



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobkyně **Sberbank CZ, a. s.**, se sídlem Na Pankráci 1724/9, 140 00 Praha 4, zastoupené Mgr. Alešem Vymazalem, advokátem se sídlem Dřevařská 855/12, 602 00 Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 1. listopadu 2010, č. j. 13543/10-1200-107333 a č. j. 13544/10-1200-107333,

takto:

I. Žaloby se zamítají.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Dodatečnými platebními výměry ze dne 5. listopadu 2009 doměřil Finanční úřad pro Prahu 1 žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Stalo se tak po proběhlé daňové kontrole, během níž správce daně zkoumal mj. daňovou uznatelnost členských příspěvků poskytnutých právnickým osobám; dospěl přitom k závěru, že členské příspěvky vynaložené žalobkyní nejsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a žalobkyně neprokázala, že by tyto členské příspěvky měly být považovány za výdaje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle obecného pravidla § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

O odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu dne 1. listopadu 2010 tak, že v jednom případě odvolání zamítlo, ve druhém pak změnilo doměřenou částku, ale v podstatě věci se ztotožnilo s finančním úřadem. Ačkoli členství v České bankovní asociaci (ČBA) má souvislost

s předmětem podnikání žalobkyně, nejde o *nutnou podmínku k provozování předmětu podnikání*, jak to žádá § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Pro daňovou uznatelnost nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak nepostačuje pouze prokázat vazbu mezi vynaloženým nákladem a činností za účelem zisku, nýbrž je nutné prokázat souvislost vynaloženého nákladu se zdanitelnými příjmy. Je pravda, že členské příspěvky organizacím bez povinného členství nelze plošně považovat za daňově neuznatelné; na rozdíl od výdajů podle § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů je však třeba prokázat věcnou souvislost se zdanitelnými příjmy. Odvolací orgán nezpochybnil tvrzení žalobkyně, že jí členství v ČBA přineslo konkrétní výhody, kterých by bez členství nedosáhla nebo by si je musela hradit sama (poradenství, vzdělávání, vypracování dokument); nelze však odhlédnout od formálního označení a zaměřit se na samotný obsah obdržených plnění, jak to požaduje žalobkyně. Podstatou právního vztahu bylo členství žalobkyně v ČBA založené na dobrovolnosti (nikoli nákup služeb či zboží) a důvody členství byly rovněž zřejmé (ochrana a prosazování společných zájmů členů sdružení). Dle stanov ČBA sloužily členské příspěvky k financování její činnosti, tj. jako příspěvek na pokrytí části nákladů subjektu odlišného od žalobkyně. Důkazní prostředky, které žalobkyně předložila, dokládaly rozsah činnosti ČBA, výstupy z jednotlivých činností ČBA, případně účast žalobkyně na některých z těchto činností; neprokázaly však, jakých konkrétních příjmů žalobkyně dosáhla (nebo mohla dosáhnout) členstvím v ČBA. Daňově uznatelným výdajem není z tohoto důvodu ani podíl žalobkyně na poplatku za členství ČBA v Evropské hypoteční federaci. Rovněž nebyla prokázána souvislost vynaloženého nákladu – členského příspěvku zaplaceného ve prospěch Francouzsko-české obchodní komory, Americké obchodní komory, sdružení COMMON, sdružení A. C. I., a zájmového sdružení AKAT – se zdanitelnými příjmy žalobkyně. Co se týče členských příspěvků zaplacených Italsko-české obchodní komoře, žalobkyně nepředložila žádné důkazní prostředky.

Žalobkyně v žalobách poukázala na vzájemný vztah § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Samotné ustanovení § 24 odst. 1 i bez § 24 odst. 2 zakládá daňovou uznatelnost nákladu při splnění tam stanovených podmínek. Zahrnutí nákladu mezi položky vypočtené jako daňově uznatelné v § 24 odst. 2 významně snižuje (případně zcela eliminuje) požadavky zákona na prokázání splnění podmínek dle § 24 odst. 1. Definice položky v § 24 odst. 2 nevylučuje z daňové uznatelnosti dle § 24 odst. 1 (s výjimkou výslovně stanovených limitů) náklady nesplňující tuto definici. *Nutnou podmínku k provozování předmětu podnikání* ve smyslu § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů nechápe žalobkyně jako nutnost právní, ale jako nutnost v širším (obvyklém) slova smyslu, která plyne například z významu instituce v daném oboru, což je právě případ ČBA. Jejími členy je 35 bank, které reprezentují takřka celý bankovní sektor v ČR; je-li banka členem ČBA, vnímá ji veřejnost jako standardně důvěryhodnou banku. Svým významem, tj. šíří své činnosti i svého zapojení do kontaktů s orgány státu, se ČBA blíží subjektům s povinným členstvím, a členství v ní by tedy mělo být považováno za nutnou podmínku k provozování předmětu podnikání podle § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů. Žalovaný použil výklad výrazně restriktivní, nepodpořil jej historickým výkladem (důvodovou zprávou) a v situaci několika rovnocenně možných výkladů nepoužil výklad příznivější pro daňový subjekt, aniž přitom přinesl podstatné argumenty; to činí jeho závěry ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. d) nepřezkoumatelnými.

Dále je žalobkyně přesvědčena, že členský příspěvek v ČBA je i výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud by záměrem zákonodárce bylo plošně ustanovit členské příspěvky v organizacích bez povinného členství jako daňově neuznatelné, spíše by je negativním výčtem vymezil v § 25 zákona, než by jejich část zahrnoval do § 24 odst. 2. Náklady na členské příspěvky nelze přiřadit jednotlivě určeným dosaženým příjmům (např. úrokům z úvěrů či zisku z poplatků od jednotlivého klienta); takto nepřiraditelných nákladů je

ale řada a jejich daňová uznatelnost zpochybňována není. Podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů splňuje i takový náklad, který slouží pouze k vytváření podmínek možnosti dosahování zdanitelných příjmů, případně též jen k zajištění či udržení zdanitelných příjmů vyšších, z více operací, s nižšími náklady apod. (IT náklady, externí náklady daňového poradenství, marketingové náklady na akce nespočívající v přímém oslovení konkrétních adresátů). Byť náklad nemá zjevnou vazbu na jednotlivý příjem, směřuje ke snížení jiného daňově uznatelného nákladu (např. účast na odborném semináři v rámci členství v ČBA namísto vyslání zaměstnance na školení pořádané externím subjektem) nebo vytváří předpoklady pro zajištění či udržení zdanitelných příjmů (udržování povědomí o povinnostech daňového subjektu, o situaci na trhu). Vznikají-li daňově uznatelné náklady ze smlouvy o dílo (jejímž předmětem je organizační poradenství, administrativní podpora, zprostředkování vztahů se státními orgány), není důvodu přistupovat rozdílně k členství v organizaci, která zajišťuje totéž. Žalobkyně k tomu v žalobě detailně popsala oblasti činnosti ČBA a jejich přínos pro ni samotnou, který dokládala v daňovém řízení. Stejně tak je přesvědčena o daňové uznatelnosti nákladů na členství v ostatních výše uvedených právnických osobách, které vyhledávají potenciálně problémové otázky k řešení, umožňují setkávat se s potenciálními klienty apod.

Požadavek žalovaného na konkrétnost příjmů souvisejících s vynaloženými náklady přesahuje požadavky zákona; na žalobkyni jsou tu kladeny násobně vyšší důkazní nároky než v situaci, kdy by podobné náklady vznikaly ze samostatné smlouvy (např. o poskytování služeb). V replice žalobkyně uvedla příklad nákladů na zásah do IT systémů banky vylepšující jejich činnost, u nichž je nemožné dovodit vazbu na konkrétní zdanitelný příjem. Má-li žalovaný za to, že pouze část členského příspěvku je žalobkyni „vrácena“ v podobě protislužby, bylo na něm, aby tuto část stanovil a posoudil ji samostatně. Finanční orgány ale neposkytly žalobkyni žádné vodítko, jaké důkazní prostředky by považovaly za relevantní, naopak ji nechaly předkládat další důkazní prostředky toho zaměření, které považují za nezpůsobilé prokázat vazbu požadovanou ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Porušily i právo žalobkyně na spravedlivý proces jednak průtahy v řízení, jednak nedostatečným odůvodněním, které lze považovat za nepřezkoumatelné. Žalovaný vyložil dobrovolnost členství v té které organizaci k tíži žalobkyně, a to i ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně unesla své břemeno tvrzení i břemeno důkazní, žalovaný však ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), nevyvrátil správnost argumentů žalobkyně. Žalobkyně proto navrhla, aby soud zrušil napadená rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech vyjádřených v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žalob. Zdůraznil, že pro uznatelnost nákladu podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje souvislost nákladu s činností daňového subjektu, neboť tu podnikatel vždy provádí za účelem zisku. I podle Nejvyššího správního soudu musejí náklady bezprostředně věcně a časově souviset s (očekávanými) příjmy a musí mezi nimi existovat přímý vztah (platí tedy, že bez vynaložení takového nákladu by podnikatel očekávaný příjem vůbec nezískal nebo neměl možnost jej získat). Pouhým členstvím v ČBA (bez aktivního vyvíjení bankovní činnosti) nemohou žalobkyni přímo vzniknout žádné příjmy; o úbytku příjmů, pokud by žalobkyně nebyla členem ČBA, lze pouze spekulovat. Předložené důkazní prostředky dokládají pouze činnost ČBA, jak je vymezena ve stanovách. Členství v organizaci nelze srovnávat např. s nákupem služeb: členské příspěvky pro ČBA mají zajistit její chod a pouze jejich část je žalobkyni „vrácena“ formou nějaké protislužby. Prokázat daňovou uznatelnost členského příspěvku je obtížné; jinak by ani nebylo nutné uvádět v § 24 odst. 2 písm. d) výčet organizací (Hospodářská komora České republiky a Agrární komora České republiky), u nichž odpadá povinnost prokazovat, že členské příspěvky slouží k dosažení,

zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů. Tento typ nákladů je ale přitom limitován bez ohledu na to, zda byla prokázána bezprostřední souvislost nákladů s příjmy. Pokud by členské příspěvky placené jiným organizacím, neuvedeným v § 24 odst. 2 písm. d), byly daňově uznatelné podle § 24 odst. 1, není důvod, aby právě daňová uznatelnost příspěvku pro Hospodářskou a Agrární komoru byla limitována a poplatník tím byl diskriminován.

Žaloby nejsou důvodné.

Soud nepovažuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. V otázce výkladu pojmu „*nutná podmínka*“, užitého v § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, je rozhodnutí sice stručné, ale srozumitelně vyjadřuje názor žalovaného. To, že žalovaný odmítl považovat za „*nutnost*“ takovou okolnost, kterou žalobkyně ze svého subjektivního hlediska považuje za potřebnou pro vlastní podnikání, je z rozhodnutí dostatečně zřejmé; výkladu ustanovení se bude soud věnovat dále. Co se týče argumentace žalovaného k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nelze souhlasit s tvrzením, podle něž žalobkyně unesla důkazní břemeno, a to pak přešlo na správce daně, který měl vyvracet tvrzení žalobkyně, podle něž jsou členské příspěvky výdajem k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno správce daně je úzce vymezeno čtyřmi okruhy případů [a) doručení vlastních písemností, b) užití právní domněnky nebo fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňových evidencí, d) uplatnění zákonných sankcí], žádný z nich však v této věci nenastal. Správce daně totiž bral za prokázané, že žalobkyně zaplatila členské příspěvky, a věděl o tom, že dotčená sdružení a spolky vyvíjejí bohatou činnost, které se v té či oné míře účastní a z jejichž výsledků čerpá i žalobkyně. Žalobkyně však – ačkoli doložila, že její členství v těchto sdruženích a spolcích souvisí s její podnikatelskou činností – neprokázala bezprostřední věcnou a časovou souvislost s dosahovanými příjmy a v tomto směru neunesla své důkazní břemeno. Na správce daně tedy nemohlo žádné důkazní břemeno přejít. Právní výklad pojmu „*bezprostřední věcná a časová souvislost s dosahovanými příjmy*“ v rozhodnutí odvolacího orgánu pokládá soud za dostatečný; na překážku zákonnosti není, pokud ve zprávě o daňové kontrole je závěr o této chybějící podmínce pouze stručně konstatován.

Soud neshledal v napadených rozhodnutích ani v řízení, které jim předcházelo, žádné procesní vady, které by působily nezákonnost rozhodnutí. Ve vztahu k předkládání důkazních prostředků nebyla porušena zásada spolupráce, úzké součinnosti a přiměřenosti. Je na poplatníkovi, aby své výdaje prokázal (§ 31 odst. 8 daňového řádu), a to prostředky, které on sám považuje za vhodné. Důkazní břemeno ležící na správci daně je naproti tomu užší a okruh případů je přesně vymezen ustanovením § 31 odst. 8 daňového řádu. Správce daně nebyl povinen vyhledávat důkazy či navrhopvat žalobkyni předložení určitého typu důkazů, neboť o výši výdajů, které žalobkyně vynaložila na členské příspěvky, nepochyboval [nebyl tak povinen prokazovat nevěrohodnost dokladů, které je prokazovaly, ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]; pochyboval však o tom, že se jedná o výdaje daňově relevantní. Poplatník může prokazovat svá tvrzení řadou různých důkazních prostředků ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu a je na něm, jakou strategii zvolí. Správce daně nebyl povinen vyžadovat konkrétní důkazy či konkrétní typ důkazů, neboť o tom, zda existují a jaké důkazy to jsou, nemohl mít povědomost on, ale právě žalobkyně.

Nebyla porušena ani zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Tato zásada znamená (srov. č. 1865/2009 Sb. NSS), že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu – nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm. Pokud tedy správce daně v prvním stupni výslovně nevyjádřil argumenty, které jej vedly k jeho závěrům, může a měl

by to odvolací orgán napravit a chybějící argumenty doplnit (místo toho, aby rozhodnutí vydané v prvním stupni rušil). Ze správního spisu není patrné, že by žalobkyně s ohledem na stručnost zprávy o daňové kontrole nevěděla, proti čemu v daňovém řízení brojit: naopak její odvolání bylo velmi podrobně zdůvodněno a doloženo přílohami a žalovanému také bylo zřejmé, kam žalobkyně svými odvolacími námitkami míří; s jejími názory se však neztotožnil.

Rovněž nebyla porušena zásada rovnosti procesních práv a povinností daňových subjektů. Žalobkyně žádá, aby finanční orgány přistupovaly stejně k situacím, které jsou podle jejího názoru „obsahově totožné, ač formálně odlišné (např. smlouva o poskytování služeb)“. V tom však právě spočívá podstata nesprávné argumentace žalobkyně ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: členství v určité organizaci není jen formálně odlišné od smluvního vztahu dvou subjektů, které jsou ve vztahu poskytovatele a příjemce služeb, ale především jde o právní situace odlišného obsahu. To, že určitá plnění, která členovi poskytuje organizace, mu mohou nahrazovat služby jinak poskytované smluvním partnerem, finanční orgány nepopřely; i v takovém případě je však třeba prokázat splnění podmínek podle § 24 odst. 1 (samotný výdaj uhrazený poskytovateli služeb není automaticky daňově uznatelným výdajem, není-li prokázána bezprostřední věcná a časová souvislost s příjmy; a to platí i pro členský příspěvek, resp. zřejmě jeho část určenou k pokrytí nákladů na takové služby poskytované organizací).

Soud neshledal ani porušení ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces v důsledku délky odvolacího řízení. I když je výraznější délka řízení (v tomto případě jeden rok) pro účastníka nepřijemnou okolností, nemůže působit nezákonnost (či dokonce neústavnost) napadeného rozhodnutí a vést k jeho zrušení.

Hlavní námitkou žaloby je samotná daňová uznatelnost členských příspěvků – primárně podle speciálního ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů, eventuálně pak i podle obecného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů ve znění účinném ve zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007 jsou výdaji (náklady) podle odstavce 1 také příspěvky právnickým osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu, nebo členství je nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), jakož i příspěvky placené zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy členství zaměstnance je podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti) zaměstnavatele, a dále členský příspěvek poplatníka organizacím zaměstnavatelů založeným podle zvláštního právního předpisu a Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky do výše 0,5 % úhrnu vyměřovacích základů pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v tomtéž znění platí, že 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.

Vztah mezi oběma ustanoveními popsala žalobkyně ve své žalobě výstižně; soud – stejně jako finanční orgány – proto nejprve posuzoval daňovou uznatelnost podle odstavce druhého, který nepožaduje prokazovat souvislost výdajů se zdanitelnými příjmy, a poté podle odstavce prvního.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) v rozhodném znění tak ve svých čtyřech „částech“ pamatuje na čtyři skupiny členských příspěvků:

- příspěvky právnickým osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu (první část),

- příspěvky právnickým osobám, pokud je členství nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo činnosti (druhá část),
- příspěvky placené zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy členství zaměstnance je podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti) zaměstnavatele (třetí část), a
- členský příspěvek poplatníka organizacím zaměstnavatelů založeným podle zvláštního právního předpisu a Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky do výše 0,5 % úhrnu vyměřovacích základů pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za zdaňovací období (čtvrtá část).

Žalobkyně vykládá toto ustanovení tak, že „nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání“ nemusí být pouze požadavek právního předpisu na členství, ale i faktické okolnosti, které pro podnikatele činí členství nezbytným. Na první pohled se takový výklad jeví rozumně: pokud totiž první část ustanovení hovoří o povinnosti členství, která vyplývá z právního předpisu, a druhá část o členství, které je nutnou podmínkou k provozování podnikání, měla by se druhá část ustanovení logicky týkat jiné množiny situací než část první – tedy neměly by sem spadat nutné podmínky právního charakteru. Věc je ale složitější; snaha o logický výklad tu naráží na mlčení zákonodárce ohledně záměru, s nímž toto pravidlo vytvořil, i na nedůsledné používání legislativního jazyka a volbu nevhodných pojmů.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) znělo do 31. prosince 2000 takto: *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také příspěvky právnickým osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního zákona.* Ve vládním návrhu zákona, který byl posléze přijat jako zákon č. 492/2000 Sb. s účinností k 1. lednu 2001, se navrhovalo toto znění § 24 odst. 2 písm. d): *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také příspěvky právnickým osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu, jakož i příspěvky placené zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy členství zaměstnance je podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti) zaměstnavatele.* Důvodová zpráva k tomu uváděla, že podle dosavadní úpravy se do výdajů pro účely zjištění základu daně zahrnují příspěvky zaplacené právnickým osobám s povinným členstvím osobami samostatně výdělečně činnými. Za účelem zachování rovnosti v posuzování těchto výdajů ve vztahu k poplatníkům s příjmy ze závislé činnosti, kteří jsou v případech stanovených zákonem rovněž povinni hradit právnickým osobám členské příspěvky, vláda navrhla, aby u těchto poplatníků, kteří nemohou uplatňovat pro účely zjištění základu daně výdaje, byla částka příspěvků z povinného členství odečtena ze základu daně zaměstnavatelem jako nezdanitelná částka.

Při projednávání tohoto novelizačního zákona vznesl poslanec Bohuslav Sobotka pozměňovací návrh, v jehož důsledku mělo znít probírané ustanovení takto: *Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také příspěvky právnickým osobám, pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu, nebo členství je nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), jakož i příspěvky placené zaměstnavatelem za zaměstnance v případě, kdy členství zaměstnance je podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti) zaměstnavatele.* Tento svůj návrh na změnu poslanec nijak nezdůvodnil; se svým pozměňovacím návrhem však uspěl a jeho formulace se do textu ustanovení účinného od 1. ledna 2001 nakonec dostala. (V důsledku jiné poslanecké iniciativy pak byl výčet speciálně daňově uznatelných členských příspěvků rozšířen ještě o příspěvky placené organizacím zaměstnavatelů založeným podle zvláštního právního předpisu a Hospodářské komoře ČR a Agrární komoře ČR, byť v omezené výši.)

Kromě nejasného vztahu mezi první a druhou částí ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) (povinnost členství zakládá právní předpis x členství je nutnou podmínkou k podnikání) lze poukázat na třetí část ustanovení: tam se hovoří o tom, že členství zaměstnance „je podmínkou“ pro podnikání (činnost) zaměstnavatele. Kdyby se měl vztah druhé a třetí části ustanovení vyložit přísně logicky, se zřetelem k zásadě racionálního zákonodárce, musel by soud konstatovat formulační rozdíl mezi „nutnou podmínkou“ a „podmínkou“ a patrně by z něj měl i vyvozovat právní důsledky v tom smyslu, že podmínka, která není „nutná“, bude asi nějak mírnější či dobrovolná. Takový rozdíl tu ale ve skutečnosti není: to je zřejmé jak z důvodové zprávy citované výše (zde se ve vztahu ke třetí části ustanovení hovoří o zaměstnancích, kteří jsou „v případech stanovených zákonem rovněž povinni hradit právníkům osobám členské příspěvky“ – tj. jde o období první části ustanovení, která ohledně osob samostatně výdělečně činných mluví o *povinnosti členství vyplývající z právního předpisu*), tak ze samotného významu slova *podmínka* (je-li určité jednání, plnění apod. vázáno na podmínku, znamená to, že bez splnění podmínky nebude jednáno či plněno; neexistují tedy podmínky povinné a podmínky nepovinné, či podmínky nutné a nikoli nutné).

I z toho je patrné, že pozměňovací poslanecký návrh nevhodně smísil záměry a pojmy první (původní) a třetí (zákonem č. 492/2000 Sb. nově navrhované) části ustanovení § 24 odst. 2 písm. d). První část se vztahovala k podnikajícím osobám, které musejí (samy za sebe) povinně (neboť jim tak stanoví právní předpis) platit členské příspěvky; třetí část nově mířila i na zaměstnavatele, kteří povinně (neboť jim tak stanoví právní předpis) platí členské příspěvky za členy, kteří jsou jejich zaměstnanci. Třetí část tedy měla být obdobou první části, rozdíl spočíval jen v osobách plátců příspěvků (osoby samostatně výdělečně činné platící samy za sebe x zaměstnavatelé platící za své zaměstnance). Jak první, tak třetí část mířily na stejný případ, kdy je členství v právnické osobě povinné („je stanoveno zákonem“, „je podmínkou“). Do druhé části ustanovení byla vnesena formulace, která stejně jako nově doplňovaná třetí část používá pojmu „podmínka“, tj. nutný požadavek stanovený právním předpisem; takto – z pohledu racionálního zákonodárce – chápáno by ale druhá část ustanovení byla nadbytečná, protože by říkala totéž co část první. Pokud ale nemá říkat totéž co část první, není zřejmé, co vlastně říká: je-li slovo „podmínka“ užitě ve třetí části ustanovení nutné chápat jako podmínku stanovenou zákonem, není možné vykládat „nutnou (!) podmínku“ užitou ve druhé části jako odlišný či dokonce jako slabší požadavek – tj. nikoli jako podmínku stanovenou zákonem, ale jako požadavek nepsaný a formálně neupravený, který vůči daňovému subjektu fakticky uplatňuje profesní prostředí, laická a odborná veřejnost, finanční trhy a podobně. Takto pojmávaný výklad, který zastává žalobkyně, považuje soud za nepřijatelný, protože jde o výklad subjektivní, bez jakýchkoli pevných kritérií, který by se navíc mohl měnit v čase i vůči týmž právnickým osobám, podle toho, jak intenzivně by potřebu členství vnímali jednotliví členové (daňové subjekty), samotné tyto právnické osoby či příslušníci veřejnosti.

Podle soudu je tedy vykládaná právní norma [*Výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také příspěvky právnickým osobám, pokud je členství nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti)*] právní normou jen podle formy, materiálně však o právní normu nejde, neboť množina jejích subjektů je prázdná. Buď je členství (zákonnou) podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), a pak jsou členské příspěvky ve smyslu první a třetí části § 24 odst. 2 písm. d) daňově uznatelné, nebo členství (zákonnou) podmínkou není, a pak členské příspěvky daňově uznatelné nejsou; třetí možnost neexistuje.

Soud považuje za užitečné poukázat na vývoj právní úpravy daňové uznatelnosti členských příspěvků u jejich plátce, a to ve vztahu k jejich osvobození u příjemce. Správce daně v prvním stupni použil jako argument proti daňové uznatelnosti členských příspěvků zaplacených žalobkyní také fakt, že tyto příspěvky byly u jejich příjemců osvobozeny;

odvolací orgán tento argument nepřijal a dal žalobkyni za pravdu v tom, že otázka daňové uznatelnosti musí být zkoumána výlučně u toho, kdo příspěvky platí, bez ohledu na jejich další daňový osud u příjemce. Ačkoli tedy tato otázka nebyla předmětem žaloby, je pro argumentaci soudu přínosná, protože ukazuje logiku úpravy, k níž by správní orgány i soud při výkladu také měly hledět.

Jak už bylo výše uvedeno, do 31. prosince 2000 byly daňově uznatelné [§ 24 odst. 2 písm. d)] jen členské příspěvky placené právníckým osobám s povinným členstvím; osvobozeny od daně [§ 19 odst. 1 písm. a)] byly členské příspěvky, jejichž příjemci byla zájmová sdružení právníckých osob, profesní komory s nepovinným členstvím, občanská sdružení včetně odborových organizací a politické strany a hnutí. Znění § 19 odst. 1 písm. a) zůstalo stejné až do konce roku 2013. Úprava tedy měla tuto logiku: příspěvky, které byly povinné, byly speciálně daňově uznatelné; příspěvky, které nebyly povinné, nebyly speciálně daňově uznatelné, ale zároveň byly osvobozeny u příjemců.

V době od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2013 byly do okruhu daňově uznatelných členských příspěvků zařazeny nejen členské příspěvky placené právníckým osobám, členství v nichž je „nutnou podmínkou“ k provozování předmětu podnikání (činnosti), ale také členské příspěvky placené organizacím zaměstnavatelů založeným podle zvláštního právního předpisu a Hospodářské komoře České republiky a Agrární komoře České republiky (v limitované výši). Zároveň stále platil § 19 odst. 1 písm. a), podle nějž byly u zájmových sdružení právníckých osob (kam patří např. Česká bankovní asociace či sdružení AK AT), u profesních komor s nepovinným členstvím (HK ČR, AK ČR, Italsko-česká obchodní komora, Francouzsko-česká obchodní komora, Americká obchodní komora) a u občanských sdružení (kam patří organizace zaměstnavatelů, ale i sdružení COMMON a sdružení A. C. I.) přijaté členské příspěvky osvobozeny od daně. Dosavadní logika úpravy tím byla narušena.

Zákon o daních z příjmů byl posléze výrazně novelizován zákonem č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekonstrukcí soukromého práva, který nabyl účinnosti 1. ledna 2014. Podle důvodové zprávy jsou „obecně členské příspěvky u subjektů s nepovinným členstvím příjmem osvobozeným od daně a u jejich členů jsou členské příspěvky nedaňovým výdajem (nákladem). Tato úprava je symetrická a vyvážená, což naopak nesplňují platné výjimky pro Hospodářskou komoru ČR, Agrární komoru ČR a různé zaměstnavatelské svazy, u kterých jsou členské příspěvky také příjmem osvobozeným od daně, ale u jejich členů jsou členské příspěvky považovány za daňově uznatelný výdaj (náklad). Proto se navrhuje tyto nesystémové výjimky zrušit“. K 1. lednu 2014 se tedy jednak mírně změnil § 24 odst. 2 písm. d) (zmizela hranice, do níž je daňově uznatelný členský příspěvek pro HK ČR a AK ČR), především byl ale nově formulován okruh právníckých osob, u nichž jsou přijaté členské příspěvky osvobozeny od daně: mj. sem spadají zájmová sdružení právníckých osob, u nichž členství není nutnou podmínkou k provozování předmětu podnikání nebo výkonu činnosti, a profesní komory s nepovinným členstvím s výjimkou HK ČR a AK ČR. Zároveň od 1. ledna 2014 platí § 25 odst. 1 písm. zo), podle nějž za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména členský příspěvek hrazený poplatníkem příjemci, který je u tohoto příjemce osvobozen od daně.

Jistě platí, že pokud v období let 2001–2013 zákon např. prohlašoval za daňově uznatelné (byť částečně) členské příspěvky pro HK ČR a AK ČR a zároveň příjmy z nich osvobozoval od daně, mohli jak plátcí příspěvků, tak jejich příjemci úspěšně uplatňovat svá práva a snižovat o tyto příspěvky základ daně, resp. je do základu daně nezahrnovat, ačkoli lze pochybovat o racionalitě takové úpravy. Standardně uplatňovaný (v letech 1993–2000 a poté opět od začátku roku 2014) logický (symetrický) vztah mezi výdaji plátců a příjmy příjemců však může sloužit jako podpůrné výkladové vodítko v situaci, kdy je samotný text právní normy nejasný, tedy i v situaci žalobkyně.

Odkaz na rozsudek NSS publikovaný pod č. 2730/2013 Sb. NSS nemůže žalobkyni nijak prospět. NSS zde uvedl: *„Ze zákonného znění plyne, že členské příspěvky lze coby daňové náklady z hlediska § 24 odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů uznat ve dvou situacích: pokud povinnost členství vyplývá ze zvláštního právního předpisu (typicky profesní komory jako Lékařská komora, Advokátní komora nebo Komora daňových poradců) nebo v případě, kdy je členství nutnou (např. ekonomickou) podmínkou k provozování předmětu podnikání (činnosti), tato nutnost musí být objektivní a průkazná.“* Ustanovení však není v tomto rozsudku nijak blíže vyloženo, není ani zřejmé, co NSS mínil *„ekonomickou nutností“*, čím by byla dána její objektivnost a jak by se měla prokazovat.

Soud tedy shrnuje: pojem *„nutná podmínka členství“* nelze vyložit tak, jak to požaduje žalobkyně. Jednak by šlo o výklad subjektivní, neopírající se o jasná formální kritéria. Jednak je takový výklad nepřijatelný s ohledem na konstrukci celého ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) (jeho první a třetí části). Konečně podpůrně je možné poukázat i na to, že v letech 2006 a 2007 byly členské příspěvky hrazené žalobkyní u příjemců osvobozeny od daně.

Zaplacené členské příspěvky nemohou být považovány ani za výdaj podle obecného pravidla § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů). Rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázané s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka (srov. rozsudek NSS ze dne 9. ledna 2008, č. j. 5 AfS 152/2006-37). Výdaje podle odst. 1 se tedy nemusejí „vejít“ do úzce definované množiny [jako v právě probíraném případě podle § 24 odst. 2 písm. d)], zato však musí být prokázána jejich bezprostřední věcná a časová souvislost s příjmy. To se však v této věci nestalo a soud se v tom plně shoduje s finančními orgány.

Nelze sice dovést, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry; musí se však jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené (č. 264/2004 Sb. NSS). Bezprostřední souvislost výdajů s příjmy znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. února 2009, č. j. 1 AfS 132/2008-82). Žalobkyně však vykládá souvislost výdajů s příjmy příliš široce; výdaje, které na podporu své argumentace uvádí, nesouvisí s konkrétními příjmy, ale v nejobecnějším slova smyslu s její činností, a nejde zde pouze o formulační rozdíl. Samotná vyjádření žalobkyně svědčí o tomto volnějším vztahu mezi náklady na členství v ČBA a zdanitelnými příjmy: podle žalobkyně splňuje *„podmínky § 24 odst. 1 i takový náklad, který slouží pouze k vytváření podmínek možnosti dosahování zdanitelných příjmů, případně též jen k zajištění či udržení zdanitelných příjmů vyšších, z více operací, s nižšími náklady apod.“* – jde tedy spíše o obecnější vytváření podmínek pro dosahování, udržení či zajištění blíže neurčených příjmů, tedy vlastně podmínek pro podnikatelskou činnost jako takovou. Žalobkyně dále označuje své náklady vynaložené v souvislosti s členstvím v ČBA za *„náklady na širší administrativní, legislativní a regulatorní souvislosti podnikání“*; jejich smysl vidí v udržení dobrého jména banky, která je členem, přijímání informací od ČBA a jejich spoluutváření, přínosné aktivity ve formě kontaktů se státními orgány a sdílení zkušeností povahy *best practice*. Soud stejně jako finanční orgány nepopírá přínos tohoto členství; bezprostřední souvislost vynaloženého členského příspěvku se zdanitelnými příjmy tu však nespátřuje. Dále žalobkyně uvádí: *„Byť náklad nemá zjevnou vazbu na jednotlivý příjem, směřuje ke snížení jiného daňově uznatelného nákladu (např. účast na odborném semináři v rámci členství v ČBA namísto vyslání zaměstnance na školení pořádané externím subjektem) nebo vytváří předpoklady pro zajištění či udržení zdanitelných příjmů.“* Přitom *„vytváření předpokladů“* pro zajištění či

udržení (blíže nespecifikovaných) zdanitelných příjmů je stejně obecné jako právě zmíněné vytváření podmínek pro podnikání.

Pokud pak jde o snížení jiného daňově uznatelného nákladu (na školení pořádané externím subjektem), jde zde sice o náklad reálně myslitelný, ale bez ohledu na to opět hypotetický. Z téhož důvodu nelze souhlasit s tím, že vznikají-li daňově uznatelné náklady ze smlouvy o dílo (jejímž předmětem je organizační poradenství, administrativní podpora, zprostředkování vztahů se státními orgány), není důvodu přistupovat rozdílně k členství v organizaci, která zajišťuje totéž. Pouhý fakt uzavření smlouvy o dílo by totiž automaticky neznamenal, že výdaje vynakládané v souvislosti s takovou smlouvou budou uznány jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1: i zde by musel daňový subjekt prokazovat bezprostřední věcnou a časovou souvislost se zdanitelnými příjmy. Žalobkyně tedy nemůže zdůvodňovat daňovou uznatelnost členského příspěvku pro ČBA poukazem na to, že hypotetické výdaje vynaložené k uspokojení obdobných potřeb by uznány byly – protože právě bezprostřednost vztahu těchto hypotetických výdajů ke zdanitelným příjmům nelze posoudit.

Soud nesouhlasí s tím, že bylo na správci daně, aby sám stanovil, jaká část členského příspěvku by případně mohla být daňově uznatelná podle § 24 odst. 1, a tuto část samostatně posoudil. Takový požadavek přesahuje povinnosti správce daně v daňovém řízení, jak se tím soud ostatně zabýval už výše.

K výdajům na pracovní cesty zaměstnanců na zasedání orgánů ČBA soud připomíná, že tento typ výdajů je speciálně daňově uznatelný podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů; ze skutečnosti, že správce daně nepochybně daňovou uznatelnost výdajů na tyto pracovní cesty, tedy nelze dovozovat, že by měl být uznán členský příspěvek, který mj. umožňuje i vlastní účast na zasedání orgánů ČBA.

K argumentu, podle něžž zákonodárce pomýšlel na daňovou uznatelnost alespoň části členských příspěvků podle § 24 odst. 1, protože je nezařadil do negativního výčtu v § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů, soud stejně jako žalovaný poukazuje na rozsudek NSS publikovaný pod č. 2070/2010 Sb. NSS, který tento argument odmítl.

Obdobné argumenty, které žalobkyně uplatňovala ve prospěch členského příspěvku pro ČBA, vznášela i ve vztahu k dalším výše zmiňovaným sdružením (spolkům) a profesním komorám. I ohledně těchto ostatních právnických osob soud konstatuje, že výdaje na „vytváření příležitostí“, „udržování informovanosti“ a na podobné, byť pro podnikání důležité, činnosti, nemají bezprostřední vztah k příjmům, a nemohou proto snižovat základ daně.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o žalobách nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žaloby jako nedůvodné.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věcech úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 4. března 2015

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková