



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **BB kovo s.r.o.**, IČO: 291 07 903, se sídlem Skomelno 3, okr. Rokycany, zast. Mgr. et Mgr. Petrou Šrámkovou Harantovou, advokátkou, se sídlem Háalkova 1229/44, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2020, č. j. 41568/20/5200-11434-706502, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 11. 2021, č. j. 57 Af 1/2021 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 15. 3. 2019, č. j. 435602/19/2312-50522-401442. Tím byla žalobci za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmů právnických osob vyšší o 830.870 Kč a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 166.174 Kč. Žalovaný stejně jako správce daně dospěl k závěru, že žalobce uplatnil v daňových nákladech za předmětné zdaňovací období částku v souhrnné výši 3.839.032 Kč neoprávněně, neboť v průběhu daňové kontroly neprokázal oprávněnost zahrnutí uplatněných nákladů do základu daně. Jednalo se o fakturaci provedenou Petrem Boháčem ve výši 2.276.792 Kč, kterou tvořily energie v částce 14.092 Kč, výroba uzávěrů v částce 619.835 Kč a refundace mezd v částce 1.642.865 Kč. Dále se jednalo o fakturaci

od společnosti AVP REAL stavební s. r. o. na stavebně montážní práce ve výši 995.140 Kč, na zednické práce ve výši 163.600 Kč fakturované Josefem Vojtěchovským a pomocné stavební práce fakturované Milana Rückaufem v částce 403.500 Kč.

[2] Žalobce v žalobě proti rozhodnutí žalovaného uvedl, že proti rozporované částce za energie ve výši 14.092 Kč nebrojí, neboť se jedná pouze o numerickou chybu. Ohledně částek za výrobu uzávěrů a refundaci mezd vyjádřil nesouhlas s argumentací žalovaného, že nedoložil potřebnou dokumentaci. Pokud měl správce daně za to, že potřebné dokumenty předloženy nebyly, pak to měl uvést. Žalobce nebyl o doložení takových dokumentů žádán. K rozporované částce za stavebně montážní práce žalobce uvedl, že dostatečně vyjasnil skutkový základ plnění díla a podstatu spolupráce se společností AVB REAL stavební s. r. o. Důkazy k této spolupráci byly dokládány v rámci daňového řízení. K rozporované částce za zednické práce žalobce rovněž předložil veškeré důkazní prostředky. Svědku vyslechnutému k této částce nelze vytýkat, že si již po 5 letech nepamatoval detaily staveb a prací. Také v případě rozporované částky za pomocné stavební práce žalobce prokázal své náklady. Rozhodnutí žalovaného je vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné, a proto je na místě jej zrušit. Důkazní prostředky správce daně vyhodnotil nesprávně. Činnosti popisované žalobcem, s kterými byly spojeny popisované náklady, musely proběhnout, když navíc i smluvní strany, které je vykonávaly, potvrdily jejich existenci.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Žalobcem obecně namítanou vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného neshledal, neboť rozhodnutí žalovaného je logicky konzistentní a je z něj patrné, jak žalovaný rozhodl a jaké důvody ho k rozhodnutí vedly. Žalovaný se dostatečně vypořádal s odvolacími námitkami.

[4] Krajský soud dále konstatoval, že žalobní argumentace je vedena převážně v obecné rovině. Žalobce jen vyjadřuje svůj nesouhlas se závěry správních orgánů o neunesení důkazního břemene ve vztahu k předmětným pěti rozporovaným položkám uplatněných nákladů a současně vyjadřuje své přesvědčení, že vše potřebné předložil a prokázal. Žalobce nevznesl žádné konkrétní výhrady proti skutkovým závěrům daňových orgánů, resp. proti hodnocení shromážděných důkazních prostředků, tudíž soud bez opory v žalobní argumentaci nemohl detailně prověřovat správnost skutkových závěrů správce daně a žalovaného učiněných na základě hodnocení v daňovém řízení shromážděných podkladů, a věci se proto mohl zabývat pouze v obecné míře odpovídající obecně formulovanému obsahu žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 - 63). Jinak by soud nedostal dispoziční zásadě ovládající soudní řízení správní. Po posouzení věci dospěl krajský soud k závěru, že správce daně ve vztahu ke všem pěti rozporovaným položkám nákladů opřel své pochybnosti o konkrétní zjištění a důkazy, přičemž jeho závěry jsou logické a odůvodněné. Přisvědčil proto správním orgánům, že žalobci se ani poté, co byl vyzván k prokázání skutečností týkajících se oprávněnosti zahrnutí předmětných pěti rozporovaných položek do nákladů snižujících základ daně, nepodařilo prokázat, že se jedná o náklady splňující předpoklady daňově uznatelných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“). Faktury a příjmové doklady zpravidla samy o sobě neprokazují, že se operace

pokračování

(vzájemné plnění), která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 - 63.

[5] Žalobcem navržené důkazy soud neprovedl pro jejich zjevnou nadbytečnost. Žalobce totiž naprostou většinu svých důkazních návrhů blíže nespecifikoval ani nedoložil žádnou listinu, kterou by soud měl k důkazu provést. Navíc ani neuvedl konkrétní skutková tvrzení, k jejichž prokázání by měly neurčitě formulované důkazní návrhy směřovat. Tvrdil, že důkazy, které opětovně navrhoval k provedení v soudním řízení, již dokládal v průběhu daňového řízení. Písemnostmi obsaženými ve správním spise se však v řízení před správním soudem nedokazuje. Krajský soud nepovažoval za potřebné vyslechnout Petra Boháče, jednatele žalobce, a to vzhledem k absenci konkrétních tvrzení, k nimž by měl být slyšen.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Konstatoval, že svou obranu v žalobě nevedl obecným způsobem, kdy se vyjadřoval ke každému jednotlivému bodu napadeného rozhodnutí žalovaného. Odkazoval na již provedené důkazy a navrhoval provedení důkazů tak, jak nebyly dostatečně provedeny v rámci správního řízení. Žalovaný totiž neprovedl důkazy navržené stěžovatelem, nebo je vágním způsobem posoudil jako nedostatečné, aniž by uvedl, z jakého důvodu. Krajský soud žalobu vyhodnotil jako dostatečně určitou a splňující podmínky projednatelnosti. Podle stěžovatele tak je namístě v řízení o kasační stížnosti posoudit, zda mohlo být rozhodováno soudem ohledně konkrétně vymezených bodů uplatněných stěžovatelem a to konkrétním způsobem, kdy tak však soud neučinil, omezil se pouze na konstatování ohledně obecných argumentů stěžovatele a nedostatečné prokázání skutkových závěrů z důvodu nepřesvědčivých důkazů, které byly stěžovatelem předkládány. Stěžovatel tyto důkazy předložil, nicméně žalovaný je neprovedl, odmítl provést např. výslech Petra Boháče. Ani soud neprovedl žádný z navrhovaných důkazů. Pouze konstatoval, že se jednalo o písemnosti již založené ve správním spise. Tyto však řádně provedeny nebyly, což stěžovatel považuje za nezákonné. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že svá tvrzení dostatečně doložil, neboť v rámci sporných položek bylo vše dostatečně jasně vysvětleno. Správce daně tak neunesl své přenesené důkazní břemeno.

[7] K výrobě uzávěrů v rozporované částce 619.835 Kč a refundaci mezd v rozporované částce 1.642.865 Kč stěžovatel uvedl, že na výrobě uvedených uzávěrů spolupracoval s fyzickou osobou Petrem Boháčem, který je zároveň jediným jednatelem stěžovatele. Vzájemná spolupráce byla vymezena rámcovou smlouvou. Důvody pro uzavření této smlouvy stěžovatel vysvětlil. Důkazy (nájemní smlouvou ze dne 2. 1. 2014, skladovými kartami strojů, daňovým dokladem o prodeji stroje PROMECAN) bylo prokázáno, kým, kde a na jakých strojích byla výroba uzávěrů prováděna.

[8] Poté, co Petr Boháč navázal v roce 2012 obchodní spolupráci se společností VALEO THERMIQUE HABITACLE, se z kapacitních důvodů rozhodl přesunout výrobu protipožárních uzávěrů do výroby stěžovatele. Spolupráce však nakonec nebyla

uskutečněna. Pro spolupráci vyčlenění zaměstnanci byli využíváni k urgentním zakázkám. Mezi stěžovatelem a Petrem Boháčem proto došlo k dohodě ohledně výše refundace mezd v hodnotě 75 %, kdy z celkové částky 2.189.865 Kč refundoval stěžovateli částku 1.642.865 Kč. Stěžovatel proto zahrnul do nákladů částku 1.642.865 Kč za refundaci mezd na základě dokladu 14IN00013 vystaveného Petrem Boháčem. Výtka stěžovateli, že nedoložil jmenný seznam zaměstnanců, ve spojení s kterými byly uvedené náklady refundovány, se nezakládá na pravdě, neboť stěžovatel již v průběhu daňové kontroly předložil jmenný seznam, který byl doložen smlouvou o dočasném přidělení zaměstnanců, a přehled mezd za rok 2014 Petra Boháče. Ke každé zakázce byl vystaven výrobní list, jehož součástí je průvodka, v níž příslušný pracovník potvrzuje účast na provedení díla. Výrobní listy k prokázání toho, kdo ze zaměstnanců na které zakázce pracoval, dokládal stěžovatel opakovaně a byly předloženy již při provádění daňové kontroly. Z přehledu zakázek v předmětnou dobu vyplývá, že jak stěžovatel, tak i Petr Boháč prováděli výrobu uzávěrů, která mezi ně byla rozdělena. Zaměstnanci D. B., M. K. a P. O. nebyli součástí dohody o přidělení zaměstnanců, nebyli k této práci přidělováni, nicméně prováděli taktéž výrobu uzávěrů pro Petra Boháče jako jeho zaměstnanci. Stěžovatel navrhoval výslech těchto zaměstnanců již ve správním řízení, nebylo mu však vyhověno. Doložil také konkrétní přehled výroby správci daně, který jej však vůbec nehodnotil. Soud pouze opakuje závěry žalovaného, aniž by ověřil, co uvedl stěžovatel ve své žalobě, v níž odkazoval na uvedené důkazy, které však nebyly správním orgánem řádně provedeny. Nebyl ani proveden výslech zaměstnanců, kteří byli součástí smlouvy o dočasném přidělení zaměstnanců, přestože to stěžovatel po celou dobu navrhoval. Jejich výsledkem mohlo být prokázáno, co a pro koho v uvedenou dobu vykonávali. Stěžovatel doložil správci daně veškeré faktury z uvedené doby. Poměr refundace mezd ve výši 75 % stěžovatel v předchozím řízení vysvětlil poukazem na dohodu mezi ním a Petrem Boháčem. Částka byla nastavena v uvedené výši tak, aby ekonomika jednotlivých obchodů nebyla ztrátová.

[9] V případě fakturace stavebně montážních prací od společnosti AVP REAL stavební s. r.o., ve výši 995.140 Kč stěžovatel předkládal předávací protokoly provedených akcí ze strany společnosti AVP REAL stavební s.r.o. Stěžovateli není jasné, co je důvodem pro neuznání těchto zakázek. Zakázky totiž byly provedeny, byly koncovým zákazníkem převzaty a následně za jejich provedení stěžovatel obdržel úplatu. Sporné a nepochopené zůstává a je také důvodem pro jejich neuznání, že výnosy doložené z těchto zakázek jsou o 706.380 Kč nižší než náklady. To je však vadná úvaha správních orgánů a potažmo taktéž soudu, který pouze přebírá názor žalovaného. Ekonomický výnos jednotlivé zakázky je totiž nutné posuzovat v celkové kalkulaci zakázky. Nelze hodnotit zakázku pouze na základě jedné položky z dohodnuté ceny. Stěžovatel uvedené vysvětlil tak, že mnoho dodavatelů nabízí své výrobky a dodávku zboží za jednu cenu, včetně dopravy a montáže. Ve fakturaci se uvedené již neobjeví, neboť cena dopravy a montáže je již rozpočtena a započítána a v marži zboží, tedy není nikde definována. Pak by však správce daně podle schématu, který uplatnil v posuzované věci, nemohl takovému daňovému subjektu uznat nákladové položky za zaměstnance, dopravu, případně náklady na společnost, která tyto služby odvedla. Kalkulace cen montáží nelze předem stanovit. Často při montážích nastávají komplikace zaviněné dodavatelem i odběratelem z různých důvodů. Hrazení

pokračování

zakázek v hotovosti namísto ve smlouvě dohodnutého bezhotovostního styku stěžovatel zdůvodnil potřebou rychle řešit několik zakázek v předmětném období.

[10] V případě fakturace Josefa Vojtěchovského na zednické práce v rozporované částce 163.600 Kč krajský soud rovněž mechanicky převzal názor žalovaného, aniž by hodnotil navrhované důkazy v této části žaloby ze strany stěžovatele. S ohledem na časový odstup není na místě svědkovi Josefu Vojtěchovskému vyčítat, že si nepamatoval detaily prováděných zakázek. Stěžovateli je fakticky vyčítáno, že si uplatnil jako svůj daňový náklad náklady vyplývající z obecných faktur, ve kterých není dopodrobna rozepsáno, co bylo předmětem fakturace. Ke své obraně stěžovatel uvedl, že součástí faktury jsou podstatné náležitosti, i to co je předmětem, tedy provedení montážních či stavebních prací. To, že není součástí rozpisu toho, zda se jednalo o svislé či vodorovné konstrukce, či z čeho jsou vyrobeny, je zcela irelevantní, neboť pro zákazníka je podstatné, že mu je dodána práce či hotový výrobek. Byly předloženy zároveň i předávací protokoly a koncové faktury k dílu, na kterém byly subdodavatelsky prováděny tyto činnosti.

[11] K přijaté fakturaci Milana Rückaufa na pomocné stavební práce v rozporované částce 403.500 Kč stěžovatel dokládal a tvrdil, že společnost Milana Rückaufa prováděla faktickou činnost, tedy montážní práce, včetně úpravy stavebních otvorů, přesun hmot na staveništi, osazování zárubní a ostatních pomocných prací při osazování dveřních uzávěrů. Přestože tyto práce nejsou uvedeny jako práce k provedení, je zřejmé a zcela logické, že musí být dodány, pokud se jedná o dodávku protipožárních prostupů. Bez jejich provedení by zakázka nebyla kompletní a tyto jsou vždy součástí dodávky, pokud tedy nejsou dodávány pouze protipožární postupy.

[12] Napadený rozsudek fakticky postrádá odůvodnění, soud pouze odkazuje na argumentaci žalovaného. Nehodnotí však argumentaci stěžovatele, nevyjadřuje se k návrhům na provedení důkazů a nepozastavuje se nad obsahem správního spisu, kdy nebyly provedeny stěžovatelem navržené důkazy. V uvedeném stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadaného rozsudku.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k obecnosti žalobních námitek uvedl, že žaloba byla toliko obecným pojednáním obsahujícím vyjádření nesouhlasu se závěry správních orgánů a neobsahovala konkrétní námitky proti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud proto výstižně konstatoval, že žalobní argumentace je vedena převážně v obecné rovině. Tato míra obecnosti žaloby předznamenala i obecný rámec soudního přezkumu a způsobu, jakým se s ní krajský soud vypořádal. Krajský soud řádně posoudil relevantní skutečnosti. Žalovaný má za to, že dostal všem požadavkům kladeným na hodnocení důkazů. Připomenul, že krajský soud neshledal žádné pochybení správních orgánů při dokazování.

III. Posouzení kasační stížnosti

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2

s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Podle § 24 odst. 1 věty první a druhé ZDP *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.*

[17] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v této věci jde o posouzení, zda stěžovatel prokázal oprávněnost zahrnutí výše uvedených fakturovaných částek jakožto nákladů do základu daně z příjmů.

[18] Nejvyšší správní soud se nicméně nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou stěžovatel spatřuje v tom, že fakticky postrádá odůvodnění, když nehodnotí argumentaci stěžovatele ani jím navržené důkazy a pouze odkazuje na argumentaci žalovaného. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

[19] Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný či nesrozumitelný. Skutečnost, že krajský soud při posouzení věci často a v podstatné míře vycházel ze závěrů žalovaného, s nimiž se ztotožnil a některé závěry žalovaného citoval, nezakládá nepřezkoumatelnost či nesrozumitelnost jeho rozsudku, neboť z jeho odůvodnění je zřejmé, na základě jakých skutečností a důkazů se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil. S žalobní argumentací stěžovatele, která byla vedena převážně v obecné rovině, se krajský soud dostatečným způsobem vypořádal, přičemž uvedl také své vlastní závěry. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Takovými vadami rozsudek krajského soudu podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu netrpí. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Krajský soud rovněž zdůvodnil, proč neprováděl dokazování, když k důkazům navrženým stěžovatelem uvedl, že písemnostmi obsaženými ve správním spise se v řízení před správním soudem nedokazuje a výslech Petra Boháče (jednatele stěžovatele) nepovažoval za potřebný vzhledem k absenci konkrétních tvrzení, k nimž by měl být slyšen. S tímto závěrem krajského soudu ohledně dokazování se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť stěžovatel výslech Petra Boháče pouze bez jakékoli bližší argumentace zmínil v seznamu důkazů uvedených v žalobě.

pokračování

[20] Námitce stěžovatele, že svou obranu v žalobě nevedl obecným způsobem, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť stěžovatel se sice v žalobě vskutku vyjádřil ke každé rozporované částce, učinil tak ovšem pouze obecným způsobem. Vyjádřil přesvědčení, že předložil dostatečné množství důkazů k prokázání uplatňovaných nákladů. Dále konstatoval, že činnosti spojené s popisovanými náklady musely proběhnout. I na základě takto obecně formulovaných žalobních bodů bylo nicméně možné rozhodnutí žalovaného přezkoumat, neboť obsahovala důvody, pro které stěžovatel nesouhlasí s argumentací a závěry žalovaného.

[21] Důvodnou Nejvyšší správní soud neshledal ani námitku, že žalovaný neprovedl důkazy navržené stěžovatelem, nebo je vágním způsobem posoudil jako nedostatečné, aniž by uvedl, z jakého důvodu. Stěžovatel totiž neuvádí konkrétně, jaké důkazy žalovaný pominul. Neučinil tak ani ve správním řízení v odpovědi ze dne 31. 5. 2018 na výzvu správce daně a ve svém stanovisku k výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 12. 2018. V odvolání k otázce důkazních prostředků namítal, že správce daně nepřihlédl k dokumentům, důkazům, listinám, které byly předloženy k jednotlivým bodům daňového řízení, a neodůvodnil, proč tak učinil. Jediný důkaz, jehož neprovedení stěžovatel žalovanému konkrétně vytýkal, je výslech Petra Boháče. S návrhem stěžovatele na výslech tohoto svědka se však žalovaný vypořádal, když v bodu 112 svého rozhodnutí s poukazem na rozsudky NSS č. j. 5 Afs 87/2014 - 50 a 5 Afs 24/2010 - 126 konstatoval, že tomuto návrhu stěžovatele nelze vyhovět, neboť výpověď jednatele daňového subjektu o záležitostech daňového subjektu nemůže být hodnocena jako výpověď svědka ve smyslu § 96 odst. 1 daňového řádu, ale pouze jako tvrzení, které je daňový subjekt povinen prokázat. Žalovaný v této souvislosti přiléhavě poukázal na skutečnost, že výše uvedený jednatel stěžovatele měl možnost kdykoli v průběhu daňového řízení uvést k věci vše, co věděl. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování výsledky svědků Milana Rückaufa a Josefa Vojtěchovského a poté ve věci na základě důkazů obsažených ve správním spise rozhodl, přičemž se s obstaranými důkazy vypořádal. V tomto postupu žalovaného nespatřuje Nejvyšší správní soud pochybení.

[22] K otázce, jakým způsobem přistupovat k uplatnění výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP, existuje ustálená judikatura zdejšího soudu. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečným

daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

Formální nedostatky na předloženém účetním dokladu nemohou automaticky vést k doměření daně z příjmů. Daňovému subjektu musí být dán prostor prokázat faktické vynaložení deklarovaného výdaje jinými prostředky. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů, popř. na základě nedostatků smluvních ujednání mezi jednotlivými subjekty dodavatelského řetězce, „pokud je zároveň nepochybné, že tvrzené plnění bylo žalobci poskytnuto a byly jednoznačně identifikovány subjekty, které se na jeho poskytnutí podílely“ (rozsudek ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014 - 46). Soud k tomu již dříve uvedl, že „[d]aňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy“ (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011 - 68). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (rozsudek ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015 - 72).

[23] Částka 619.835 Kč byla stěžovatelem uplatněna jako daňový výdaj na základě faktury za výrobu protipožárních a nepožárních uzávěrů ze dne 1. 10. 2014, č. 14/010 vystavené dodavatelem společnosti Petrem Boháčem. Za situace, kdy tyto uzávěry byly vyráběny také zaměstnanci stěžovatele a prostory místa podnikání a stroje má stěžovatel pronajaty od Petra Boháče, neprokazují důkazy zmíněné stěžovatelem v kasační stížnosti, že fakturované práce byly prováděny právě Petrem Boháčem. Uvedené nedokládá ani stěžovatelem předložená listina "kalkulace uzávěrů 2014" obsažená ve správním spise, která obsahuje rozpis počtu kusů ocelových dveří u jednotlivých zakázek. Žalovanému tak je třeba přisvědčit, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, kým a v jakém objektu byla výroba předmětných uzávěrů fakturovaných společností Petr Boháč reálně provedena a v jakém rozsahu. Stěžovatel tudíž v případě této částky neprokázal, že představuje prokázaný náklad vynaložený na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[24] K částce 1.642.865 Kč za refundaci mezd, která rovněž nebyla uznána jako daňově uznatelný výdaj, Nejvyšší správní soud z obsahu správního spisu zjistil, že se v něm nachází listina rekapitulující výši mezd vyplacených Petrem Boháčem v roce 2014, na níž jsou ručně napsána jména a mzdy jednotlivých zaměstnanců. Správní spis dále obsahuje fakturu ze dne 31. 12. 2014, č. 14IN00013, kterou Petr Boháč fakturoval stěžovateli 75 %

pokračování

z částky mezd, kterou vyplatil svým zaměstnancům. Tato výše refundace nákladů byla mezi stěžovatelem a Petrem Boháčem dohodnuta v čl. 3. 1. Rámcové dohody ze dne 3. 1. 2011. Správní spis dále obsahuje Dohodu o dočasném přidělení zaměstnanců k jinému zaměstnavateli uzavřenou mezi stěžovatelem a Petrem Boháčem dne 5. 1. 2014, v jejímž čl. II. je uvedeno, že se smluvní strany dohodly na přidělení zaměstnanců uvedených v příloze 1 této dohody k výkonu práce. V příloze 1 jsou uvedeni zaměstnanci D. B., M. K. a P. O. Správní spis dále obsahuje pracovní výkazy k výrobním listům na zakázkách pro stěžovatele. Na nich jsou sice podepsáni zaměstnanci, kteří jsou ručně vypsáni na výše uvedené listině popisující mzdy vyplacené Petrem Boháčem, avšak data podpisů jsou z roku 2015, tj. z jiného daňového období, než bylo posuzováno v této věci. Tyto výrobní listy tak neprokazují, kdo ze zaměstnanců a v jakém rozsahu pracoval na zakázkách stěžovatele v roce 2014. Rozsah práce zaměstnanců neprokazuje ani stěžovatelem zmíněný přehled výroby, neboť je v něm pouze uvedeno číslo zakázky, název zadavatele, název akce, datum provedení, číslo faktury a cena za montáž. To, jaký zaměstnanec a v jakém rozsahu na předmětných zakázkách pracoval, nevyplývá ani z výčtu jmen uvedených na listině rekapitulující výši mezd vyplacených Petrem Boháčem v roce 2014 a smluv uzavřených mezi stěžovatelem a Petrem Boháčem.

[25] Nejvyšší správní soud proto i s přihlédnutím k výše již popsané skutečnosti, že uzávěry byly vyráběny také zaměstnanci stěžovatele a prostory místa podnikání a stroje má stěžovatel pronajaty od Petra Boháče, dospěl ve shodě s žalovaným i krajským soudem k závěru, že výše uvedené důkazy, kterých se stěžovatel dovolával, neprokazují, že fakturované práce byly prováděny zaměstnanci Petra Boháče ani rozsah takto prováděných prací. Nebyly proto ani splněny podmínky pro uplatnění této částky jakožto daňově uznatelného výdaje stěžovatele. Krajský soud proto nepochybil, když vycházel ze závěrů žalovaného.

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že nebylo vyhověno jeho návrhu na výslech výše uvedených zaměstnanců. Správce daně stěžovatele opakovaně vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností, a to výzvou ze dne 13. 3. 2018 a výzvou ze dne 29. 6. 2018. Na druhou výzvu stěžovatel již nereagoval, o čemž správce daně stěžovatele informoval dne 22. 1. 2019. V odpovědi ze dne 31. 5. 2018 na výzvu správce daně, ve stanovisku k výsledku kontrolního zjištění ze dne 14. 12. 2018, ani v odvolání přitom stěžovatel výslech uvedených zaměstnanců nenavrhoval. Nelze proto souhlasit se stěžovatelem, že navrhoval výslech těchto zaměstnanců již ve správním řízení, nebylo mu však vyhověno. Za této situace, kdy byl stěžovatel opakovaně vyzván k prokázání tvrzených skutečností, žalovaný nepochybil, když na základě předložených listinných důkazů dospěl k závěru, že částka za refundaci mezd nepředstavuje prokázanou výši nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. K nově tvrzeným skutečnostem a s nimi spojeným důkazním návrhům v řízení o kasační stížnosti, jimiž stěžovatel dokládal oprávněnost uplatnění refundace mezd, jakožto daňově uznatelného nákladu, nemohl Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet.

[27] Ve vztahu k montážním pracím fakturovaným společností AVP REAL stavební s. r. o. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že stěžovatel v žalobě ohledně těchto

nákladů uvedl pouze, že spolupráci s uvedenou společností vyjasnil, ta probíhala řádně, k tomuto existovaly další důkazy dokladané v daňovém řízení. S takto zcela obecně formulovaným žalobním bodem se krajský soud řádně vypořádal s tím, že žalovaný dostatečně vysvětlil, proč neuznal tyto stěžovatelem uplatňované výdaje. Nejvyšší správní soud zde musí konstatovat, že stěžovatel v kasační stížnosti zcela nově uvádí (v žalobě neuplatněnou) obsáhlou argumentaci k tomuto výdaji, jíž brojí proti názoru správních orgánů o neprokázání realizace a rozsahu prací údajně dodaných stěžovateli uvedenou firmou z důvodu nekorespondování doložených výnosů stěžovatele z předmětných zakázek (288.760 Kč) ve vztahu k jím uplatňovaným výdajům na práce provedené uvedeným subdodavatelem na těchto zakázkách (995.140 Kč), kdy konkrétně rozebírá důvody zjištěné diskrepance, dále vyvrací závěry ohledně zpochybnění hotovostních úhrad odpovídajících těmto výdajům a dále rozebírá konkrétní podstatu prací provedených uvedeným subdodavatelem. Protože tyto důvody a skutečnosti stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoli mu v tom nic nebránilo, nemohl se jimi Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti zabývat (§ 104 odst. 4 a § 109 odst. 5 s. ř. s.). V opačném případě by fakticky posuzoval tyto důvody a skutečnosti jako soud první instance, aniž by byly nejprve posouzeny krajským soudem, což není slučitelné s povahou kasační stížnosti jako mimořádného opravného prostředku směřujícího proti rozhodnutí krajského soudu.

[28] K částce fakturované Josefem Vojtěchovským za zednické práce Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že v případě svědecké výpovědi Josefa Vojtěchovského je pochopitelné, že si při svědecké výpovědi dne 14. 5. 2019 již nepamatoval podrobnosti obchodní spolupráce se stěžovatelem v roce 2014, neboť se vskutku jedná o delší časový úsek. Správní spis obsahuje dvě faktury, kterými Josef Vojtěchovský fakturoval stěžovateli zednické práce. Obsahuje také faktury stěžovatele vůči objednateli (konečnému odběrateli), přičemž na některých těchto fakturách je cena montáže uvedena, na jiných nikoli. Dále se ve správním spise nachází dodací listy mezi Josefem Vojtěchovským jako předávajícím a stěžovatelem jakožto přebírajícím. Nejvyšší správní soud má v případě tohoto plnění stejně jako krajský soud i žalovaný za to, že pochybnosti vyvolává skutečnost, že samotné grafické provedení faktur vystavených deklarovaným dodavatelem Josefem Vojtěchovským nejsou na identickém formuláři, přestože podle číselné řady následují za sebou. Faktura č. 201408 je vypsaná ručně, faktura č. 201407 je vyplněná pomocí softwaru. Faktura s vyšším pořadovým číslem 201408 je z července 2014, zatímco datum vystavení faktury s nižším pořadovým číslem je z listopadu 2014. Správce daně dále zjistil, že pod stejnými čísly zakázek byli uvedeni odlišní odběratelé na vydaných fakturách ve srovnání s údaji obsaženými v dokumentu nazvaném přehled zakázek. V případě této položky tak Nejvyšší správní soud považuje pochybnosti správních orgánů o faktickém provedení, případně rozsahu fakturovaných prací za oprávněné. Správní orgány proto nepochybily, když částku fakturovanou Josefem Vojtěchovským za zednické práce neuznaly jako daňově uplatnitelný náklad stěžovatele a rovněž krajskému soudu nelze v rámci posouzení této otázky nic vytýkat.

[29] V případě částky fakturované Milanem Rückaufem stěžovatel rovněž v žalobě argumentoval pouze zcela obecně: náklady prokázal, byl připraven dále spolupracovat se správcem daně, předložil požadované listiny, které však správce daně chybně

pokračování

vyhodnotil; činnosti odpovídající uplatňovaným nákladům nutně musely proběhnout. Tímto žalobním bodem se krajský soud dostatečně zabýval v míře odpovídající jeho obecnosti, zejména v odst. 49 a 50 napadeného rozsudku, když vysvětlil povahu nesrovnalostí, jimiž žalovaný svůj závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem odůvodnil. Krajský soud rovněž vysvětlil, proč se tyto nesrovnalosti stěžovateli nepodařilo odstranit ani dokumenty předloženými správcem daně na základě jeho výzev. Na těchto závěrech nemůže nic změnit ani opět spíše obecně formulovaný nesouhlas stěžovatele obsažený v kasační stížnosti. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že práce uhrazené Milanu Rückaufovi nutně musely být provedeny právě tímto dodavatelem a nikoli Petrem Boháčem, který dle tvrzení stěžovatele na předmětných zakázkách rovněž spolupracoval, resp. nikoli zaměstnanci stěžovatele, ani to, v jakém konkrétním rozsahu je měl uvedený dodavatel provést. Stěžovatel konkrétně nezpochybnuje hodnocení konkrétních důkazů žalovaným ani obsáhlé odůvodnění jeho závěrů a není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby kasační argumentaci namísto stěžovatele domýšlel, resp. aby sám ve správních spisech dohledával případné nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[30] Nejvyšší správní soud v návaznosti na výše uvedené uzavírá, že krajský soud se nedopustil vady řízení, v mezích stěžovatelem pouze obecně uplatněných žalobních bodů věc posoudil dostatečně a stěžovateli se nepodařilo v rámci přípustně uplatněné kasační argumentace jeho závěry vyvrátit.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a procesně úspěšnému žalovanému náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. srpna 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu