ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **LUMEN a. s.**, se sídlem České Budějovice, Nemanická 14/440, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 1803/3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2010, č. j. 10 Af 64/2010 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 5. 2010, č. j. 2102/10-1200, bylo dle ustanovení § 50 odst. 3 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích (správce daně) na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2005 ze dne 10. 12. 2009, č. j. 276491/09/077910302672 a za zdaňovací období kalendářního roku 2006 ze dne 10. 12. 2009, č.j. 276515/09/077910302672. Rozhodnutím žalovaného byla žalobci současně sdělena povinnost platit penále dle ustanovení § 37b daňového řádu. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, která byla Krajským soudem v Českých Budějovicích zamítnuta jako nedůvodná.

Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně správně dovodil, že daňová ztráta z provozu rekreačního zařízení Karlovy Dvory (za kalendářní rok 2005 v částce 132 887 Kč

a za rok 2006 v částce 189 097 Kč) je výdajem dle ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů, a nelze ji považovat za daňově uznatelný výdaj. Své závěry opřel krajský soud o skutková zjištění vyplývající ze správního spisu, dle kterých zařízení Karlovy Dvory bylo žalobcem v účetnictví označeno jako rekreační středisko, ve kterém byly zaměstnancům žalobce a jejich rodinným příslušníkům poskytovány služby ubytování, přičemž z interního sdělení žalobce vyplývá, že svým zaměstnancům na rekreaci v tomto zařízení přispíval. Krajský soud aproboval závěr žalovaného, že zařízení sloužilo k uspokojování potřeb zaměstnanců žalobce, přičemž se jednalo o služby převyšující povinnou péči. Nebyl tedy dán prostor pro aplikaci ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů, tedy pro daňovou znatelnost výdajů spojených s tímto zařízením. Žalobce neprokázal, že toto zařízení je ve smyslu zákona samostatným střediskem určeným k podnikání za účelem dosažení zisku.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Krajskému soudu stěžovatel vytýká extenzívní výklad ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů. Zatímco stěžovatel se při výkladu zákona řídil jeho doslovným zněním, krajský soud přitakal závěrům žalovaného, pokud jde o výklad citovaného ustanovení, v kontextu pokynu Ministerstva financí ze dne 15. 12. 2006, č. D-300, který však nemá povahu obecně závazného právního předpisu. Zařízení Karlovy Dvory není zařízením ve smyslu tohoto ustanovení. To, že se jedná o zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců nelze dovozovat z toho, že je tak označeno v účetnictví stěžovatele. Výkladem soudu a žalovaného by docházelo k absurdním situacím, kdy by žádné zařízení, které omezeně využívají zaměstnanci zaměstnavatele, nemohlo případné výdaje (náklady) považovat za daňově uznatelné. V daném případě se jedná o zařízení určené k podnikání; jeho využívání vlastními zaměstnanci je pouze doplňkové a okrajové. Postup soudu je v rozporu s nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2001, sp. zn. III. ÚS 667/02 a ze dne 4. 4. 2005, sp. zn. II. ÚS 669/02, podle kterých jsou orgány veřejné moci povinny šetřit podstatu a smyslu základních práv a svobod a v případech pochybností je třeba postupovat mírněji.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Při rozhodování vycházel správce daně z dokladů doložených stěžovatelem a na svých závěrech učiněných v rámci daňového řízení trvá.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu mezi stranami je tedy povaha zařízení Karlovy Dvory. Krajský soud (shodně se žalovaným) dospěl k závěru, že se jedná o *zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců* stěžovatele, a tedy že ztráta vzniklá provozem tohoto zařízení není daňově uznatelná jako náklad, ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů.

Ohledně skutkového stavu není mezi stranami sporu. Stěžovatel vlastní a po část letní sezóny provozuje ubytovací zařízení, spojené s příležitostným prodejem balených nápojů. V tomto zařízení se ubytovávají jak jeho zaměstnanci a jejich rodinní příslušníci, tak i jiné osoby, přičemž zaměstnancům se poskytuje ubytování za nižší ceny. Není sporu také ohledně toho, že v předmětných zdaňovacích obdobích toto zařízení vykazovalo ztrátu ve výši 132 887Kč, resp. 189 097Kč.

Ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů ve znění platném a účinném pro obě rozhodná zdaňovací období stanovilo, že *za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) převyšující příjmy v zařízeních k uspokojování potřeb zaměstnanců nebo jiných osob s výjimkou § 24 odst. 2 písm. j)* [*a zu)* – znění pro rok 2005 – pozn. NSS]*, přičemž výdaje (náklady) i příjmy se posuzují za každé zařízení samostatně.*

Stěžovatel dovozuje, že jím provozované zařízení neslouží k *uspokojování potřeb jeho zaměstnanců*, a proto nelze ustanovení § 25 odst. 1 písm. k) zákona o daních z příjmů aplikovat. Svůj závěr opírá o skutečnost (taktéž nespornou), že na celkovém počtu ubytovaných se jeho zaměstnanci podílejí zanedbatelným procentem (v roce 2005 pouze 4,2% a v roce 2006 7,73%). Stěžovatel poukazuje na to, že není možné vycházet pouze z označení zařízení v účetnictví, ale měl být brán v potaz účel tohoto zařízení a tím je podnikání. S názorem, že rozhodujícím kritériem je primární určení takového zařízení buď pro provozování podnikatelské činnosti, nebo pro poskytování služeb zaměstnancům, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Krajský soud ostatně taktéž zcela správně aproboval závěr žalovaného, že samotné rozložení tržeb mezi zaměstnance a ostatní ubytované, respektive samotná existence ubytování zaměstnanců není rozhodnou skutečností, která by svědčila o daňové (ne)uznatelnosti vzniklých nákladů.

Daňové orgány, nicméně dospěly k závěru, že zařízení Karlovy Dvory je samostatným střediskem, u kterého stěžovatel neprokázal jeho určení pro podnikání; z tohoto důvodu tak uzavřely, že vzniklé náklady nemohly být považovány za daňově uznatelné. S tímto názorem se krajský soud ztotožnil a Nejvyšší správní soud s ním souhlasí též. Nelze přehlédnout, že správce daně, zčásti z vlastní iniciativy, provedl šetření v živnostenském rejstříku, kde bylo zjištěno, že v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích disponoval stěžovatel živnostenskými listy na poskytování hostinských a ubytovacích služeb; u těchto živností však zařízení Karlovy Dvory jako provozovna uvedeno není. Dle ustanovení § 45 odst. 3 písm. f) zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů je přitom povinností právnické osoby, která hodlá podnikat podle tohoto zákona, v ohlášení uvést provozovnu nebo provozovny, ve kterých bude provozování živnosti zahájeno bezprostředně po vzniku živnostenského oprávnění. Údaj o provozovně, v níž je živnost provozována, je uveden v živnostenském rejstříku [§ 60 odst. 2 písm. d) živnostenského zákona]. V daném případě však stěžovatel provozovnu na adrese zařízení Karlovy Dvory (spadající do místní působnosti Obecního úřadu Horní Planá) uvedenu v živnostenském rejstříku neměl. Sama skutečnost, že stěžovateli byla vydána živnostenská oprávnění pro tyto činnosti, tedy sama o sobě neprokazuje, že objekt sloužil k podnikání. Sám stěžovatel před správcem daně prezentoval své záměry budoucího využití objektu pro podnikání, čímž ovšem pouze nepřímo potvrdil případné použití objektu pro podnikatelské účely až do budoucna. Samotný záměr investovat a provozovat zařízení v budoucnu tak pouze podporuje předpoklad, že ve zmiňovaných zdaňovacích obdobích stěžovatel takové ambice neměl. Sluší v této souvislosti zmínit, že zdejší soud již opakovaně judikoval (například rozsudek ze dne 16. 9. 2007, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, dostupný z www.nssoud.cz), že pokud hodlá daňový subjekt využít benefitů dle daňových zákonů, je jeho povinností prokázat, že splňuje zákonem stanovené podmínky pro jejich přiznání. V daném případě tedy Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry krajského soudu, že stěžovatel neprokázal, že uvedené zařízení v kontrolovaných zdaňovacích obdobích provozoval v rámci své podnikatelské činnosti jako samostatné středisko a že tak ztrátu z jeho provozu lze uplatnit jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Konečně je třeba odmítnout jako nepřípadný odkaz stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2001, sp. zn. III. ÚS 667/02. Situace, která byla tímto nálezem řešena, na nyní projednávaný případ nedopadá, neboť skutkové i právní okolnosti jsou zcela odlišné. Ústavní

soud se zabýval případem, kdy byla daň z příjmů předepsána k placení dvěma různým subjektům, za paralelní aplikace ustanovení § 46 odst. 7 a § 69 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud tedy z uvedených důvodů naznal, že kasační stížnost není důvodná a nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 17. června 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu