



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **P. P. H.**, akciová společnost, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, Brno, Příkop 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 4. 7. 2005, č. j. 31 Ca 244/2004 – 164,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 1075 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 4. 7. 2005 vydal Krajský soud pod č. j. 31 Ca 244/2004-164 rozsudek v řízení, jež bylo zahájeno žalobou společnosti P. P. H., akciová společnost (dále „žalobkyně“). Ta se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále „žalovaný“) ze dne 17. 8. 2004, č. j. 1415/120/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003, č. j. 189959/03/248912/7666. Tento dodatečný platební výměr stanovil

žalobkyni na základě daňové kontroly dodatečně k úhradě na dani z příjmů právnických osob částku celkem 3 943 200 Kč. Podle odůvodnění tohoto rozhodnutí mj. žalobkyně zahrnuje do daňových výdajů soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč a náklady právního zastoupení ve výši 48 375 Kč. Předmětem sporu jsou právě tyto dvě nákladové položky.

Krajský soud v Hradci Králové v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. srpna 2004, č. j. 1415/120/2004 toto rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil k dalšímu řízení.

Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do platebního výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003, č. j. 189959/03/248912/7666, kterým jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 3 943 200 Kč.

V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně zahrnuje do daňových nákladů soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč a odměnu za zastupování ve výši 48 375 Kč, které vznikly v souvislosti se soudním řízením ohledně směnečných platebních rozkazů. Dále popsal průběh a důvod tohoto soudního řízení, kdy se žalobkyně stala směnečným rukojmím za směnečného dlužníka společnost F., a. s., když dne 25. a 26. 1. 1996 byly vystaveny směnky směnečným dlužníkem jako zajišťovací prostředek pohledávek vzniklých na základě smluv o půjčkách poskytnutých společností S. C., a. s., společností F., a. s. Směnečný dlužník svůj závazek nesplnil, tudíž společnost S. C., a. s., jako věřitel, uplatnila svůj nárok prostřednictvím soudu, který vydal směnečné platební rozkazy. Žalobkyně tyto směnečné platební rozkazy napadla odvoláním, soud však uplatněné námitky neuznal a platnost směnečných platebních rozkazů potvrdil.

Na výzvu žalovaného k prokázání skutečnosti, že soudní náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobkyně odkázala na rozsudek Okresního soudu v Pardubicích sp. zn. 2 T 193/98, kterým soud obžalované členy statutárního orgánu žalované zprostil obžaloby z trestného činu porušení povinnosti při správě cizího majetku. Žalobkyně totiž podala na své bývalé statutární zástupce žalobu pro trestný čin porušování povinnosti při správě cizího majetku, když tito členové avalovali ve prospěch směnečníka F., a. s., dvě směnky cizí, každou na částku 30 mil. Kč, aniž před provedením tohoto úkonu měli dostatečně zjištěnou jeho bonitu a pro žalobkyni z toho nevyplývaly žádné reálné a fakty podložené ekonomické či provozní výhody. Z uvedeného rozsudku vyplynulo, že avale smenek nedošlo ke způsobení škody ani k porušení zákonem uložených povinností a dle názoru soudu k trestnému činu nejen nedošlo, ale obžalovaní se snažili zajistit zakázky pro žalobkyni zamýšlené výstavbě obchodního centra v O. Žalobkyně dále uvedla, že z odůvodnění rozsudku vyplynulo i jednoznačné vyjádření předsedy představenstva společnosti F., a. s., (ing. S.), že ručení ze strany žalobce nebylo podmínkou pro uzavření smlouvy o budoucí smlouvě, jejímž předmětem byla dohoda o exkluzivním dodavateli zakázky za 200 mil. Kč, ačkoliv žalobce zřejmě považovala avalaci smenek za určitou pojistku, že zakázka nebude zadána jiné společnosti.

Dle žalovaného v trestním rozsudku uvedené názory na motivaci členů statutárního orgánu žalobkyně k podpisu smenek nelze považovat za důkaz příčinné souvislosti se zdanitelnými příjmy a žádné jiné důkazní prostředky prokazující souvislost mezi ručením za směnky a získáním zakázek žalobkyně nepředložila. Ani skutečnost, že postup statutárních

orgánů žalobkyně při podpisu směnek nebyl shledán trestným činem dle názoru žalovaného není důkazem o vynaložení nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud žalobkyně uvedla, že soudní poplatky 2 mil. Kč byly zaplacený v souladu se zákonem č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“) a že jejich zaplacením se snažila odvrátit nebezpečí úhrady směnečné sumy, pak ani tento záměr nepovažoval žalovaný za důkaz svědčící daňové uznatelnosti. Riskantní nebo chybné rozhodnutí statutárního orgánu pak dle žalovaného rovněž nelze hodnotit ani jako škodu dle ustanovení § 24 odst. 2 písm. l) zákona o daních z příjmů.

Žalovaný s odkazem na ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uzavřel, že žalobkyně svou důkazní povinnost nesplnila, když neprokázala, že jí uplatněné náklady soudního řízení byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, protože ani skutečnost, že soudní poplatky byly zaúčtovány na základě výzvy dle zákona o soudních poplatcích, není důkazem, že byly vynaloženy také ve smyslu zákona o daních z příjmů jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto výdaje nelze dle žalovaného hodnotit ani podle ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů jako výdaje, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů, neboť toto ustanovení nečiní daňově uznatelným výdajem jakékoliv nároky upravené zákony, ale musí splňovat oba zákonné předpoklady dle ustanovení § 24 odst. 1 cit. zákona, tj. prokázání vynaložení výdaje a prokázání příčinné souvislosti mezi takto vynaloženým výdajem a zdanitelným příjmem.

Žalobkyně se v prvostupňovém řízení domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Postup žalovaného shledala žalobkyně nezákonným z důvodu nesprávného výkladu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zdůraznila, že z uvedeného ustanovení nelze vyvozovat, že zdanitelné příjmy musí být fakticky dosaženy, zajištěny a udrženy, nýbrž že výdaje musí být vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovanému vytyká, že zmíněné ustanovení vyložila vůči žalobkyni restriktivně, bez přihlídnutí k jeho smyslu a účelu a požadovala prokázat vynaložení nákladů na fakticky dosažené, zajištěné a udržené zdanitelné příjmy. Žalobkyně měla zato, že zaplacením soudního poplatku v souladu se zákonem o soudních poplatcích, čímž se snažila odvrátit nebezpečí úhrady směnečné sumy, se tak snažila udržet zdanitelné příjmy, protože nechtěla příjmy snižovat o hrozící nebezpečí úhrady směnečné sumy. K tomu odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 438/01, rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 44/2003 a k otázce ústavně konformní interpretace sporného ustanovení pak i na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Žalobkyně dále poukázala na ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, které připouští uznat za daňově uznatelné náklady jakékoliv výdaje (náklady), k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních předpisů. Odůvodnění žalovaného týkající se této části jeho rozhodnutí o tom, že soudní poplatky nejsou daňově uznatelnými výdaji, považuje za nesrozumitelné, a proto za nepřezkoumatelné. Žalobkyně poukázala i na ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, přičemž má zato, že za poplatky, které lze dle zmíněného ustanovení považovat za daňově uznatelné náklady, je možno považovat poplatky soudní, když ze žádných ustanovení tohoto zákona (zejména ustanovení § 25 cit. zákona) nevyplývá, že by tomu mělo být jinak. Na podporu svého tvrzení pak žalobkyně odkázala i na Pokyn č. D-190.

Žalobkyně dále označila rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 11. 2003 (dodatečný platební výměr na daň z příjmů) za neplatné z důvodu chybějících základních a ostatních základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu z důvodu chybějících údajů o doměřeném rozdílu na daňovém základu, když údaje o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně a nově stanoveným základem daně, jakož i původně vypočtený základ daně žalobcem v daňovém přiznání, rozhodnutí neobsahuje, takže se proti němu ani nemohla ve smyslu ustanovení § 46 odst. 8 daňového řádu odvolat. Pokud pak jde o částku, která má být zaplacená, ta ve výroku uvedeného rozhodnutí není vůbec vyčíslena, ačkoliv tak ukládá ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

Žalobkyně má zato, že zmíněný dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Pardubicích je neplatný i z důvodu nesplnění požadavku na uvedení data podpisu rozhodnutí, dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu, když je uvedeno datum pouze v záhlaví rozhodnutí, což je dle žalobkyně datum, kdy pracovnice správce daně toto rozhodnutí sepsala a nikoliv, kdy rozhodnutí bylo skutečně podepsáno ředitelem finančního úřadu. Ve výroku zmíněného rozhodnutí pak dle žalobkyně chybí i uvedení hmotně právního ustanovení zákona o daních z příjmů, podle kterého bylo rozhodováno, a stejnou vadou trpí i samotné rozhodnutí žalovaného, ve kterém pak chybí i uvedení procesně právního ustanovení daňového řádu, podle kterého bylo rozhodováno. Uvedení konkrétního ustanovení tedy ve výroku obou rozhodnutí chybí, proto postrádají základní náležitost rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu a jsou i z tohoto důvodu dle žalobkyně neplatná. Na podporu svých procesních námitek pak žalobkyně odkázala rovněž na judikaturu Ústavního soudu i soudů krajských.

Žalobkyně v doplnění žaloby dále nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že neunesla svou důkazní povinnost, přestože byla v protokolu ze dne 11. 9. 2003 a výzvou správce daně ze dne 26. 9. 2003 vyzvána k předložení důkazních prostředků. Dle žalobkyně z obsahu zmíněného protokolu však nevyplývá, že by k tomu byla skutečně vyzvána. V případě výzvy byla sice vyzvána k prokázání, že náklady na zaplacené soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, avšak o nákladech za právní služby se ve výzvě správce daně vůbec nezmiňuje. Předmětná výzva je pak dle názoru žalobkyně současně neplatná, protože správce daně v ní odkázal na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) a ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, avšak z jejího obsahu je zřejmé, že podle těchto ustanovení nepostupoval. Správce daně pak opomněl ve výzvě i uvést pochybnosti, které měl o úplnosti, správnosti nebo pravdivosti žalobkyní předložených účetních dokladů, proto je dle žalované výzva neplatná i z důvodu chybějící podstatné části výroku, která musí být obsahem rozhodnutí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Výzva je neplatná dle žalobkyně i z důvodu neuvedení procesně právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, v jejím výroku, když daňový procesní předpis je správcem daně uveden pouze v označení výzvy, což žalobkyně považuje z hlediska ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu za nedostatečné.

Žalobkyně závěrem namítla, že ani správce daně prvního stupně ani žalovaný se nezabýval požadavkem žalobkyně snížit dodatečně zvýšený základ daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2001 o daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2000. K tomu poukázala na ustanovení § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu, přičemž je toho názoru, že nic nebránilo tomu, aby správce daně při stanovení základu daně za zdaňovací období 2001 zohlednil daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2000 ve výši

5 308 885 Kč, když tento požadavek sdělila žalobkyně správci daně již ve své odpovědi ze 29. 9. 2003 na jeho výzvu ze dne 12. 9. 2003. Uplatnění daňové ztráty bylo dle žalobkyně v tomto případě okolností zjištěnou při daňové kontrole, protože žalobkyně svůj požadavek vnesla ještě v průběhu daňové kontroly.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví pro možnost zahrnutí konkrétního výdaje do výdajů daňově uznatelných dva zákonné předpoklady, přičemž oba jsou rovnocenné a kumulativní, proto pouze při naplnění obou vzniká právní nárok na odečtení výdaje od základu daně. Žalobkyně však neprokázala, že byla splněna podmínka, že předmětné náklady soudního řízení sloužily zdanitelným příjmům. Dále k žalobním námitkám uvedla, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů nečiní daňově uznatelným výdajem jakékoliv nároky upravené zákony, nýbrž směřuje do konkrétní úpravy povinných úhrad podle zvláštních zákonů. Současně obecně platí, že musí být dodržena podmínka, že takové výdaje sloužily dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovaný setrval na názoru, že výdaje související s povinností žalované platit z titulu ručení za cizí subjekt, nelze považovat za výdaje daňové.

Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou neplatnosti dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Pardubicích, neboť částka, která byla dodatečně vyměřena je dle jeho názoru uvedena v úvodní části napadeného rozhodnutí, a rozhodnutí obsahuje i všechny zákonem požadované údaje, pokud jde o námitku o chybějících údajích vztahujících se k doměřeném rozdílu na daňovém základu a částce, která má být zaplacená. Žalovaný nesouhlasil ani s názorem, že v rozhodnutí chybí datum podpisu rozhodnutí, když zákon požaduje jedno datum, které je současně datem podpisu rozhodnutí i dnem jeho vydání. Dle žalovaného není napadené rozhodnutí neplatné ani proto, že by v jeho výroku chybělo uvedení ustanovení zákona o daních z příjmů, když správce daně je povinen v rozhodnutí uvést výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno a nikoliv jednotlivá ustanovení.

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně znovu vytkla správci daně prvního stupně i žalovanému, že se zabývali tím, zda sporné výdaje byly vynaloženy na získání zdanitelných příjmů a nezabývali se tím, zda tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný nesprávně interpretuje demonstrativní výčet nákladů uvedených v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, když považuje za daňově uznatelné náklady pouze tehdy, bude-li vedle podmínek vyslovených v odstavci druhém tohoto ustanovení splněna i podmínka vyslovená v odstavci prvním tohoto ustanovení. Dle žalobkyně však § 24 cit. zákona vymezuje v odstavci prvním náklady, které lze jednoznačně přiřadit ke zdanitelným příjmům a v odstavci druhém pak jsou definovány náklady, které nemají jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 583/03 trvala žalobkyně na tom, že výrok rozhodnutí - dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 19. 11. 2003 skutečně neobsahuje vyčíslení částky, která má být zaplacená, když tato částka se nachází až za výrokiem předmětného rozhodnutí. Stejně tak trvala žalobkyně na tom, že rozhodnutí je neplatné i z důvodu chybějícího údaje o doměřeném rozdílu na daňovém základu, když rozhodnutí krajských soudů, na které odkazoval žalovaný, byla následně zrušena.

V doplnění repliky žalobkyně opětovně zdůraznila, že pro uznání výdajů vyjmenovaných v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nemusí být splněna podmínka vyjádřená v ustanovení § 24 odst. 1 cit. zákona. Tvrdí-li žalovaný, že výdaje

za soudní poplatky musí sloužit dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je dle žalobkyně takové tvrzení nesprávné. Na podporu svého tvrzení odkázala na příložené rozsudky krajských soudů a Nejvyššího správního soudu.

Při jednání před soudem zástupce žalobkyně odkázal na žalobu, její doplnění, repliku na vyjádření žalovaného a doplnění této repliky. Uvedl, že žalobkyně zastává odlišný názor na výklad ustanovení § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Zdůraznil, že zaplacené soudní poplatky a další náklady a jejich uznání do výdajů odůvodňuje ustanovení § 24 odst. 2 cit. zákona a je přesvědčen, že tyto výdaje je možné uplatnit bez ohledu na splnění podmínek uvedených v odstavci prvním cit. ustanovení. Pokud jde o uplatněné procesní námitky, poukázal zástupce žalobkyně zejména na nedostatek některých základních náležitostí dodatečného platebního výměru, který předcházel napadenému rozhodnutí. K tomu odkázal na předložená rozhodnutí Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. K námitkám žalobkyně, které nebyly uplatněny v odvolání žalovaný uvedl, že dle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu bylo povinností žalovaného se jimi zabývat. Odkázal i na ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) s tím, že je přesvědčen, že žalovaným i správcem daně byla porušena ustanovení týkající se řízení takovým způsobem, že samotné rozhodnutí ve věci by mohlo být nezákonné.

Žalovaný před krajským soudem k námitkám, které žalobkyně uvedla v doplnění žaloby a v replikách k vyjádření, uvedl, že některé z nich nebyly uplatněny v odvolání a není je proto možno projednat a v řízení před soudem k nim přihlížet.

Krajský soud shledal žalobu částečně důvodnou. Konstatoval, že ohledně skutkových zjištění nebylo mezi účastníky sporu. Spornou byla však zejména otázka výkladu ustanovení § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů a jeho aplikace na žalovanou uplatněné výdaje.

Dále soud konstatoval: dle ustanovení § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odečtou pro zjištění základu daně ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňově uznatelnými výdaji (náklady) dle tohoto ustanovení se tedy rozumí veškeré výdaje (náklady), které mají bezprostřední souvislost s příslušnými výnosy poplatníka a lze je k nim jednoznačně přiřadit, přičemž mezi těmito výdaji (náklady) a výnosy musí existovat věcná shoda. Musí být tedy zřejmé, jaké konkrétní příjmy byly nebo měly být jejich vynaložením skutečně získány. Ze znění odstavce druhého citovaného ustanovení vyplývá, že cit.: „výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také“ další výdaje v odstavci prvním neuvedené. Tento odstavec tedy vymezuje náklady, které se považují za daňově uznatelné, ačkoliv nemají jednoznačnou souvislost s konkrétními výnosy poplatníka.

V případě zaplacených soudních poplatků šlo o výdaj, který je nutno podřadit pod ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení za výdaj považuje také zaplacenou daň z nemovitostí, zaplacenou daň z převodu nemovitostí, a to i v případě, bude-li zaplacená ručitelem za původního vlastníka a zaplacené poplatky vztahující se k činnosti, z nichž příjmy podléhají dani, dále silniční daň, jakož i další daně s výjimkou uvedenou v § 25 (v tomto směru není mezi účastníky rozpor). Je však důvodná námitka žalobkyně, uvádí krajský soud v napadeném rozhodnutí, že žalovaný nesprávně interpretoval ust. § 24 odst. 1 ve vztahu k odst. 2 cit. zákona, když u tohoto výdaje požadoval současně i splnění podmínek uvedených v odstavci prvním citovaného ustanovení, tzn. prokázání, že tento výdaj sloužil dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak je uvedeno shora, přestože se náklady uplatněné dle odstavce druhého obecně nemohou netýkat podnikání

žalobkyně, vzhledem k jeho formulaci však bezprostředně nevedou k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tak, jako náklady dle odstavce prvního. Proto byl požadavek správce daně na prokázání, že žalobkyni uplatněné náklady za soudní poplatky byly vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nesprávný a jeho hodnocení v tomto směru nezákonné, rozhodl krajský soud.

Naproti tomu náklady právní služby jsou dle názoru soudu výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a žalovaný měl ohledně nich zkoumat, jaké právní služby byly žalobkyni poskytnuty (konzultace, nastudování věci, apod.), přičemž pokud taková služba poskytnuta byla, bylo by možné bezpochyby sporovat výši úhrady za ni, pokud by neodpovídala standardu při poskytování takových služeb. Je nutno konstatovat, že poskytování právních služeb obecně pak nelze ani spojovat s výsledkem případného soudního řízení. Ze správního spisu však nevyplývá, že by se žalovaný v tomto směru náklady právní služby zabýval, přičemž ani ve výzvě č. j. 198393/03/228540/2177 ze dne 26. 9. 2003 či protokolu ze dne 11. 9. 2003, o kterých se sám v odůvodnění napadeného rozhodnutí zmiňuje, nevyzval žalobkyni k doložení relevantních skutečností týkajících se této služby. Je nutno dodat, že krajský soud nepovažuje předmětnou výzvu jinak za neplatnou, přičemž má zato, že je třeba vždy se zabývat obsahem výzev správce daně a nikoliv pouze jejich označením a odkazem na konkrétní ustanovení daňového řádu.

Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně o neplatnosti platebního výměru z důvodu absence základních náležitosti. Pokud jde o namítanou neplatnost platebního výměru z důvodu chybějícího údaje o doměřeném rozdílu na daňovém základě, z platebního výměru je zřejmé, že pod jeho bodem 2 je sice uveden pouze nově stanovený základ daně, avšak s výslovným odkazem na zprávu o daňové kontrole ze dne 10. 11. 2003, ve které je uveden jak původní, tak nově stanovený základ daně i rozdíl mezi nimi. Ze správního spisu pak vyplývá, že žalobkyně byla se zprávou seznámena. Na platebním výměru je dále uvedena poslední známá daňová povinnost (ta byla v posuzovaném případě 0 Kč) a nově stanovená daň. Rozdíl na dani je tedy zřejmý, proto je i zřejmá část podléhající event. výkonu rozhodnutí. Neuvedení údaje o doměřeném rozdílu na základu daně na platebním výměru proto nemůže v posuzovaném případě dle názoru soudu činit platební výměr nesrozumitelným a neurčitým a tím ani založit jeho neplatnost, resp. nulitu. V této souvislosti lze dodat, že žalobkyni zmíněný náleží Ústavního soudu se netýkal obdobné situace, když šlo o dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty, kterými byly doměřeny daně za několik zdaňovacích období a rozpis doměřené daně byl uveden na dalších listech připojených ke správnímu rozhodnutí.

Jak je dále zřejmé z předmětného platebního výměru, na počátku jeho výroku je uvedena částka, která byla žalobkyni dodatečně vyměřena, dále je uvedena původní známá daňová povinnost 0 Kč. Je proto zcela nepochybné, jakou částku měla žalobkyně zaplatit, jinými slovy, že celá částka uvedená ve výroku je ta, která má být zaplacená. Soud proto považuje samotné uvedení lhůty k plnění „dodatečně vyměřené daně“, která je takto označena a současně vyčíslena ve výroku platebního výměru, za postačující, jednoznačné a zcela srozumitelné.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce neplatnosti platebního výměru z důvodu neuvedení hmotně právního ustanovení a ze stejného důvodu i neplatnosti napadeného rozhodnutí, přičemž jemu je navíc vytýkána i absence uvedení ustanovení procesně právního předpisu. Ve smyslu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu je základní náležitostí rozhodnutí i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno.

Z uvedeného vyplývá, že zákon nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Ve výroku předmětného platebního výměru je uveden zákon č. 586/1992 Sb. (tedy hmotně právní předpis) a v napadeném rozhodnutí jak zákon č. 586/1992 Sb. (hmotně právní předpis), tak zákon č. 337/1992 Sb. (tj. procesně právní předpis), dle kterých bylo rozhodováno. Neuvedení konkrétního ustanovení proto nemůže být důvodem neplatnosti, resp. nicotnosti daňového rozhodnutí.

Rovněž není dle názoru soudu důvod pro zpochybnění, že datum uvedené v záhlaví napadeného rozhodnutí je datem jeho podpisu. Podle ustanovení § 32 odst. 2 písm. a) daňového řádu, patří datum podpisu, které je dnem vydání rozhodnutí, základní náležitosti rozhodnutí. Zákon výslovně nepředepisuje, na kterém místě rozhodnutí musí být datum uvedeno. Z povahy věci je přitom zřejmé, že rozhodnutí může obsahovat i datum jediné - datum podpisu, které je zároveň dnem vydání rozhodnutí. Předmětný platební výměr datum obsahoval, přičemž je vzhledem k relevantním okolnostem (zejména doručení rozhodnutí příjemci) namísto bez dalšího vycházet z toho, že toto datum představuje jak datum podpisu, tak datum vydání rozhodnutí. Důvod ke zpochybnění takového předpokladu by musel být podepřen zásadními indiciemi, jejichž opodstatněnost by se teprve následně prokazovala.

Krajský soud se nezabýval námitkou žalobkyně směřující k jejímu požadavku na snížení základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 o daňovou ztrátu vzniklou a vyměřenou za zdaňovací období roku 2000. Ve smyslu zásad soudního přezkumu dle s. ř. s. se soud nemůže zabývat námitkami, které nebyly uplatněny v rámci řádného opravného prostředku. Z obsahu podaného odvolání je zřejmé, že takovou námitku neobsahovalo a v návaznosti na to pak ani předložený správní spis neobsahuje k této námitce příslušné podklady.

Žalovaný podal proti tomuto rozhodnutí soudu kasační stížnost, a to podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Tu odůvodnil následovně:

Napadaný rozsudek soudu obsahuje nesprávné posouzení právní otázky. To se týká problematiky vztahu ustanovení § 24 odst. 1 a ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů znění platném pro zdaňovací období roku 2001.

Ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zní: *„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“.*

Ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů zní: *„Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také“* a následuje výčet těchto výdajů (nákladů).

Z dikce citovaného ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje (náklady) podle odstavce 1 § 24 zákona o daních z příjmů, tedy za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů prokázané

poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, se považují dále uvedené konkrétní výdaje (náklady). Ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů tak pouze dále rozvádí obecné vymezení obsažené v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o demonstrativní (nikoli úplný) výčet konkrétních výdajů (nákladů), které při splnění podmínek ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou daňově relevantní. I pro výdaje (náklady) konkrétně vyjmenované v ustanovení § 24 odst. 2 tak platí, že je musí poplatník prokazovat a musí se jednat o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Výklad Krajského soudu v Hradci Králové odporuje podle žalovaného základní filosofii konstrukce daňového základu, který vzniká porovnáním dani podléhajících příjmů s výdaji (náklady) vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení. Daňově relevantním výdajem (nákladem) by tak byl jakýkoliv z vyjmenovaných v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů bez ohledu na to, zda jej poplatník prokázal (podmínka obsažená v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) a bez ohledu zda sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (podmínka obsažená v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Daňovým výdajem (nákladem) by tak například byla daň z nemovitostí zaplacená za jiného poplatníka, neboť ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů krom zaplacení této daně žádné další podmínky nestanoví.

V daném případě se jednalo o situaci, kdy statutární orgán daňového subjektu avaloval směnku. Za směnečné ručitelství nebyla sjednána, ani poskytnuta žádná odměna. Směnečný dlužník směnku neuhradil a směnečný věřitel požádal o splnění dluhu daňový subjekt, který byl směnečným ručitelem. V následném soudním sporu byl daňový subjekt neúspěšný a jako směnečný ručitel byl povinen uhradit směnečný dluh namísto směnečného dlužníka. Výdaje (náklady) ve formě uhrazených soudních poplatků a právních služeb v rámci soudního sporu o směnečné ručitelství jsou výdaji (náklady) podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, nespĺňují však všechny podmínky stanovené pro daňovou znatelnost v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť nebyly vynaloženy v souvislosti s dosahováním, zajišťováním a udržováním zdanitelných příjmů.

Na tomto základě navrhnul žalovaný, aby Nejvyšší správní soud v Brně ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 244/2004-164 ze dne 4. 7. 2005 a věc vrátil k dalšímu řízení.

Ve svém vyjádření žalobkyně uvedla, že žalovaný rozporuje výdaje vynaložené žalobcem za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč, přičemž výdaje vynaložené žalobkyní za právní služby ve výši 48 375 Kč ponechává stranou. Z toho vyplývá, že žalovaný se ztotožňuje s názorem Krajského soudu v Hradci Králové uvedeného na str. 7 rozsudku č. j. 31 Ca 244/2004 - 164 ze dne 4. 7. 2005, kde Krajský soud uznal i námitku žalobkyně uvedenou v doplnění žaloby ze dne 17. 10. 2004 (doplnění bylo podáno ve lhůtě uvedené v ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s.) týkající se toho, že protokolem o ústním jednání Finančního úřadu v Pardubicích č. j. 171148/03/228540/2177 ze dne 11. 9. 2003 ani výzvou Finančního úřadu v Pardubicích č. j. 198393/03/228540/2177 ze dne 26. 9. 2003 nebyla žalobkyně vyzvána k prokázání toho, že náklady vynaložené žalobcem za právní služby ve výši 48 375 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Jestliže i tato skutečnost byla důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 1415/120/2004 ze dne 17. 8. 2004 (ze str. 7 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Ca 244/2004 - 164 ze dne 4. 7. 2005 se podává, že ano), pak i při akceptování námítky

žalovaného uvedené v jeho kasační stížnosti týkající se výdajů vynaložených žalobkyní za soudní poplatky 2 000 000 Kč, je třeba dojít k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět, poněvadž závěr Krajského soudu v Hradci Králové o zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 1415/120/2004 ze dne 17. 8. 2004 byl správný.

Stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje výdaje vynaložené žalobkyní za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč a uvádí, že tyto výdaje lze zahrnout do daňově uznatelných nákladů při splnění podmínky, že tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K tomu žalobkyně uvádí, že žalovaný nemůže zkoumat pouze tolik, zda výdaje žalobkyně vynaložené za soudní poplatky byly vydány na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj., zda takto vynaložené výdaje se reálně projeví ve zdanitelných příjmech žalované.

Dále žalobkyně uvádí, že jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích sp. zn. 2 Afs 44/2003 ze dne 1. 4. 2004 a sp. zn. 2 Afs 45/2003 ze dne 31. 8. 2004, za daňově uznatelné náklady lze považovat takové výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, to jest i za situace, kdy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů reálně nedošlo, ale došlo pouze k tomu, že účelem vynaložení výdajů bylo dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalovanému je proto třeba vytknout, že se zabýval pouze tím, zda výdaje žalobkyně za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč byly vynaloženy na získání zdanitelných příjmů, a nezabýval se tím, zda tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V řízení před žalovaným pak žalobkyně namítala, že se snažila odvrátit nebezpečí úhrady směnečné sumy a vynaložení těchto výdajů bylo za účelem zajištění a udržení zdanitelných příjmů, poněvadž nechtěla zdanitelné příjmy snižovat o úhradu směnečné sumy, tedy že účelem vynaložení těchto výdajů bylo neplatit směnečnou sumu. Žalovaný však trval na svém stanovisku, že žalobkyně neprokázala, že vynaložení výdajů za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč jí přineslo zdanitelných příjmů, a nezabýval se vůbec tím, za jakým účelem žalovaná tyto výdaje vynaložila, přesněji řečeno, že tyto výdaje vynaložila za účelem zajištění a udržení zdanitelných příjmů spočívajících v neplacení směnečné sumy, tedy že žalobkyně nechtěla zdanitelné příjmy snižovat o úhradu směnečné sumy, a tím si chtěla zdanitelné příjmy zajistit a udržet si je.

Žalobkyně dále ve svém vyjádření cituje, že žalovaný v kasační stížnosti dále uvádí, že tyto výdaje, které jsou podřaditelné pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, lze za daňově uznatelné náklady považovat, pokud byla splněna podmínka uvedená v ustanovení § 24 odst. 1 tohoto zákona. Poněvadž žalobkyně neprokázala, že soudní poplatky sloužily dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nelze je za daňově uznatelné náklady považovat.

K tomu žalobkyně uvádí, že žalovaný nesprávně interpretuje demonstrativní výčet nákladů uvedených v ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, když podle něj je lze považovat za daňově uznatelné náklady pouze tehdy, bude-li vedle podmínek vyslovených v odst. 2 tohoto ustanovení splněna i podmínka vyslovená v odst. 1 tohoto ustanovení. V praxi by tento názor žalovaného znamenal, že např. škody (§ 24 odst. 2 písm. l) uvedeného zákona) nebo odpisy pohledávek (§ 24 odst. 2 písm. y) uvedeného zákona) by nikdy nebylo možné považovat za daňově uznatelné náklady, protože neslouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

V této věci je dle názoru žalobkyně nutné vyložit demonstrativní výčet nákladů uvedených v ustanovení § 24 odst. 2 tohoto zákona ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 1 téhož zákona tak, že ustanovení § 24 odst. 2 uvedeného zákona představuje legální definici toho, co se považuje za výdaj, který lze odečíst od základu daně. V odst. 1 citovaného ustanovení jsou výdaje definovány tak, že jimi jsou všechny výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn. že musejí mít vazbu na zdanitelné příjmy. Ustanovení § 24 uvedeného zákona vymezuje v odst. 1 náklady, které lze jednoznačně přiřadit ke zdanitelným příjmům. V odst. 2 citovaného ustanovení jsou pak definovány náklady, které nemají jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy. Protože však výdaje vynaložené žalobkyní za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč lze podřadit pod některý z případů uvedených v odst. 2 citovaného ustanovení - konkrétně pod písm. ch), není třeba, aby žalovaný zkoumal vztah těchto výdajů na zdanitelné příjmy žalované, neboť je zcela dostačující, že její výdaje za soudní poplatky byly vynaloženy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností. Výše uvedené tvrzení má oporu i v rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 487/96 ze dne 5. 6. 1997 a ve stanovisku Ministerstva financí č. j. 54/131 16/2005 - 541 ze dne 11. 1. 2005.

Žalobkyně nesouhlasila s odkazy stěžovatele na str. 2 kasační stížnosti na rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Ca 5 8/99, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 297/2000, a rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 262/2000, poněvadž, jak vyplývá z obsahu těchto rozsudků, žádný ze soudů se zde nezabýval problematikou ustanovení § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 1 tohoto zákona, takže ztěžá se na tyto rozsudky může stěžovatel na podporu svých argumentů v tomto konkrétním případě odkazovat.

Dále žalobkyně nesouhlasí ani s odkazem stěžovatele na str. 2 kasační stížnosti na příklad, kdy daňově uznatelným nákladem má být daň z nemovitostí zaplacená za jiného poplatníka, protože ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů kromě zaplacení této daně žádné další podmínky nestanoví. U daně z nemovitostí může být daňově uznatelným nákladem daň z nemovitostí, i když je zaplacená za jiného poplatníka, pokud se na tom dohodl vlastník pozemku s nájemcem pozemku, jak vyplývá z ustanovení § 3 odst. 3 zák. č. 338/1992 Sb., ve zn. poz. předpisů.

Jsou-li výdaje žalobkyně za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč podřaditelné pod ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů, lze je za daňově uznatelné náklady považovat při splnění podmínek vyslovených v citovaném písm. ch), a nemusí být splněna podmínka vyslovená v ustanovení § 24 odst. 1 tohoto zákona, tj., aby výdaje vynaložené žalobkyní za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč sloužily dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně neprokázala, že soudní poplatky sloužily dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a proto je nelze za daňově uznatelné náklady považovat, představuje nesprávné posouzení právní otázky.

Podle názoru žalobkyně, pro uznání výdajů vyjmenovaných v ustanovení § 24 odst. 2 uvedeného zákona za daňově uznatelné náklady nemusí být splněna podmínka vyjádřená v ustanovení § 24 odst. 1 uvedeného zákona, že musí být vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tzn. že musí mít vazbu na zdanitelné příjmy. Ustanovení § 24 uvedeného zákona vymezuje v odst. 1 náklady, které lze jednoznačně přiřadit ke zdanitelným příjmům a v odst. 2 citovaného ustanovení pak vymezuje náklady, které nemají jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy, a přesto je lze za daňově

náklady považovat. Takovými náklady, které nemají jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy, a přesto je lze za daňově náklady považovat, jsou i výdaje vynaložené žalovanou za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč, poněvadž jsou uvedeny v ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) uvedeného zákona, které, jak již bylo řečeno, nemusí mít jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy a přesto je lze za daňově uznatelné náklady považovat.

Tvrdí-li stěžovatel ve své kasační stížnosti, že výdaje žalované za soudní poplatky ve výši 2 000 000 Kč musí být vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, potom jeho tvrzení je nesprávné, neboť výdaje za soudní poplatky jsou uvedeny v ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) uvedeného zákona, a proto je lze považovat za daňově uznatelné náklady, i když nemají jednoznačnou souvislost se zdanitelnými příjmy.

Toto tvrzení má oporu i v následujících rozsudcích soudů ve správním soudnictví: v rozsudku Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 141/2002 ze dne 24. 7. 2003, rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 30/2002 ze dne 2. 7. 2003 (ten dle tvrzení žalobkyně seznal správným i Nejvyšším správním soudem, když svým rozsudkem sp. zn. 7 Afs 19/2003 ze dne 11. 1. 2005 zamítl kasační stížnost podanou proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem a ten potvrdil i Ústavní soud, když svým usnesením sp. zn. I ÚS 480/04 ze dne 21. 12. 2004 odmítl ústavní stížnost podanou proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu). Stejný právní názor je pak vyjádřen i v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 16 Ca 507/99 ze dne 23. 6. 1999 a v pokynu Ministerstva financí č. D-190 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona - bod 7 k § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel navrhnul, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým zamítné kasační stížnost žalobce zamítne.

Předmětem sporu je právní výklad a posouzení ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2001, který byl předmětem daňové kontroly správce daně ve dnech 8. 4. – 3. 11. 2003. Při provádění daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobkyně si zahrнула do výdajů soudní poplatky ve výši 2 mil. Kč a odměnu právního zástupce za zastupování ve směnečných sporech ve výši 48 375 Kč.

Obě položky se týkaly soudních sporů ve věci směnečných platebních rozkazů vedených Krajským soudem v Hradci Králové pod č. j. 36 Cm 285/96 a 36 Cm 288/96. Výzvy k úhradě soudních poplatků byly ze dne 29. 11. 2001 (ČL 12, 16 správního spisu). Směnky byly vystaveny jako zajištění půjček ve výši 30 mil. Kč (v prvním případě) a 30 mil. Kč (v druhém případě) poskytnutých věřitelem S. C. a. s. dlužníku F., a. s. O půjčkách byly uzavřeny smlouvy mezi uvedeným věřitelem a dlužníkem dne 25. 1. 1996 a 30. 1. 1996. Podle čl. III první smlouvy nazvaného „Jištění úvěru“ je půjčka jištěna cizí smenkou. Avalem má být žalovaná. Účastníkem tohoto smluvního vztahu žalobkyně však nebyla a smlouvu nepodepsala. V případě druhé smlouvy rovněž žalobkyně nebyla účastníkem smlouvy, ani ji nepodepsala a navíc v této smlouvě jakékoli ustanovení o směnečném rukojemství žalobkyně chybí. V případě směnečných sporů vystupovala žalobkyně v tomto sporu společně se směnečným dlužníkem na straně žalovaných u Krajského soudu v Hradci Králové.

Podle údajů zjištěných daňovou kontrolou žalobkyně soudní poplatky uhradila a zahrнула je do daňových nákladů. V průběhu daňové kontroly si správce daně vyžádal k prokázání oprávněnosti uplatnění soudních poplatků a nákladů právního zastoupení do daňových výdajů podklady a důkazy, které by tuto oprávněnost prokázaly. Takto byla

vyzvána žalobkyně při kontrole při jednání, které je zaznamenáno v protokole (ČL 13 správního spisu) ze dne 11. 9. 2003, str. 5. Žalobkyně přislíbila jejich doložení. V citovaném protokole vyslovil také správce daně svůj názor, podle kterého posuzuje tyto poplatky za nedaňový výdaj. Dne 26. 9. 2003 správce daně vydal výzvu (ČL 6) podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e) a podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu č. j. 198393/03/228540/2177, kterou vyzval žalobkyni, aby doložila ve lhůtě 15 dnů, že náklady ve výši 2 mil. Kč jsou výdaji vynaloženými ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Na tuto výzvu reagovala žalobkyně podáním ze dne 13. 10. 2003, ve kterém uvedla, že správci daně byl předložen rozsudek Okresního soudu v Pardubicích v trestní věci spis. zn. 2 T 193/98 a že ve věci byli obžalovaní zproštěni obvinění, podle kterého měli spáchat trestný čin porušování povinností při správě cizího majetku podle § 255 tr. z. Podle odůvodnění tohoto rozsudku, cituje žalobkyně ve své odpovědi na výzvu, obžalovaní avalováním směnek nepřekročili své pravomoce a snažili se zajistit pro společnost zakázky v takovém rozsahu, aby byl zajištěny i dobré hospodářské výsledky společnosti a k celé záležitosti avalace směnek přistupovali zcela zodpovědně a vědomi si „obchodního rizika“. Směnky byly žalovány vlastníkem a k úhradě soudních poplatků byla žalobkyně vyzvána a uhradila je v souladu se zákonem č. 549/1991 Sb. o soudních poplatcích a následně dle pravomocného rozhodnutí soudního orgánu. To vyplývá i z výroku, kde „jsme zavázáni k úhradě nákladů soudního řízení“. Zaplacením soudního poplatku se žalobkyně snažila dle svého vyjádření v odpovědi na výzvu odvrátit nebezpečí úhrady směnečné sumy. Na základě tohoto svého tvrzení považuje žalobkyně zahrnutí výdajů na soudních poplatcích za nezpochybnitelné.

Rozsudkem ze dne 12. 9. 2001 spis. zn. 63 Cm 285/96 Krajský soud v Hradci Králové v obou směnečných věcech rozhodl tak, že směnečné platební rozkazy č. j. Sm 281/96-16 a Sm 282/96-16 se ponechávají v platnosti. Žalobkyně byla jediná, kdo proti nim podal odpory a proto jí podle ust. § 142 odst. 1 o. s. ř. byly uloženy k úhradě náklady řízení. Její námitky, že směnky měly sloužit jako zajištění smluv o půjčce, které jsou mj. neplatné z důvodu podpisů neoprávněnými osobami a s tím, že sloužily pouze jako zastření půjček ve skutečnosti poskytnutých Ing. S. nebo k vylákání peněz na žalované (ČL 9), soud neshledal důvodnými. Námitky, že směnka nebyla předložena k placení, žalobkyně nijak neprokázala.

Krajský soud ve svém rozhodnutí k otázce právního posouzení zaujal toto stanovisko:

„V případě zaplacených soudních poplatků šlo o výdaj, který je nutno podřadit pod ust. § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení za výdaj považuje také zaplacenou daň z nemovitostí, zaplacenou daň z převodu nemovitostí, a to i v případě bude-li zaplacená ručitelem za původního vlastníka a zaplacené poplatky vztahující se k činností, z nichž příjmy podléhají dani, dále silniční daň, jakož i další daně s výjimkou uvedenou v § 25 (v tomto směru není mezi účastníky rozpor). Je však důvodná námitka žalobkyně, uvádí soud v napadeném rozhodnutí, že žalovaný nesprávně interpretoval ust. § 24 odst. 1 ve vztahu k odst. 2 cit. zákona, když u tohoto výdaje požadoval současně i splnění podmínek uvedených v odstavci prvním citovaného ustanovení, tzn. prokázání, že tento výdaj sloužil dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jak je uvedeno shora, přestože se náklady uplatněné dle odstavce druhého obecně nemohou netýkat podnikání žalované, vzhledem k jeho formulaci však bezprostředně nevedou k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tak, jako náklady dle odstavce prvního. Proto byl požadavek správce daně na prokázání, že žalobkyni uplatněné náklady za soudní poplatky byly

vynaloženy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nesprávný a jeho hodnocení v tomto směru nezákonné, rozhodl krajský soud. “

Stěžovatel uvádí jako jediný důvod své kasační stížnosti nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (§ 103 odst. 1 písm a) s. ř. s.). Zastává stále stejný právní názor jako ve správním řízení i v řízení o žalobě. Podává k němu argumentaci, kterou nezměnil ani v kasační stížnosti.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Nejvyšší správní soud se zaměřil na právní posouzení ustanovení § 24 (předmět sporu mezi účastníky) a k tomu uvádí:

Výdaje (náklady), které lze odečíst od základu daně z příjmů, upravuje zákon o daních z příjmů, v daném případě platný ve znění pro rok 2001, ve svém ustanovení § 24, která se nazývá: Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V odstavci prvním tohoto ustanovení zákon stanoví:

„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.“

V odstavci druhém zákon stanoví, že „výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také“... a následuje příkladný výčet těchto výdajů. V ustanovení § 25 pak zákon negativně vymezuje, co „za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména“.

Smyslem a účelem této právní úpravy je vymezit, které výdaje si může daňový subjekt uplatnit tak, aby byly daňově uznatelné. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky citovaných ustanovení. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 větě první:

1. musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů,
2. tyto příjmy musí být zdanitelné,
3. jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno,
4. výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy,

5. tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně.

Věta druhá tyto podmínky nadále zpřesňuje u kompenzovaných účetních operací.

Rozdíl mezi ustanoveními § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů tedy spočívá v tom, že v případě výdajů podle ustanovení odstavce druhého nestanoví pro výdaje nutnou věcnou souvislost s příjmy, ale pouze s činností poplatníka.

Ustanovení § 25 vymezuje uplatnění výdajů negativně a to tak, že příkladmo uvádí, zejména které výdaje za daňově uznatelné uznat nelze.

Ustanovení dalších odstavců § 24 pozitivně vymezuje, co je také výdajem ve smyslu prvního odstavce (viz názor Nejvyššího správního soudu projevený v rozsudku ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 79). To znamená, že výdaje vyjmenované v odstavci druhém se považují za výdaje podle odstavce prvního, aniž by bylo nutné prokazovat (ve smyslu prvního odstavce), že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Neznamená to však, že daně účinné jsou výdaje jakékoliv.

V daném případě ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ve znění platném pro rok 2001 uvádí mj., že výdaji (náklady) jsou také „zaplacené poplatky vztahující se k činnostem, z nichž příjmy podléhají dani“. Z uvedeného znění vyplývá, že do výdajů si poplatník může zahrnout soudní poplatky, které se však musí vztahovat k činnostem, z nichž příjmy podléhají dani. Nelze tedy uplatnit do nákladů jakékoli soudní poplatky. Mezi úhradou poplatků a činnostmi, v jejímž rámci jsou uhrazeny, musí existovat příčinná souvislost.

Tuto souvislost musí daňový poplatník tvrdit a prokázat. Pokud neunese důkazní břemeno tak, jak je jeho povinností v souladu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu v příslušném (tehdy i dnes platném) znění, nemůže si předmětné výdaje oprávněně zahrnout do nákladů. Důkazní povinnost k prokázání jím tvrzených skutečností nese sám daňový poplatník, nikoli správce daně (viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, www.nssoud.cz).

Krajský soud vyslovil správný právní názor v tom, že u výdajů uvedených demonstrativně v § 24 odstavci 2 nemusí poplatník prokazovat splnění podmínky, že slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů, avšak je třeba zdůraznit citované ustanovení v celém jeho znění a navázat na termín „soudní poplatky“ i splnění podmínky „vztahu k činnostem, z nichž příjmy podléhají dani“ tak, jak ji ukládá zákon. Je logické, že zákon ukládá povinnost tohoto vztahu a že nemůže připustit, aby si poplatník do daňových výdajů uplatnil výdaje jakékoliv - vztah nákladů a činnosti, jejíž příjmy se zdaňují, je nutný. To nakonec vyjadřuje ve svém právním názoru i krajský soud. Výdaj tedy musí se zdanitelnými příjmy souviset.

K prokázání oprávněnosti výdajů správce daně žalobkyni vyzval, ale použil k dosažení tohoto cíle výzvu, jejímž obsahem byl odkaz na ustanovení § 24 odstavec 1 a text „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů“. Žalobkyně měla na základě této výzvy prokázat oprávněnost svých výdajů, jmenovitě měla prokázat souvislost s očekávanými příjmy.

V obou případech (odst. 1 i 2) je výsledkem dosažení velmi blízkého, obdobného účelu, tj. prokázání kauzálního nexu mezi zaplaceným soudním poplatkem a zdanitelnými příjmy anebo činnostmi vedoucí k příjmům. Tuto souvislost, spojnici mezi platbou soudních

poplatků a očekávanými příjmy musí prokázat sám poplatník, musí si vyhledat a navrhnout důkazy, nejen souvislost tvrdit. Rozdíl mezi dvěma ustanoveními spočívá, jak již bylo výše uvedeno, v tom, že výdaje podle odstavce prvního musí být svázány s konkrétními, byť jen očekávanými příjmy, naopak výdaje podle odstavce druhého musí být spojeny s činností poplatníka.

Vztah daňově účinných výdajů podle ust. § 24 odst. 2 k činnosti a příjmům z ní plynoucí vztahuje daňová teorie a filozofie výdajů vždy.

Daňová teorie mezi daňově účinné výdaje (tj. výdaje snižující daňový základ poplatníka) zahrnuje takové výdaje, které splňují následující podmínky:

1. Výdaje musí poplatník skutečně vynaložit.
2. Výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných (daňově účinných) příjmů.
3. Musí být vynaloženy ve zdaňovacím období.
4. Za výdaje je považuje zákon.

Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy. Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany, a to ustanovením § 31 daňového řádu. Důkazní břemeno ležící na správci daně je užší a okruh případů je přesně vymezen ustanovením § 31 odst. 8. Širší dokazovací povinnost má poplatník podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Právě poplatník je tím, kdo má detailní vědomost o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích. K prokázání svých tvrzení má k dispozici celou škálu důkazních prostředků, které jsou jen minimálně omezeny ustanovením § 31 odst. 4 a toto ustanovení i dává návod poplatníku, jaké prostředky může k prokázání svých tvrzení užít.

U odměny za právní služby svým režimem spadá pod ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a žalobkyně mohla a měla prokázat, že šlo o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Protože krajský soud podřadil předmětné výdaje pod příslušná ustanovení zákona o daních z příjmů a celou spornou věc po právní stránce posoudil správně, neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného jako důvodnou a zamítl ji.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. tak, že procesně zcela úspěšnému žalobci přiznal právo na jejich náhradu. Tyto náklady byly tvořeny náklady na právní zastoupení ve výši 1000 Kč za 1 úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb., v platném znění (vyjádření ke kasační stížnosti), paušálem 75 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky. Odměnu za úkon právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a na ni navázaný paušál nebylo důvodu žalobci přiznávat, neboť právní zástupce, který žalobce zastupoval v řízení o kasační

stížnosti, jej zastupoval již v řízení před krajským soudem, takže byl s věcí od počátku řízení o kasační stížnosti podrobně obeznámen.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 26. února 2007

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu