k nákladům stěžovatele vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. tím, zda lze do těchto nákladů zahrnout i DPH, kterou stěžovatel účtoval, odvedl, ale od svých zákazníků v rámci marketingového programu „Benefit“ nevybral, či nikoli.

Skutkové okolnosti sporné nejsou. Stěžovatel v rámci marketingového programu „Benefit“ svým zákazníkům poskytoval bezplatně (resp. za body získané

po protelefonování určitého počtu minut) např. mobilní telefony, příslušenství k nim, a tzv. GO sady. Na toto zboží stěžovatel vystavoval zákazníkům faktury, na nichž je uvedena cena zboží a vypočtená DPH; následně je na celkovou cenu (tj. včetně DPH) poskytnuta sleva a zákazníkovi zůstává k úhradě 0 Kč. Stěžovatel tedy poskytnuté zboží zatížil DPH a tu pak odvedl. Od svých zákazníků ji však nevybral. Uplatnil ji ale do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Řešení položené právní otázky je Nejvyšší správní soud rozložil do dvou rovin. Nejprve se zabýval tím, zda vůbec (případně jak) mělo být zboží v dané věci DPH zatíženo. Otázka vztahu DPH (odvedené, ale nevybrané) k nákladům stěžovatele pak je rovinou druhou.

Podle § 7 odst. 1 zákona o DPH jsou předmětem této daně *„veškerá zdanitelná plnění za úplaty i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, pokud tento zákon nestanoví jinak.“*

Základní definici zdanitelného plnění obsahuje § 2 odst. 1 zákon o DPH, dle kterého zdanitelným plněním je *„a) dodání zboží a převod nemovitostí, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, b) poskytování služeb uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem, pokud zákon nestanoví jinak.“* Tato definice je dále rozvedena v § 7 citovaného zákona, který jednak stanoví, co se pro účely tohoto zákona za zdanitelné plnění také považuje a co naopak zdanitelným plněním není. Toto ustanovení tak základní definici na jedné straně rozšiřuje, na straně druhé ji zužuje, mj. stanoví [§ 7 odst. 5 písm. c) zákona o DPH], že zdanitelným plněním není *„bezúplatné poskytnutí reklamního a propagačního předmětu, jehož vstupní cena bez daně nepřesahuje 200 Kč, kromě zboží, které je předmětem spotřební daně.“*

Z uvedených definic je zřejmé, že mobilní telefony či příslušenství k nim poskytované zákazníkům stěžovatele, byly dodáním zboží. Šlo tedy o zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 1 zákon o DPH, přičemž na poskytování tohoto zboží nelze vztáhnout výjimku týkající se *„reklamního předmětu“*, ostatně lze důvodně předpokládat, ve většině případů nebyla splněna ani podmínka ceny do 200 Kč.

Základem pro výpočet daně je podle § 14 odst. 1 zákona o DPH *„cena za zdanitelné plnění, která neobsahuje daň, pokud tento zákon nestanoví jinak.“* Podle § 14 odst. 3 citovaného zákona *„není-li cena za zdanitelné plnění určena, je základem daně cena zjištěná podle zvláštního předpisu bez daně.“*

V případě, kdy zákazník stěžovatele v návaznosti na určité množství odebraných služeb (protelefonovaných minut) od stěžovatele obdržel určité zboží zdarma, se jednalo z hlediska zákona o DPH o uskutečnění zdanitelného plnění, jehož cena není určena. U takového zdanitelného plnění byla základem daně cena zjištěná podle zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, tzv. cena obvyklá. Základem této konstrukce je myšlenka, že bezúplatně rozdávané zboží by mělo být v zásadě zatíženo tak vysokou DPH, kterou by toto zboží bylo zatíženo při jeho prodeji.

Vedle poskytování zboží zdarma zákon o DPH počítá výslovně i s poskytováním slev z ceny za zdanitelné plnění, kdy podle § 14 odst. 5 tohoto zákona *„poskytne-li plátce slevu z ceny za zdanitelné plnění, základ daně se sníží o částku této slevy“*. Sleva z ceny tedy vždy mění základ daně i její výši, a nutně musí v takovém případě následovat oprava základu daně ve smyslu § 15 zákona o DPH. Za slevu z ceny tohoto charakteru (slevu snižující základ daně) lze proto považovat jen takovou slevu, která byla poskytnuta při zrušení nebo

vrácení celého zdanitelného plnění či jeho části, při snížení ceny na základě dodacích a jiných podmínek sjednaných u zdanitelných plnění nebo při změně poměru cen za jednotlivá poskytnutá plnění v rámci sjednané ceny za zdanitelná plnění uskutečněné v rámci kompletnosti služeb cestovního ruchu, přičemž tato změna má za následek snížení daňové povinnosti [srov. § 15 odst. 1 písm. a) – c) zákona o DPH]. Z uvedeného vyplývá, že tato sleva musí být vždy navázána na konkrétní zdanitelné plnění, které se již uskutečnilo (plátce nejprve poskytl např. službu za určitých cenových podmínek) a dodatečně došlo k okolnostem (byť předem dohodnutým), které odůvodňují poskytnutí slevy a tedy i opravu základu daně. Prakticky se tato oprava projeví tak, že plátce vystaví daňový dobropis (§ 15 odst. 4 zákona o DPH).

Je jednoznačné, že „sleva“, kterou poskytoval stěžovatel svým zákazníkům v podobě mobilních telefonů (označuje ji jako nepeněžitou slevu), ve smyslu shora uvedeném slevou není, tj. není slevou, kdy se mění cena i základ DPH. Poskytnutá „sleva“ se bezprostředně nevázála na uskutečněná zdanitelná plnění (tj. poskytnuté telekomunikační služby). Nebyla tedy slevou z ceny za tato plnění. (Zajisté není vyloučeno, aby stěžovatel jako poskytovatel telekomunikačních služeb takovou slevu svým zákazníkům poskytoval, např. by mohl za předem stanovených podmínek snížit cenu za protelefonoanou minutu.)

Lze tedy učinit dílčí závěr, že stěžovatel, pokud poskytoval zboží zdarma – ať již jej k tomu vedlo cokoli – poskytoval zdanitelná plnění, která bylo zapotřebí zatížit DPH.

Jinou formou motivací zákazníků jsou pak tzv. bonusy – finanční zvýhodnění, která nemění cenu ani základ DPH již odebraného zboží či služeb; na rozdíl od slevy z ceny nejsou tedy vázány bezprostředně na již odebrané konkrétní zboží či službu. Často jsou vázány na určité množství odebraného zboží (služeb) či např. na délku smluvního vztahu. Rozdíl je rovněž v tom, že pro případ bonusu se nevystavuje daňový dobropis ve smyslu § 15 zákon o DPH, což je důsledkem právě chybějící bezprostřední vazby na konkrétní daňový doklad a zdanitelné plnění.

Bonus – tak jak byl shora vymezen – může být poskytnut několika způsoby, daňové zákony je nikde nevyjmenovávají, stanoví pouze limity v podobě dopadů do jednotlivých daní (ať už do daně z příjmů v podobě uznatelnosti či neuznatelnosti výdaje nebo do DPH v podobě její výše).

V první řadě bude bonusem finanční plnění, které nebude vůbec zdanitelným plněním, neboť peníze nejsou zbožím. Bonusem však bude i prodej zboží za nižší cenu než obvykle, či poskytnutí tohoto zboží zcela zdarma; bonusy tohoto charakteru přitom již budou z pohledu zákona o DPH samostatným zdanitelným plněním. V návaznosti na to, zda bonusem bude prodej zboží či poskytnutí zboží zdarma, bude základem pro výpočet DPH buď cena, za kterou bude zboží poskytnuto (§ 14 odst. 1 zákona o DPH), nebo cena zjištěná podle zvláštního předpisu (§ 14 odst. 3 zákona o DPH).

V souzené věci stěžovatel podmínky svého bonusového programu stanovil tak, že v případě, kdy zákazník odebere určité množství telekomunikačních služeb (protelefonuje určité množství minut), získá nárok na poskytnutí zboží zdarma. Šlo tedy o samostatné zdanitelné plnění, přičemž základem pro výpočet DPH měla být cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu. Pokud pak stěžovatel neobdržel od zákazníka DPH, k jejímuž zaplacení byl zákazník jako konečný spotřebitel povinen, byl nucen ji financovat z vlastních prostředků. Zda se pak tato DPH mohla stát výdajem

vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je předmětem dalších úvah.

S ohledem na argumentaci stěžovatele o tom, že v podmínkách programu „Benefit“ není nikdo, od koho by stěžovatel mohl požadovat úhradu DPH, je na tomto místě třeba ještě poznamenat, že to není stěžovatel, který by byl oprávněn jakkoli (např. pravidly bonusového systému) určovat, od koho lze a od koho nelze požadovat DPH ze zdanitelného plnění, příp. v jaké výši. Tato kritéria může stanovit toliko zákon, a také je stanoví. Určuje co je předmětem daně (zdanitelným plněním) a co není, jak se stanoví základ daně a jaká je v jednotlivých případech její výše. Rovněž stanoví, koho má DPH zatížit, a jak bude vybírána.

Vedle dopadů do DPH má poskytnutý (vyplacený) bonus dopady také do daně z příjmů jeho poskytovatele. Tuto daň sníží, jestliže bonus bude odpovídat požadavkům zákona o dani z příjmů, tj. jestliže půjde o výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Je přitom třeba, aby mezi výdajem a očekávaným příjmem existoval přímý a bezprostřední vztah (věcný i časový); jinak nelze výdaj uznat (k tomu srov. četné publikované rozsudky tohoto soudu, např. č. 264/2004 Sb. NSS). Daň z příjmů proto sníží jen takový bonus, u kterého bude existovat požadované sepětí výdajů na bonus a následných příjmů, nikoli každý bonus. Ustanovení § 24 odst. 1 zákon o dani z příjmů je tedy zákonným limitem pro poskytování bonusů.

Není sporu o tom, že výdaje na bonus (na jeho pořízení), který svým zákazníkům poskytoval stěžovatel v podobě mobilních telefonů, příslušenství k nim a tzv. GO sad v návaznosti na odebrané telekomunikační služby, byly výdaji, které směřovaly k získání nových a udržení si stávajících zákazníků, tedy výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů.

Spor však zůstává ohledně DPH, která byla v souvislosti s poskytnutím bonusu účtována a jako daň na výstupu také odvedena.

Stěžovatel tuto DPH rovněž považuje za daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákon o dani z příjmů; dovolával se mj. analogického použití ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů; program Benefit přirovnával k reklamní soutěži. Zde lze v krátkosti poznamenat, že taková analogie není možná. Pokud jde o reklamní soutěž, tak skutečně platí, že za výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se považuje také daň z příjmů fyzických osob zaplacená plátcem za poplatníka z výhry z reklamních soutěží a slosování [§ 10 odst. 1 písm. h)]. Analogické použití této úpravy na souzenou věc vylučuje již jen ta skutečnost, že zatímco dovolávaná výjimka se vztahuje na daň z příjmů placenou plátcem za poplatníka, v souzeném případě jde o DPH. I proto by byly nadbytečné další úvahy o tom, zda program Benefit nebo byl svou povahou srovnatelný s reklamní soutěží či nikoli.

Žalovaný naopak dospěl k závěru, že postup stěžovatele je v rozporu s § 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení jsou výdajem, které nelze uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou uvedenou v § 24 odst. 2 písm. ch) a u) zákona o dani z příjmů.

Ohledně otázky, zda předmětná DPH byla daní zaplacenou za jiného poplatníka, stěžovatel argumentuje zejména tím, že zákon o DPH pojem poplatník daně nezná, a proto se ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů na tento případ

vztahovat nemůže a týká se pouze daní přímých. Žalovaný se k této otázce setrvale vyjadřuje tak, že osoba, která je povinná platit daň (§ 3 odst. 1 zákon o DPH), je poplatníkem ve smyslu definice uvedené v § 6 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňový řád, d. ř.) a tedy se na tento případ bez dalšího vztahuje ustanovení § 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů.

Definici pojmu plátce daně a poplatník daně obsahuje daňový řád, a to v souvislosti s tím, že poplatníka a plátce daně (a jejich právní nástupce) označuje za daňové subjekty; v § 6 odst. 2 stanoví, že „*poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani*“, a v § 6 odst. 3 stanoví, že „*plátcem daně se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům*“.

S ohledem na § 97 d. ř., který stanoví subsidiaritu daňového řádu vůči ostatním daňovým zákonům, pak naznačené definice na jedné straně nejsou definicemi toliko pro účely daňového řádu, na straně druhé však neplatí bez dalšího v celé oblasti daňového práva. Pokud tedy zvláštní daňový zákon obsahuje vlastní definici poplatníka a plátce daně, platí toto zvláštní vymezení; definice § 6 d. ř. se pak nepoužije. Pokud ale na straně druhé zvláštní daňový zákon příslušné osoby výslovně jako poplatníka či plátce daně neoznačuje (označuje je jinak), nicméně je zřejmé, že příjmy, majetek nebo úkony těchto osob jsou podrobeny dani, resp. že daň vybírají a odvádějí správci daně, pak jde o poplatníky, resp. plátce ve smyslu obecných definic obsažených v § 6 odst. 2 a 3 d. ř.

Vedle toho je třeba zdůraznit, že pojmy „poplatník“ a „plátce daně“ (stejně jako z hlediska § 6 odst. 1 daňového řádu jim nadřazený pojem „daňový subjekt“) jsou pojmy hmotného práva, proto plátcem a poplatníkem daně může být toliko ten, komu daňové zákony (případně daňový řád) ukládají hmotná práva a povinnosti. Právě tato kritéria je třeba aplikovat na tzv. osoby, které jsou „povinny platit daň“, tj. pojem, s nímž operuje zákon o DPH, který tyto osoby v § 3 odst. 1 vymezuje jako „*v tuzemsku osoby, v jejichž prospěch je zdanitelné plnění uskutečňováno, a při dovozu zboží osoby, jimž má být propuštěno zboží, pokud zákon nestanoví jinak*“.

Pojem „poplatník“ zákon o DPH nepoužívá a nezná jej; proto je třeba se zabývat tím, zda s ohledem na charakter definice obsažené v § 6 odst. 2 d. ř. tato definice nedopadá právě na osobu ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o DPH. Z formálního hlediska by bylo možné na tuto otázku odpovědět kladně (zákon o DPH vlastní definici poplatníka neobsahuje, a proto lze použít definici obecnou). Z pohledu kritéria hmotných práv ale nelze než odpovědět záporně. Osoba, která je povinna platit daň, totiž žádné povinnosti (ani práva) nemá, zákon o DPH jí přímo ani nepřímo nic neukládá. Nemůže se proto jednat o daňový subjekt ve smyslu § 6 odst. 1 daňového řádu, a ani o poplatníka ve smyslu § 6 odst. 2 d. ř.

Odlíšná sofistikovaná terminologie je tedy záměrem, který má vyjádřit právě to, že na tuto osobu sice DPH dopadá ekonomicky (nese daňové zatížení), ale současně s tímto jejím postavením nejsou spojena žádná veřejnoprávní práva, povinnosti ani odpovědnost pro případ, že tato osoba (např. v postavení příjemce služby) příslušnou DPH nezaplatí nebo ji zaplatí v nesprávné výši. Pro takový případ vznikne pouze o soukromoprávní vztah mezi touto osobou a plátcem; plátce je totiž pod svou majetkovou odpovědností povinen DPH odvést vždy ve správné výši, bez ohledu na to, zda ji ve správné výši, resp. vůbec vybral. Odvést DPH na výstupu je tedy výlučně

povinností plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, a nemůže být daní zaplacenou za jiného poplatníka.

Osoba, která je povinna platit daň, spotřebitel (DPH je daní ze spotřeby), je oproti pojmu poplatník pojmem daleko širším; úvaha žalovaného, že osoba, která je povinna platit daň, je poplatníkem ve smyslu definice obsažené v § 6 odst. 2 daňového řádu, není správná. Žalovaný, který na základě této úvahy použil výluku obsaženou v § 25 odst. 1 písm. r) zákona o daních z příjmů a vyloučil zaplacenou DPH z nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů, postupoval nesprávně. Městský soud, který se s jeho postupem a závěry ztotožnil, proto nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Pro úplnost Nejvyšší správní soud potvrzuje závěr stěžovatele o účelovosti argumentu o převodu daňové zátěže na státní rozpočet. Každý výdaj, který je odečten od příjmů, snižuje daňovou povinnost poplatníka, a tedy snižuje i příjmy státního rozpočtu. Je proto vždy rozhodující, zda odečtený výdaj je výdajem, který uznává zákon o daních z příjmů. Je-li tomu tak, je i snížení příjmů státního rozpočtu v souladu se zákonem, není-li tomu tak, jde o neoprávněné snižování příjmů státního rozpočtu. Zde ostatně ani nejde o samostatně použitelný argument, z něhož by bylo možné vytěžit nějaké závěry. Jde spíše o jeden z důsledků úvah o oprávněnosti daňových výdajů.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto dalším řízení je Městský soud v Praze vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí. V novém rozsudku rozhodne v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. i o nákladech řízení o kasačních stížnostech.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. prosince 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu