

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **ARMA BAU s.r.o.**, se sídlem Biskupský dvůr 8, Praha 1, zastoupený Mgr. Jaromírem Kalužíkem, LL.M., advokátem se sídlem Na Příkopě 15, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 30/2010 - 82,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 30/2010 - 82, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 4. 2. 2010, č. j. 184/10-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 7. 8. 2009, č. j. 206149/09/077910304761, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 6 103 440 Kč a zároveň žalobce vyrozuměl o povinnosti uhradit penále z uvedené částky ve výši 1 220 688 Kč.

Žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil závěr správce daně, podle kterého žalobce v příslušném zdaňovacím období neoprávněně uplatnil jako daňově uznatelné následující náklady: a) výdaje ve výši 90 450 Kč vynaložené na školení svářečů, neboť účastníky tohoto školení byly především osoby samostatně výdělečně činné, a nikoli zaměstnanci žalobce; b) odpisy svářeček a dále též výdaje vynaložené na nákup technického plynu, nájem plynových lahví a ochranné pracovní pomůcky v celkové výši 2 020 250,51 Kč, neboť se jednalo o náklady primárně sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů jednotlivých

dodavatelů žalobce, a nikoliv žalobce samotného; c) výdaje ve výši 2 693 530 Kč uplatněné jako rezerva na opravu hmotného majetku, neboť žalobce neprokázal, že uvedená rezerva byla tvořena v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“); d) výdaje ve výši 18 386 676 Kč uplatněné na základě faktury č. 28015 vydané společností BEST-Baueisen und Stahl-Bearbeitungsgesellschaft m. b. H. (dále jen „společnost BEST“), jíž měla být zpětně doúčtována cena dodaného materiálu, neboť žalobce neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; a e) výdaje ve výši 94 716,86 Kč uplatněné na základě faktury č. 2006-10037 vydané společností Neumann International Aktiengesellschaft, organizační složka (dále jen „společnost Neumann International“), jež žalobci účtovala služby spočívající ve vyhledání kandidáta na pozici „Project Engineer“, neboť žalobce neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Zmiňované rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 30/2010 - 82, zamítl.

V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve obecně uvádí, že s ohledem na žalobní tvrzení nezjistil, že by finanční orgány při provádění daňové kontroly a následném rozhodování porušily zásady daňového řízení. Krajský soud v této souvislosti poukázal na to, že při daňové kontrole bylo zjišťováno, zda uvedené výdaje, které žalobce uplatnil v přiznání k dani z příjmů právnických osob za příslušné zdaňovací období, mají povahu daňových nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně přitom postupoval tak, aby zachoval práva a právem chráněné zájmy žalobce, tj. postupoval v součinnosti s žalobcem, v několika výzvách mu sdělil pochybnosti o konkrétních nákladech uplatněných v daňovém přiznání žalobce za dané zdaňovací období a vyzval jej k prokázání zcela konkrétních skutečností. Také při hodnocení důkazů správce daně postupoval v mezích § 2 odst. 3 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“).

Jakkoli krajský soud zdůraznil, že nesdílí názor žalobce ohledně možného použití zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“) v daňovém řízení (žalobce v žalobě namítal porušení § 2 odst. 2 až 4 správního řádu), uvedl dále, že správci daně je svěřena pravomoc provést kontrolu daně z příjmů a žalovaný je nadán kompetencí projednat k odvolání daňového subjektu závěry, ke kterým správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl. V posuzované věci tudíž nebylo postupováno, jak tvrdí žalobce, v rozporu s předpisy o pravomoci a působnosti finančních orgánů. Argumentace šetřením práv nabytých v dobré víře je pak zcela nepřípadná, neboť v posuzované věci bylo zjištěno, že žalobce uplatnil předmětné náklady v rozporu se zákonem. V této situaci tudíž bylo doměření daně zcela na místě, neboť správné a řádné stanovení daňové povinnosti je ve veřejném zájmu.

Dále se již krajský soud zabýval uplatněnými žalobními námitkami v souvislosti s jednotlivými neuznanými výdaji.

Nejprve posoudil otázku daňové uznatelnosti žalobcem uplatněných výdajů vynaložených na školení svářečů a dále výdajů vynaložených na odpisy 67 ks svářeček, na spotřebu technického plynu, nájem plynových láhví a ochranné pracovní pomůcky.

Krajský soud vycházel stejně jako žalovaný z toho, že žalobce v příslušném zdaňovacím období spolupracoval s přibližně osmdesáti živnostníky, kteří na základě smlouvy uzavřené podle § 269 odst. 2 obchodního zákoníku vyráběli a montovali pro žalobce betonářské armatury, jež žalobce následně dodával svým odběratelům. Podle zmíněných smluv, uzavřených na dobu neurčitou, žalobce jako odběratel vyplácel druhé straně smlouvy jako zhotoviteli odměnu, jejíž výše činila 780 Kč na 1 t armatur, přičemž žalobce poskytoval též výrobní prostory a dále materiál pro výrobu armatur a nářadí včetně ochranných pomůcek. Z účetnictví žalobce pak nebyly zjištěny žádné úhrady od zhotovitelů za pronájem uvedeného zařízení nezbytného k výrobě a montáži betonářských armatur.

Vzhledem k uvedenému se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že se v případě těchto výdajů nejedná o daňově uznatelné náklady žalobce, nýbrž o náklady primárně sloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů jednotlivých dodavatelů žalobce, kteří jako osoby samostatně výdělečně činné zmíněnou činnost pro žalobce vykonávali. Pokud pak žalobce svým dodavatelům zajišťoval školení nezbytná k výkonu jejich činnosti a dále jim též poskytoval materiál, nástroje i výrobní prostory, a to bez jakékoli náhrady, nebyl oprávněn takové výdaje uplatňovat jako daňově uznatelné náklady. V této souvislosti krajský soud dále poukázal na to, že tito dodavatelé žalobce jako osoby samostatně výdělečně činné ve většině případů uplatnili v daném zdaňovacím období výdaje paušálem podle § 7 odst. 9 (nyní § 7 odst. 7) zákona o daních z příjmů, v němž by ovšem měly být zahrnuty veškeré výdaje poplatníka vynaložené v souvislosti s dosahováním příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. I z toho lze dle krajského soudu usuzovat na to, že žalobce sporné náklady uplatnil neoprávněně, neboť tyto náklady byly uplatněny fakticky dvakrát.

Jakkoli žalovaný připustil, že pro žalobce pracovali na pozici svářečů vedle osob samostatně výdělečně činných též jeho vlastní zaměstnanci, nelze mít dle názoru krajského soudu počet zaměstnanců žalobce působících v pracovním zařazení jako svářeči za prokázaný. Žalovaný počet těchto zaměstnanců pouze odhadoval na tři osoby, přičemž vycházel ze skutečnosti, že žalobce v daňovém řízení předložil doklady, z nichž vyplynulo, že na počátku roku 2006 byli proškoleni tři zaměstnanci žalobce pracující na pozici svářeče. Přesný počet svých zaměstnanců, kteří v rozhodném období pracovali na pozici svářeče, však žalobce ani na opakovanou výzvu správce daně nedoložil. Žalobce tak neprokázal oprávněnost ani případné alikvotní části uplatněných nákladů.

Konečně krajský soud zdůraznil, že se při posouzení věci nezabýval otázkou, jaké povahy je vztah mezi žalobcem a uvedenými osobami, tj. zda jde o vztah obchodně právní či pracovně právní, neboť v tomto ohledu žalobce závěry žalovaného nezpochybnil. Krajský soud se tedy zaměřil výlučně na to, kdo měl uvedené náklady vynaložené v souvislosti s výkonem svářečské činnosti nést.

V souvislosti s výdaji vynaloženými na školení svářečů krajský soud dále uvedl, že na povinnosti svářečů - živnostníků zajistit si proškolení nutné pro výkon své činnosti na své vlastní náklady nemá vliv skutečnost, že provoz žalobce je vybaven centrálním svářecím systémem, jenž vykazuje značná specifika. Argumentace povinností předcházet pracovním úrazům pak je dle soudu zcela nepřípadná, neboť v obchodně právních vztazích taková povinnost žalobce netíží. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani obecná povinnost předcházet škodám na zdraví a na majetku, neboť žalobci nic nebránilo uzavírat smlouvy jen s těmi svářeči – živnostníky, kteří jsou ochotni si příslušné proškolení hradit z vlastních nákladů.

Dále se krajský soud zaměřil na žalobní námitky k neuznání výdajů ve výši 2 693 530 Kč uplatněných žalobcem jako rezerva na opravu hmotného majetku.

Krajský soud nejprve konstatoval, že finanční orgány předmětný výdaj neposoudily jako daňově uznatelný náklad, neboť žalobce dle jejich názoru neprokázal, že uvedená rezerva byla tvořena v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Žalobce se naopak domnívá, že oprávněnost uplatněného výdaje prokázal dostatečně. Dle jeho názoru je to naopak správce daně, jenž jde svými požadavky nad rámec zákona, když požaduje, aby žalobce tvorbu předmětné rezervy doložil plánem oprav, rozpočtem nákladů na opravy, vnitropodnikovou směrnicí o tvorbě a čerpání rezerv a kartou rezervy.

Krajský soud poukázal na § 7 odst. 4 (nyní § 7 odst. 5) zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění relevantním pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o rezervách“), podle kterého se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Podle § 3 odst. 2 téhož zákona pak musí být tvorba rezervy odůvodněná.

Vzhledem k uvedenému tedy krajský soud dospěl k závěru, že výdaj na rezervu hmotného majetku musí být subjektem daně prokázán takovým způsobem, aby bylo zřejmé, že tvorba rezervy v dané výši byla odůvodněná, a to ve vztahu k jednotlivému hmotnému majetku a zároveň k charakteru plánované opravy.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem finančních orgánů, že žalobce zákonným nárokům kladeným na doložení řádné tvorby rezervy na opravu hmotného majetku nedostál, když předložil pouze nabídku německé firmy na provedení oprav severní stěny objektu provozní haly Hubenov a střechy na objektu provozní haly Kaplice – nádraží, včetně sanace ubytovny v areálu této provozovny. Uvedená nabídka obsahuje souhrnnou cenu oprav ve výši 194 894,02 EUR (233 872,82 EUR včetně DPH), doloženou podrobným položkovým rozpočtem. Podle krajského soudu však nelze jednotlivé práce uvedené v položkovém rozpočtu přiřadit k jednomu konkrétnímu hmotnému majetku. Nelze proto ověřit odůvodněnost tvorby rezervy v uplatňované výši. Navíc krajský soud poukázal na to, že tento rozpočet obsahuje práce zcela odlišného charakteru, než jsou ty, které by dle tvrzení žalobce měly být z rezervy hrazeny.

Konečně krajský soud odkázal též na § 3 odst. 3 zákona o rezervách, podle něhož musí být tvorba rezerv uplatněná jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení

příjmů vždy zaúčtována podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebo uvedena v daňové evidenci. Požadavek správce daně na doložení řádné tvorby předmětné rezervy uvedenými účetními doklady tudíž nebyl neopodstatněný.

Žalobní námitky vztahující se k závěru žalovaného, podle kterého výdaj ve výši 18 386 676 Kč uplatněný na základě faktury č. 28015 vydané společností BEST není daňově uznatelným nákladem, neboť žalobce neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pak krajský soud rovněž neshledal důvodnými.

V této souvislosti krajský soud upozornil na to, že uvedená faktura byla vystavena dne 20. 6. 2007 (tedy v době, kdy byl zjištěn základ daně pro účely podání přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2007), přičemž dle tvrzení žalobce měla být touto fakturou zpětně doúčtována cena materiálu dodaného společností BEST v průběhu roku 2006. Správce daně a posléze žalovaný ovšem dospěli k závěru, že žalobce neprokázal takové zpětné navýšení cen.

Krajský soud nejprve konstatoval, že v daném případě se předpokládá, že cena dodávaného materiálu je účtována v ceně obvyklé. Dále poukázal na to, že v průběhu daňové kontroly správce daně prověřil více než 120 faktur, jimiž společnost BEST fakturovala cenu za dodaný materiál. Z těchto dokladů je zřejmé, že cena za dodávky materiálu se v průběhu roku několikrát zvýšila. Výdaj spočívající v uhrazení dodatečně doúčtované ceny za zmíněné dodávky materiálu, uplatněný nadto až v polovině roku 2007, tedy dle krajského soudu ve správci daně opodstatněně vzbudil pochybnost o tom, zda byl tento výdaj vskutku vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce. Důkazy, které žalobce předložil k prokázání svých tvrzení, pak správce daně posoudil jako nevěrohodné. Rámcová kupní smlouva ze dne 7. 4. 2006 uzavřená mezi žalobcem a společností BEST byla dle správce daně účelově dotvořena pro účely daňového řízení. Takový závěr považuje krajský soud za správný, neboť tato smlouva byla opatřena razítkem, na němž bylo uvedeno aktuální sídlo žalobce a nikoli sídlo, které měl žalobce v době uzavření smlouvy zapsané v obchodním rejstříku. Nadto ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně zjistil rozpory v údajích a výpočtech, jimiž se žalobce snažil doložit způsob, kterým byla cena za dodaný materiál zpětně navýšena. Konečně žalobce neprokázal ani to, zda a jak se předmětný výdaj, resp. navýšení cen materiálu promítlo do ceny výrobků žalobce, přestože cenu výrobků žalobce v daném případě fakturoval dvěma položkami, a to částkou za materiál a dále konstantní částkou za sváření.

Krajský soud tedy závěry finančních orgánů plně potvrdil, přičemž doplnil, že na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani skutečnost, že předmětná faktura byla uhrazena, a dále ani tvrzený vztah ekonomické závislosti žalobce na společnosti BEST.

Na závěr krajský soud vypořádal žalobní námitky vztahující se k vyloučení částky 94 716,86 Kč z daňově uznatelných nákladů, které žalobce dle svých tvrzení vynaložil na vyhledání kandidáta na pozici „Project Engineer“.

Uvedenou částku, jak krajský soud zdůraznil, žalobce vyplatil společnosti Neumann International na základě faktury č. 2006-10037 vystavené dne 3. 5. 2005 jako část odměny za poskytnuté služby. Žalobce dále doložil smlouvu uzavřenou mezi zástupcem

společnosti BEST a společností Neumann International, jíž se společnost Neumann International zavazuje vyhledat prostřednictvím své pobočky v České republice vhodného kandidáta na pozici „Project Engineer“, jenž by měl být dle této smlouvy organizačně zařazen do české dceřiné společnosti rakouské společnosti Eisenflechter GmbH. Odměna za popsanou službu by měla být podle doložené smlouvy vyplacena ve třech částech, přičemž druhá část odměny, která měla být vyúčtována právě předmětnou fakturou, měla být žalobcem uhrazena ve chvíli, kdy od společnosti Neumann International obdrží písemnou zprávu o kvalifikačním a osobním profilu konkrétního navrženého kandidáta.

Krajský soud dále konstatoval, že zmíněnou zprávu žalobce nedoložil, přičemž tato nebyla dohledána ani u společnosti Neumann International. Tvrzení, že tímto kandidátem byl Ing. J. L., pak dle krajského soudu nebylo nijak prokázáno. Správce daně tudíž nepochybil, když sporný výdaj vyloučil z daňově uznatelných nákladů, neboť oprávněnost uplatnění konkrétního výdaje nestačí prokázat toliko formálními účetními doklady, tj. fakturou, nýbrž je vždy třeba též prokázat, že k tvrzenému plnění fakticky došlo.

Žalobce („stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opřel o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; dále namítá vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; a konečně stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, resp. v jiné vadě řízení před soudem, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel nejprve namítá, že krajský soud pochybil již tím, že zcela vyloučil možnost použití správního řádu v daňovém řízení. Stěžovatel je naopak toho názoru, že základní zásady činnosti správních orgánů, jak jsou upraveny v § 2 až 8 správního řádu, jsou použitelné na každé správní řízení, tedy i na řízení daňové, jež je svou povahou zvláštním druhem správního řízení, a to i tehdy, pokud zvláštní předpis použití správního řádu výslovně vylučuje. V této souvislosti stěžovatel poukazuje na § 177 správního řádu a dále na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publikovaný pod č. 1440/2008 Sb. NSS. Dle názoru stěžovatele nelze vzhledem k uvedenému pochybení krajského soudu hodnotit napadený rozsudek jinak než jako nesprávný, neboť krajský soud na věc nepohlížel prizmatem elementárních principů správního řízení. Ohledně porušení konkrétních zásad daňového a správního řízení stěžovatel odkazuje na svá předchozí podání učiněná v předmětné věci, především na žalobu ze dne 2. 4. 2010, repliku k vyjádření žalovaného ze dne 26. 5. 2010 a dále též na jeho podání učiněná v průběhu daňového řízení.

Dále stěžovatel namítá, že krajský soud pochybil, když dospěl k závěru, že stěžovatel v daném případě neoprávněně uplatnil jako daňově uznatelné náklady výdaje

vynaložené na školení svářečů a dále výdaje na odpisy svářeček, nákup technického plynu, nájem plynových lahví a na ochranné pracovní pomůcky.

Stěžovatel podotýká, že krajský soud vůbec nevzal v úvahu samotnou podstatu ekonomické a výrobní činnosti stěžovatele, z níž jedině lze určit, které stěžovatelem vynaložené výdaje vedou k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, tj. jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a které nikoli. Hlavní činností stěžovatele je výroba svařovaných armatur a jen díky této činnosti stěžovatel dosahuje svých příjmů. K provozování této činnosti pak stěžovatel potřebuje svářečky, svářecí médium (elektřina) a plyn pro vytvoření ochranné atmosféry, stejně tak jako osoby, které budou tyto systémy obsluhovat. Právě výdaje vynaložené v souvislosti s takovým vybavením provozu stěžovatele tedy jednoznačně jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Jelikož se v případě výše popsané činnosti stěžovatele jedná o činnost nebezpečnou, přičemž stěžovatel je ze zákona povinen předcházet škodám jak na majetku, tak na zdraví, a jelikož práce s centrálním svářecím systémem stěžovatele vykazuje značná specifika [centrální svařovací systém, jímž je provoz stěžovatele vybaven, zaručuje vysokou kvalitu svářecího procesu, který je ovlivněn nejen kvalitou samotných svářeček, ale též složením svářecího plynu (směsi) a technologií sváření], zajišťuje stěžovatel pro osoby, které v jeho provozu vykonávají svářečské práce, příslušné školení a dále též ochranné pracovní pomůcky.

To, že stěžovatel zmíněné náklady uplatnil neoprávněně, pak dle jeho názoru nelze dovozovat ani ze skutečnosti, že dodavatelé stěžovatele jako osoby samostatně výdělečně činné ve většině případů uplatnili v daném zdaňovacím období výdaje paušálem podle § 7 odst. 9 (nyní § 7 odst. 7) zákona o daních z příjmů. Taková skutečnost nemůže jít k tíži stěžovatele, jenž nemá a nemůže mít jakýkoli vliv na to, jak účtují jiné subjekty a jak uplatňují své výdaje. Pokud tedy správce daně při posouzení věci k této skutečnosti přihlédl, pak upřednostnil jiné daňové subjekty na úkor práv stěžovatele, čímž porušil § 2 odst. 1 a 8 zákona o správě daní, a dále též ústavně zaručenou zásadu rovnosti.

Podpůrně pak stěžovatel namítá, že pokud by krajský soud ani při zohlednění specifik zmiňovaného centrálního svářecího systému nedospěl k závěru, že shora uvedené výdaje jsou daňově uznatelnými náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, měl uznat alespoň jejich alikvotní část, neboť v posuzované věci bylo jednoznačně prokázáno, že výrobu zmíněných armatur stěžovatel zajišťoval nejenom prostřednictvím osob samostatně výdělečně činných, ale též svými zaměstnanci. V této souvislosti stěžovatel dále poukazuje na to, že výtky žalovaného ohledně neprokázání počtu zaměstnanců - svářečů nejsou na místě, neboť správci daně musel být počet těchto zaměstnanců stěžovatele znám z jeho vlastní činnosti, když musel vědět, za kterého ze svářečů stěžovatel odvádí daň z příjmů.

V souvislosti s tímto stížním bodem stěžovatel poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50. Tímto rozsudkem krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného vztahující se k dani z příjmů právnických osob doměřené stěžovateli za zdaňovací období roku 2005. Konkrétně

žalovaný posuzoval otázku daňové uznatelnosti nákladů vynaložených stěžovatelem na odpisy svářeček, technický plyn, nájemné tlakových lahví a na ochranné pracovní pomůcky, přičemž dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něj není zřejmé, jakým způsobem vlastně příslušné finanční orgány posoudily postavení pracovníků stěžovatele ve vztahu k daňové uznatelnosti nákladů.

Stěžovatel namítá, že v daném případě byla jak skutková, tak důkazní situace dvou žalobních bodů (tj. u nákladů vynaložených na odpisy svářeček, na nákup technického plynu a nájem plynových lahví a na ochranné pracovní pomůcky, a dále u nákladů vynaložených na školení svářečů) zcela totožná jako ve zmiňovaném rozsudku ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50, neboť i v aktuálně posuzované věci žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí na jedné straně připustil, že pro stěžovatele v rozhodném období pracovali jako svářeči též jeho zaměstnanci, na druhé straně však potvrdil postup správce daně, který z daňově uznatelných výdajů vyloučil veškeré sporné náklady. Žalobou napadené rozhodnutí tedy mělo být krajským soudem i v tomto konkrétním případě posouzeno jako nepřezkoumatelné.

Krajský soud ovšem v daném případě věc posoudil zcela jinak a žalobu stěžovatele zamítl. Neuvedl přitom žádné důvody, pro které se odklonil od názoru vysloveného v rozsudku ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50. Takovým postupem krajského soudu bylo dle stěžovatele dotčeno jeho právo na spravedlivý proces, konkrétně pak byla porušena zásada předvídatelnosti soudního rozhodování. Dále je dle názoru stěžovatele třeba minimálně v uvedeném rozsahu kasační stížností napadený rozsudek posoudit jako nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a konečně též pro nesrozumitelnost.

V dalším stížním bodu stěžovatel rozporuje závěr krajského soudu, podle kterého správce daně správně vyloučil z daňově uznatelných nákladů částku ve výši 2 693 530 Kč uplatněnou jako výdaje vynaložené na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku. Dle stěžovatele nemůže obstát závěr krajského soudu, podle něhož stěžovatel neprokázal, že uvedená rezerva byla tvořena v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, neboť nepředložil plán oprav, rozpočet nákladů na opravy, vnitropodnikové směrnice o tvorbě a čerpání rezerv a karty rezervy, neboť žádný právní předpis neukládá povinnost vedení uvedených dokladů. Takovou povinnost pak rozhodně nelze dovodit z § 7 zákona o rezervách. Stěžovatel má za to, že řádná tvorba rezervy byla v posuzovaném případě prokázána jinými důkazy, přičemž z těchto podkladů vyplýval rovněž charakter provedených oprav a opodstatněnost tvorby rezervy.

Pokud krajský soud poukazuje na rozpory mezi údaji uvedenými v rozpočtu a písemností o uvažované opravě, podotýká stěžovatel, že krajský soud konkrétně neuvedl, o které rozpory by se mělo jednat. V této části je tedy kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu dle stěžovatele nepřezkoumatelný.

Ohledně vyloučených výdajů v celkové částce 18 386 676 Kč uplatněné na základě faktury č. 28015 vydané společností BEST jako zvýšení ceny dodaného materiálu pro období roku 2006 stěžovatel krajskému soudu vytýká, že potvrdil závěry správce daně, resp. žalovaného, podle kterých bylo doúčtování ceny operací z pohledu daňového zcela účelovou, tedy že jejím jediným účelem bylo krácení daňové povinnosti ze strany

stěžovatele. Stěžovatel namítá, že takový závěr je pouhou spekulací, neboť nemá oporu v provedeném dokazování.

Stěžovatel dále namítá, že v daňovém řízení předložil řadu důkazů, jimiž byl doložen jak obecný vzrůst cen ocelového a železného materiálu na trhu, tak dodavatelských cen společnosti BEST; dále byly doloženy též podrobné souhrny dodaných množství jednotlivých druhů materiálu a tzv. příslušenství podle rozměrů a období, včetně kalkulace cen dodaného zboží. Správce daně naopak v průběhu daňového řízení neuvedl, jak měly být ceny správně kalkulovány; stěžovatel je tudíž toho názoru, že výše cen jako cen obvyklých nebyla ze strany správce daně nikterak vyvrácena. I kdyby měl správce daně pochybnosti o výši cen materiálu, nebyl dle stěžovatele oprávněn sporné výdaje vyloučit v plném rozsahu, ale mohl vyloučit pouze tu jejich část, která nenacházela opodstatnění v předložených cenových podkladech.

K tomuto stížnímu bodu stěžovatel nakonec podotýká, že jak příslušné finanční orgány, tak krajský soud při posouzení věci zcela pominuly ekonomicko-hospodářské aspekty činnosti stěžovatele. Stěžovatel uvádí, že předmětnou fakturu musel uhradit, neboť je na dodávkách a odběrech společnosti BEST existenčně závislý. Neuhrazení takových nákladů by pro stěžovatele mělo fatální důsledky, neboť by přišel o nejvýznamnějšího dodavatele a odběratele v jedné osobě.

Konečně poslední stížní bod se vztahuje k daňové uznatelnosti výdaje stěžovatele ve výši 94 716,86 Kč uplatněného na základě faktury č. 2006-10037 vydané společností Neumann International za služby spočívající ve vyhledání kandidáta na pozici „Project Engineer“. Krajský soud potvrdil závěr finančních orgánů, že stěžovatel neprokázal, že tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele, tj. že se vskutku jedná o daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel namítá, že z postupu společnosti Neumann International, blíže popsaného v žalobě, je evidentní, že tato společnost objednané služby dodala, a vznikl jí tedy nárok na vyplacení celé odměny, nejen první splátky. Přitom dle stěžovatele nemůže jít k jeho tíži, že nebyl dohledán písemný profil uchazeče, který měl být podmínkou výplaty druhé části odměny. Předně má stěžovatel za to, že takový dokument jistě musel být společností Neumann International stěžovateli poskytnut, neboť jinak by stěžovatel jen stěží provedl vstupní pohovor s příslušným kandidátem. Dále pak stěžovatel zdůrazňuje, že žádným právním předpisem není stanovena povinnost podobný dokument archivovat. Pokud tedy byl tento dokument společností předložen a kandidát byl posléze vybrán, čímž byl vztah dvou zúčastněných subjektů vypořádán, nemělo smysl tuto listinu dále uchovávat.

Skutečnost, že stěžovatel obdržel od společnosti Neumann International profilový materiál kandidáta na uvedenou pozici již v roce 2006, a tím se stala druhá část odměny splatnou právě v roce 2006, pak dle stěžovatele nemůže být nijak zpochybněna tím, že příslušný kandidát byl nakonec vybrán až v roce 2007, přičemž se stěžovatelem uzavřel smlouvu až v lednu následujícího roku. Stejně tak není relevantní, že vybraný kandidát

nakonec uzavřel se stěžovatelem smlouvu o obchodním zastoupení, jelikož obsahová náplň pozice „Project Engineer“ je obsahově s náplní práce obchodního zástupce shodná.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu.

K prvnímu bodu kasační stížnosti žalovaný uvádí, že v průběhu předmětného daňového řízení nebyla porušená žádná ze zásad daňového řízení ve smyslu § 2 zákona o správě daní, a dále ani v žalobě zmíněné zásady správního řízení zakotvené v § 2 odst. 2 až 4 správního řádu. Žalovaný v této souvislosti upozorňuje na to, že stěžovatel porušení uvedených zásad v žalobě nikterak nespecifikoval. Žalovaný má tedy za to, že se jedná jen o obecně formulovanou námitku, které nelze přisvědčit.

Za stěžejní bod kasační stížnosti žalovaný považuje námitku týkající se daňové uznatelnosti výdajů vynaložených na odpisy svářeček, na nákup technického plynu, nájem plynových lahví a na ochranné pracovní pomůcky a dále výdajů vynaložených na školení svářečů.

Žalovaný opakuje svou argumentaci uplatněnou již v žalobou napadeném rozhodnutí, kterou posléze v kasační stížností napadeném rozsudku potvrdil i krajský soud, přičemž podotýká, že stěžovatel nerozlišuje mezi vlastní podnikatelskou činností a podnikatelskou činností jeho dodavatelů, kteří činnost svářečů vykonávají jako osoby samostatně výdělečně činné. Z příslušné smlouvy o výrobě a montáži betonářských armatur je zřejmé, že výrobci armatur jsou příslušní svářeči - živnostníci, kteří tyto armatury vyrábějí jako osoby samostatně výdělečně činné a posléze je stěžovateli dodávají. Náklady vynaložené na svářecí zařízení, plyn, ochranné pracovní pomůcky, případně náklady na potřebné proškolení jsou tedy náklady vynaloženými za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů svářečů – živnostníků.

Žalovaný zároveň zdůrazňuje, že nikdy netvrdil, že stěžovatel měl konkrétní počet zaměstnanců vykonávajících svářečské práce. Žalovaný toliko připustil, že pro stěžovatele pracovali na pozici svářečů vedle osob samostatně výdělečně činných též jeho vlastní zaměstnanci, přičemž počet těchto zaměstnanců odhadoval na tři. Vycházel přitom ze skutečnosti, že stěžovatel v daňovém řízení předložil doklady, z nichž vyplynulo, že na počátku roku 2006 byli proškoleni tři zaměstnanci stěžovatele pracující na pozici svářeče. Žalovaný nicméně uzavřel, že přesný počet svých zaměstnanců, kteří v rozhodném období pracovali na pozici svářeče, stěžovatel ani k výzvě správce daně nedoložil. Stěžovatel tedy neprokázal oprávněnost ani případné alikvotní části uplatněných nákladů. V této souvislosti žalovaný poukazuje na rozsudek krajského soudu ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 – 50, přičemž podotýká, že se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti v té věci přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného nesouhlasí, a uvedený rozsudek proto napadl kasační stížností.

K dalšímu stížnímu bodu vztahujícímu se k výdajům stěžovatele uplatněným jako náklady na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku žalovaný uvádí, že podle § 7 zákona o rezervách se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy. Ve světle

uvedeného ustanovení tedy nemohl překlad části německy psané nabídky německé společnosti s předpokládanou cenou opravy, který v posuzované věci stěžovatel správci daně předložil, obstát jako důkaz prokazující oprávněnost tvorby předmětné rezervy. Žalovaný dále připouští, že žádné zákonné ustanovení výslovně neukládá povinnost dokumentovat tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku právě plánem oprav, rozpočtem nákladů na opravy, vnitropodnikovou směrnicí o tvorbě a čerpání rezerv a kartou rezervy. Nicméně, vzhledem k tomu, že podle § 3 odst. 3 zákona o rezervách musí být tvorba rezerv uplatněná jako daňový výdaj vždy zaúčtována nebo vedena v daňové evidenci, prokazuje se obvykle oprávněnost tvorby rezervy právě uvedenými účetními doklady.

V dalším stížním bodu stěžovatel brojí proti vyloučení částky 18 386 676 Kč, jež měla představovat výdaje vynaložené v souvislosti se zvýšením ceny dodaného materiálu. Žalovaný k tomu předně uvádí, že příslušná faktura, na základě které stěžovatel sporný výdaj uplatnil, byla vystavena dne 20. 6. 2007, tedy po uplynutí předmětného zdaňovacího období, přestože vývoj cen za rok 2006 musel být zjištěn dříve (platnost velkoobchodních ceníků je datována k 14. 2. 2007). Stěžovatel dle žalovaného neprokázal důvod doúčtované ceny materiálu, ani řádně neprokázal kalkulaci tohoto doúčtování. Na uvedeném závěru pak nemůže nic změnit tvrzení stěžovatele, že fakturu musel zaplatit, neboť je na dodávkách a následných odběrech společnosti BEST existenčně závislý, neboť to je věcí obchodních vztahů, které správce daně v daňovém řízení nehodnotil ani nemá ambici do nich zasahovat.

K poslední stížní námitce žalovaný uvádí, že v případě vyloučení částky 94 716,86 Kč z daňově uznatelných výdajů se jednalo o dílčí splátku stěžovatele za službu poskytnutou společností Neumann International, spočívající ve vyhledání kandidáta na pozici „Project Engineer“. Hledaný pracovník měl mít za úkol akvizici nových zakázek, koordinaci výrobních provozů a staveništ, komplexní sledování termínů a kontakt se subdodavatelskými firmami.

Uvedená splátka měla být zaplacena při předložení zpráv o výběru a podrobném posouzení kandidáta (jeho pracovních a osobních schopností apod.). Stěžovatel nicméně nepředložil žádný důkaz o tom, že mu byl navržen vůbec nějaký kandidát, resp. že by od uvedené společnosti obdržel zprávy o výběru kandidátů. Za důkaz řádného vynaložení tohoto výdaje pak nelze považovat ani smlouvu o obchodním zastoupení, kterou dne 7. 1. 2008 se stěžovatelem uzavřel Ing. J. L. Zmíněný pracovník totiž začal se stěžovatelem spolupracovat až v roce 2008, a to jako obchodní zástupce, nikoliv tedy jako vedoucí projektu s požadovanou náplní práce ujednanou ve smlouvě se společností Neumann International.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost jako celek je důvodná.

Stěžovatel na prvním místě namítal, že kasační stížností napadený rozsudek nelze považovat za zákonný už z toho důvodu, že krajský soud v jeho odůvodnění odmítl možnost aplikace základních zásad činnosti správních orgánů podle § 2 až 8 správního řádu v daňovém řízení, jelikož na věc nepohlížel prizmatem elementárních principů správního řízení. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na § 177 odst. 1 správního řádu a dále na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83.

Podle § 177 odst. 1 správního řádu se základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až § 8 použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Ve zmíněném rozsudku pak Nejvyšší správní soud dovodil, že požadavek na předvídatelnost rozhodování se uplatní i v řízení správním. Dále uvedl, že transpozicí tohoto atributu ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces je v právu podústavním § 2 odst. 4 správního řádu; přestože zákon o správě daní úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to postupem dle § 177 odst. 1 správního řádu. Tento závěr, podle kterého jsou správní orgány povinny vycházet z obecných zásad správního řízení obsažených v § 2 až § 8 správního řádu, ačkoliv zvláštní právní předpis použití ustanovení správního řádu vylučuje, byl dále potvrzen např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 As 69/2010 - 62, dostupném na www.nssoud.cz.

Přes uvedené nicméně nelze souhlasit se stěžovatelem v tom, že krajský soud zatížil své rozhodnutí nezákonností pouhým konstatováním, že v daňovém řízení se nelze dovolávat ustanovení správního řádu, a to ani základních zásad činnosti správních orgánů upravených v jeho § 2 až § 8. Vytýkaná vada rozsudku, tj. že krajský soud na věc nepohlížel prizmatem elementárních principů správního řízení, zůstává toliko obecným tvrzením. Nezákonnost napadeného rozsudku by mohlo založit pouze opomenutí ze strany soudu zcela konkrétního pochybení správce daně, jež by představovalo vytýkané porušení některé z uvedených zásad.

Z tohoto pohledu je podstatné, že jakkoli stěžovatel v žalobě namítal, že správce daně svým postupem nerespektoval obecné zásady správního řízení upravené v § 2 odst. 2, 3 a 4 správního řádu, tyto své námitky nijak nekonkretizoval. Krajský soud se naopak řádně vypořádal s každou konkrétně formulovanou žalobní námitkou; v postupu správce daně ovšem neshledal žádná pochybení.

Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení další stížní námitky, jež směřuje k otázce, zda bylo možné považovat výdaje stěžovatelem vynaložené na školení svářečů a dále na odpisy svářeček, nákup technického plynu a nájem plynových lahví a na ochranné pracovní pomůcky za daňově uznatelné náklady, pokud byly vynaloženy v souvislosti s činností, již pro stěžovatele vykonávaly osoby samostatně výdělečně činné.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Odstavec 2 uvedeného ustanovení pak obsahuje výčet nákladů, které jsou daňově uznatelné bez ohledu na to, zda odpovídají obecné definici podle odstavce 1 či nikoliv. Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou takovými daňově uznatelnými náklady rovněž odpisy hmotného majetku ve smyslu § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů.

Základní otázkou tedy je, zda daňové uznatelnosti zmiňovaných nákladů stěžovatele podle § 24 odst. 1 a 2 písm. a) zákona o daních z příjmů brání skutečnost, že je stěžovatel vynaložil převážně v souvislosti s prací osob samostatně výdělečně činných.

V posuzované věci nemůže být sporu o tom, že stěžovatel v předmětném zdaňovacím období provozoval podnikatelskou činnost spočívající ve výrobě svařovaných armatur pro železobetonové stavební konstrukce. Tomu ostatně odpovídá i to, že v rozhodné době měl stěžovatel uvedenou činnost, konkrétně výrobu kovových konstrukcí, zapsánu jako předmět podnikání v obchodním rejstříku. Výroba probíhala v provozovnách stěžovatele, jež jsou pro ni patřičně vybaveny. Svářečské práce ve výrobním procesu stěžovatele prováděli vedle jeho zaměstnanců též živnostníci, kteří uvedenou činnost provozovali na základě smlouvy o výrobě a montáži betonářské armatury uzavřené podle § 269 odst. 2 obchodního zákoníku.

Stěžovatel v průběhu daňového řízení a posléze též v žalobě uváděl, že výrobní haly jsou vybaveny centrálním svařovacím systémem tvořeným centrálním kompresorem a centrální směsnou stanicí, v níž dochází k přesnému mísení plynů v požadovaném poměru a z níž je směs rozváděna potrubním vedením k jednotlivým pracovištím. Dle stěžovatele uvedený centrální svařovací systém zaručuje vysokou kvalitu svářecího procesu, který je ovlivněn nejen kvalitou samotných svářeček, ale též složením svářecího plynu (směsi) a technologií sváření. Stěžovatel díky vybavení svého provozu dosahuje vysoké kvality výsledného produktu, což mu zaručuje dosažení příjmů, neboť výrobky jsou dále dodávány téměř výhradnímu odběrateli, rakouské obchodní společnosti BEST, jež odkupuje zhruba 95 % výrobků stěžovatele, a to právě s ohledem na jejich kvalitu danou zejména vysokou kvalitou svárů ocelových armatur.

Skutečnost, že se na výrobě produktů, jež byly zcela nepochybně předmětem zdanitelných příjmů stěžovatele, podílely i osoby samostatně výdělečně činné, tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu žádným způsobem nebrání tomu, aby výdaje spojené s touto výrobou byly v stěžovatelem prokázané výši pokládány za daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, resp. v případě odpisů, při splnění podmínek vyplývajících z § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů (mj. odpisy hmotného majetku může provádět jen k tomu oprávněná osoba, tj. zejména jeho vlastník, jímž je v daném případě stěžovatel), za daňově uznatelné náklady podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Naopak je třeba odmítnout argumentaci finančních orgánů a krajského soudu, podle níž uvedené náklady byly vynaloženy na dosažení příjmů osob samostatně výdělečně

činných, a nikoliv stěžovatele. Předmětem smluv mezi stěžovatelem a osobami samostatně výdělečně činnými byla konkrétní pracovní činnost při výrobě a montáži betonářských armatur, přičemž byla smluvena odměna za provedenou práci a vše ostatní, tj. výrobní prostory, materiál, energie a potřebné vybavení, včetně ochranných pracovních pomůcek, zajišťoval stěžovatel. Je přitom skutečně na dohodě smluvních stran, která z nich poskytne pro danou činnost potřebné materiální zázemí, případně v jakém poměru se strany o tyto náklady podělí. Pokud se ta smluvní strana, která si provedení takových prací objednává, rozhodne z ekonomicky racionálních důvodů poskytnout vykonavateli těchto prací příslušné vybavení, neděje se tak zpravidla na úkor daňových příjmů státu, neboť tato skutečnost se musí v obchodním vztahu nepochybně promítnout do ceny, za níž jsou uvedené práce prováděny. Tak je tomu i v případě stěžovatele. Pokud by stěžovatel neposkytoval osobám, které pro něho prováděly svářečské a montážní práce, veškeré nezbytné podmínky pro tyto práce a tyto osoby by musely nejprve investovat nejen do vlastního technologického vybavení, ale podílely by se též na ostatních nákladech spojených s výrobou daných produktů, mezi něž nepatří rozhodně jen náklady na svářečky, plyn, plynové láhve a pracovní pomůcky, které správce daně neuznal, ale též náklady na elektrickou energii, vytápění, údržbu výrobní haly atd., musela by být cena za tyto práce nepochybně vyšší, než kterou stěžovatel těmto osobám platil. Na jednu stranu by tedy jeho daňový základ nesnižovaly náklady na technologické vybavení, pomůcky, energie atd., neboť tyto náklady by nesly osoby samostatně výdělečně činné, na druhou stranu by stěžovatel uplatňoval o to vyšší daňové náklady na částky, které by těmto osobám za provedenou práci, do jejíž ceny by byly tyto náklady nutně promítnuty, hradil.

Výše uvedenou argumentaci pak lze plně vztáhnout i na výdaje vynaložené na školení svářečů, přičemž lze stěžovateli přisvědčit i v tom, že tento výdaj je dále opodstatněn i tím, že školení bylo zaměřeno na užívání konkrétního strojního a technologického vybavení provozní haly stěžovatele, centrálního svářecího systému, jenž vykazuje značná specifika.

Daňovou újmu státu si tak lze představit pouze v případech, kdy by dohoda mezi příjemcem a poskytovatelem prací nebyla vedena primárně účelem ekonomickým, ale měla za cíl získání neoprávněného daňového zvýhodnění. V takovém případě by se ovšem jednalo podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48, publikovaný pod č. 869/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010 – 94, publikovaný pod č. 2085/2010 Sb. NSS, rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010 – 68, www.nssoud.cz) o zneužití daňového práva, které by pak mohlo být důvodem neuznání těchto výdajů. V nyní posuzované věci však takový cíl poskytnutí příslušného vybavení ze strany stěžovatele prokázán nebyl, naopak zmiňovaná argumentace stěžovatele, podle níž bylo dané uspořádání a vybavení jeho výrobních hal nezbytné pro zajištění odpovídají kvality jeho výrobků, nasvědčuje ryze ekonomickému smyslu jeho jednání, když náklady vynaložené na takové vybavení provozu mají stěžovateli zaručit dosažení a udržení jeho příjmů z podnikání.

Za těchto okolností pak není rozhodující ani to, že podle finančních orgánů osoby samostatně výdělečně činné, které vykonávaly práci pro stěžovatele, v daném zdaňovacím

období ve většině případů uplatnily výdaje paušálem podle § 7 odst. 9 (nyní § 7 odst. 7) zákona o daních z příjmů, pokud nebylo zároveň prokázáno, že by se tak stalo na základě zneužití daňového práva, na němž by se podílel i stěžovatel. Stěžovatel měl v daném případě povinnost prokázat, že sporné náklady vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, případně, pokud se jednalo o odpisy hmotného majetku, musel prokázat, že takový výdaj uplatnil při splnění zákonných podmínek a postupem dle § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů. Pokud stěžovatel svou důkazní povinnost v uvedeném rozsahu splní a nebude prokázáno, že jednal primárně za účelem daňového zvýhodnění, nelze mu přičítat k tíži, že osoby, které pro něj vykonávaly předmětnou činnost, uplatnily výdaje ze své činnosti paušálem. Jak ostatně žalovaný na straně 28 žalobou napadeného rozhodnutí sám připustil, není povinností daňového subjektu zjišťovat, zda, v jaké výši a jakým způsobem uplatnil náklady ve svém daňovém přiznání jeho obchodní partner.

Je vhodné ještě dodat, že finanční orgány v průběhu daňového řízení opakovaně vyjádřily pochybnost o tom, zda činnost, kterou osoby samostatně výdělečně činné pro stěžovatele vykonávají, nenaplňuje znaky závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud měl správce daně takové pochybnosti, měl se zaměřit na skutečnosti rozhodné právě pro posouzení faktické povahy vztahu mezi stěžovatelem a zmíněnými osobami a zkoumat, zda se v posuzovaném případě vskutku jednalo, dle obsahu této činnosti, o závislou činnost. Pokud by dospěl k závěru, že tomu tak skutečně bylo, měl vůči stěžovateli jakožto plátci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti postupovat podle § 69 zákona o správě daní a předepsat mu neodvedenou daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti k přímému placení.

Správce daně ani žalovaný se ovšem uvedenými skutečnostmi nezabývali. Ze spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně dne 5. 12. 2008 zahájil daňovou kontrolu pouze ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Ze spisu naopak nevyplývá, že by správce daně u stěžovatele prováděl též kontrolu ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jejíž je stěžovatel plátcem. V závěrečné zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 7. 2009, č. j. 175419/09/077540301189, k této otázce správce daně uvedl následující: „*V souladu s § 13 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, je právnická osoba povinna zajišťovat plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovněprávních vztazích. Právnická osoba má možnost na dílčí dodávku uzavřít obchodně závazkový vztah mimo jiné i s osobami samostatně výdělečně činnými. Musí se však jednat o obchodně závazkový vztah, jehož obsahem je zhotovení určitého díla nebo jeho části při vnesení nejen práce, ale i další hodnoty, jako je upotřebení vlastního pracovního vybavení, použití vlastního stroje apod. Jak je v tomto podání zástupcem poplatníka tvrzeno, na uzavření takovéhoto obchodně závazkového vztahu byla oboustranná vůle, tj. osob samostatně výdělečně činných i poplatníka. Pokud tyto osoby využívaly při plnění svých úkolů, vyplývajících z obchodně závazkových vztahů, nářadí (svářečky, tlakové láhve) a materiál (plyn), které jim poskytl poplatník bezplatně, pak, jak již bylo v kontrolním zjištění uvedeno, nelze náklady související s pořízením svářeček, technického plynu a pronájmu tlakových lahví u poplatníka uznat jako daňově účinné, neboť nebyly použity na dosažení, zajištění a udržení příjmů poplatníka, nýbrž byly bezplatně poskytnuty osobám samostatně výdělečně činným ke zhotovení jejich díla.*“ Obdobně argumentoval i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí: *„[...] Správce daně neprověřoval příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ani nepřekvalifikoval podnikatelskou činnost*

jednotlivých zhotovitelů na závislou činnost, ačkoli jejich spolupráce s Vaší společností řadu znaků závislé činnosti vykazovala. [...] Výklad k § 13 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, byl použit pouze jako demonstrace toho, jaké charakteristické znaky má vykazovat podnikatelská činnost a co je považováno za činnost závislou.“

Z citovaných pasáží vyplývá, že i přes své pochybnosti o povaze skutečného vztahu mezi stěžovatelem a osobami samostatně výdělečně činnými, jež pro stěžovatele vyráběly betonářské armatury, finanční orgány při posouzení věci bez dalšího dokazování vyšly ze stěžovatelem tvrzené skutečnosti, že vztah mezi ním a zmíněnými osobami byl povahy obchodně právní. Dále správce daně s odkazem na § 13 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v relevantním znění, uvedl, že pokud se v posuzované věci nejednalo o výkon závislé činnosti ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale o obchodně závazkový vztah, pak nemohla být předmětem plnění ze strany osob samostatně výdělečně činných pouze jejich práce, ale nutně i další hodnoty, jako je upotřebení vlastního pracovního vybavení, použití vlastního stroje apod. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí argumentoval obdobně.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu je ovšem v souladu s § 2 odst. 7 zákona o správě daní pro posouzení určitého právního úkonu či právního vztahu rozhodující jeho faktický obsah, nikoliv jeho právní forma. Judikatura (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, www.nssoud.cz, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04) vychází z materiálního posouzení závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů. Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti tudíž není rozhodující, jaký postup a jaké prostředky obligačního práva zvolili účastníci smlouvy pro vznik soukromoprávního vztahu, ale to, jak je obsah takového vztahu definován pro účely zdanění v právu veřejném, tj. zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů.

Materiální kritéria, při jejichž splnění se bude o závislou činnost jednat, pak Nejvyšší správní soud vymezil ve svém rozsudku dne 24. 2. 2005, č. j. 2 Afs 62/2004 - 70, publikovaném pod č. 572/2005 Sb. NSS, přičemž dospěl k závěru, že vymezení závislé činnosti pouhým plněním příkazů plátce není dostačující: *„Již z povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (resp. pokynů) dochází prakticky ve všech případech zadávání prací a činností, tzn. nikoliv pouze v rámci pracovního poměru. Vymezení zákonného termínu „závislá činnost“ tak nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž musí se jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávaná na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a kdy k uzavření pracovněprávního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby, tuto činnost vykonávající, jelikož neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku její právní sféru poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, pakliže se jedná o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně a kdy je její výkon podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. se jedná o sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry ve shora nastíněném smyslu. Jinak řečeno: zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, nemůže ve svých důsledcích vést k tomu,*

aby bylo za žádoucí považováno uzavírání pracovních vztahů i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by ostatně popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.“

Je tedy zřejmé, že pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je podstatný obsah posuzovaného vztahu, tj. zda se jedná o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Přitom je třeba vážit řadu kritérií, zejména povahu vykonávané činnosti, dále to, zda jde o činnost krátkodobou či dlouhodobou, a konečně je třeba přihlížet i k tomu, zda byl zájem na uzavření takového vztahu oboustranný či zda uzavření takového vztahu jednu ze stran poškozuje. Jedním, byť nikoliv nutně rozhodujícím, kritériem je také právě to, zda si vykonavatel dané činnosti obstarává veškeré materiální zázemí pro tuto činnost sám, anebo zda mu ji zčásti či zcela zajišťuje ten, pro něhož je tato činnost vykonávána.

V každém případě je nutno uzavřít, že pro posouzení daňové uznatelnosti sporných výdajů pro určení základu daně z příjmů právnických osob stěžovatele za zdaňovací období roku 2006 nebylo podstatné, zda zmiňované svářečky, plynové láhve, technický plyn a ochranné pracovní pomůcky užívali k výrobě betonářských armatur pro stěžovatele osoby samostatně výdělečně činné či jeho zaměstnanci, resp. kdo z těchto osob se účastnil předmětných školení svářečů. Finanční orgány však právě uvedenou skutečnost nesprávně posoudily jako rozhodnou. Krajský soud pak tento závěr finančních orgánů v kasační stížností napadeném rozsudku výslovně potvrdil. Tato otázka však, jak již bylo vysvětleno, není pro určení výše daně z příjmů právnických osob stěžovatele rozhodná.

V rozsudku ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50, na který stěžovatel v kasační stížnosti poukázal a v němž byla posuzována obdobná věc, krajský soud nejprve dospěl ke shodnému závěru jako v dané věci, ovšem v návaznosti na tento mylný závěr žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost v otázce, do jaké míry se na uvedených pracích vedle osob samostatně výdělečně činných podíleli také zaměstnanci. Jakkoli tedy tímto postupem krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou spočívající v tom, že přijal v obdobných věcech opačné právní závěry, aniž by tuto skutečnost zdůvodnil (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 94/2006 - 51, publikovaný pod č. 1424/2008 Sb. NSS), nemůže ve světle výše uvedeného v žádném případě obstát ani jedno z těchto rozhodnutí krajského soudu, neboť obě stojí na nesprávné premise, když za rozhodnou považují skutečnost, do jaké míry sporné náklady stěžovatel vynaložil v souvislosti s prací osob samostatně výdělečně činných.

Stížní námitku nesprávného posouzení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v souvislosti s prací osob samostatně výdělečně činných tedy posoudil Nejvyšší správní soud jako důvodnou. Za dané situace by pak nemělo žádný smysl, aby se Nejvyšší správní soud dále zabýval námitkami stěžovatele, které se týkají právě zmiňované pro věc nerozhodné otázky, jaký byl poměr zaměstnanců stěžovatele a osob samostatně výdělečně činných.

V dalším stížním bodu je rozporován závěr krajského soudu ohledně vyloučených výdajů v celkové částce 18 386 676 Kč uplatněných na základě faktury č. 28015 vydané společností BEST jako zvýšení ceny dodaného materiálu pro období roku 2006.

Finanční orgány dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal, že uvedená platba je skutečně předem sjednaným doplatkem ceny za materiál dodaný společností BEST v roce 2006 a že se tudíž jedná o náklad podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům (pozn.: jako „d. ř." je v citaci označován zákon o správě daní): *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví") či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu

pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je 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. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).“

Při použití uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícím závěrům. Stěžovatel původně unesl své důkazní břemeno tím, že doložil formálně bezvadnými účetními doklady, tj. především řádně zaúčtovanou fakturou, vynaložení uvedeného výdaje. Nicméně správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní následně shromáždil celou řadu poznatků, které věrohodnost tvrzení stěžovatele, že se v daném případě jednalo o doplatek ceny za dodaný materiál, zásadním způsobem zpochybnily. Především finanční orgány uváděly, že k tvrzenému doúčtování materiálu a jeho úhradě došlo až po několika měsících od skončení daného zdaňovacího období a v termínu těsně před podáním daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, kdy již stěžovateli musela být známa jeho daňová povinnost. Tato skutečnost by sama o sobě jistě nemohla být důvodem pro neuznání uvedeného výdaje, pokud by k ní ovšem nepřistoupila další zjištění svědčící o nevěrohodnosti tvrzení stěžovatele. Jak finanční orgány konstatovaly, stěžovatel nejprve v daňovém řízení uváděl, že mezi ním a společností BEST neexistovalo žádné písemné ujednání o ceně, až ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole oznámil, že v archivu nalezl a předkládá rámcovou smlouvu pro rok 2006, která upravuje všeobecné podmínky dodávek ocelového materiálu a výztuže a ve které je zakotveno přepočítání ceny na konci roku, pokud došlo v jeho průběhu k cenovým pohybům větším než 5 %. Předmětná smlouva měla být uzavřena dne 7. 4. 2006, ovšem je na ní použito razítko s uvedením sídla stěžovatele Holečkova 2628/3a, ačkoliv v té době stěžovatel sídlil na adrese V. Talicha 752/12 a ke změně sídla došlo až od 1. 8. 2006. Finanční orgány tedy oprávněně považovaly uvedenou smlouvu za nevěrohodnou.

Zpráva o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného dále podrobně popisují, jakým způsobem stěžovatel měnil v průběhu daňového řízení svá vysvětlení k uvedené finanční transakci. Stěžovatel nejprve prokazoval způsob, jakým mělo docházet k dorovnání původně stanovené ceny za dodávaný materiál fakturami od společnosti Best a od společnosti Železárny- Annahütte, z dalších důkazů předložených stěžovatelem ovšem vyplývalo, že veškeré zvýšení ceny se týká pouze materiálu dodávaného společností Best. Stěžovatel dále předložil příslušné velkoobchodní ceníky pro betonovou ocel

obchodovanou v Rakousku v roce 2006, zároveň však uváděl, že fakturace probíhala na základě sjednaných cen mezi prodávajícím a kupujícím. Z žádného z předložených důkazů nevyplývá věrohodný způsob výpočtu doúčtování ceny materiálu oproti původně uhrazeným cenám. Správce daně zjistil, že se již v průběhu roku 2006 ceny, za které stěžovatel hradil dodávaný materiál, postupně zvyšovaly a reagovaly tedy na vývoj na trhu. Není tedy příliš srozumitelné, proč by měly být tyto ceny dále dodatečně navyšovány po skončení daného období. Věrohodné není ani tvrzení stěžovatele, že společnost BEST sice na jednu stranu stěžovateli doúčtovala doplatek na 968 728 EUR, na straně druhé však současně poskytla paušální slevu ve výši 300 000 EUR. Stěžovatel zároveň nedoložil, že by se zvýšení ceny dodávaného materiálu jakkoli promítlo do ceny hotových výrobků, které naopak stěžovatel dodával společnosti BEST, ačkoliv tato cena se skládala z konstantní částky ceny za sváření a právě z ceny za materiál.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že finanční orgány při posouzení věci vycházely z důkazů provedených v daňovém řízení, přičemž tyto důkazy hodnotily nejen jednotlivě, ale zejména v jejich vzájemné souvislosti. Uvedeným postupem dospěly k závěru, že o souladu účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že jej činí ve vztahu k tvrzenému doúčtování ceny za dodaný materiál nevěrohodným a tudíž neprůkazným. Finanční orgány tak unesly své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní. Stěžovatel naopak důkazní břemeno neunesl, neboť sice předložil v průběhu řízení řadu důkazů, nicméně nikoliv důkazů věrohodných, bezrozporných a průkazných, stěžovatel tedy nedoložil, že i přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno.

Zároveň je zřejmé, že za daných okolností nemohly finanční orgány uznat ani část předmětných nákladů, neboť stěžovatel neprokázal, že by uvedená částka byla byť jen zčásti použita na deklarované navýšení ceny dodávaného materiálu a že byla tudíž použita na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů stěžovatele.

Nejvyšší správní soud souhlasí s finančními orgány a s krajským soudem i v tom ohledu, že na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani tvrzený vztah ekonomické závislosti stěžovatele na společnosti BEST. Některá vyjádření stěžovatele v daňovém řízení navíc nasvědčovala spíše tomu, že vztah mezi stěžovatelem a společností BEST nebyl založený na ekonomické závislosti, ale že se jednalo přímo o vztah mezi spojenými osobami. Správce daně ovšem vycházel z toho, že tato domněnka z jemu dostupných podkladů nebyla jednoznačně prokázána. Již uvedené závěry finančních orgánů, s nimiž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, tedy nestojí na zjištění, že se jednalo o finanční transakci mezi spojenými osobami. Pokud by ovšem takový vztah zjištěn byl, nebylo by to rozhodně ku prospěchu stěžovatele. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů totiž platí, že *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu“*. V takovém případě by tedy správce daně nemusel zcela nebo zčásti uznat předmětnou platbu ani v případě, že by stěžovatel prokázal, že se skutečně jednalo o doplatek ceny za dodaný materiál, pokud by správce daně zároveň dospěl

k závěru, že takto stanovená cena převyšuje cenu, jež by jinak byla obvyklá mezi nezávislými osobami. Avšak vzhledem k tomu, že stěžovatel nedoložil ani své tvrzení, že se skutečně jednalo o doplatek ceny za dodaný materiál, nebylo nutné dále zjišťovat, zda předmětná transakce proběhla mezi spojenými osobami.

Stížní námitku k uplatněnému nákladu za tvrzené dodatečné zvýšení ceny materiálu za rok 2006 tedy zdejší soud neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud dále přikročil k posouzení stížní námitky vztahující se k neuznání výdajů ve výši 2 693 530 Kč uplatněných jako rezerva na opravu hmotného majetku.

Správce daně, a posléze též žalovaný, předmětný výdaj vyloučil z daňově uznatelných nákladů, jelikož stěžovatel neprokázal, že uvedená rezerva byla tvořena v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Krajský soud pak uvedený závěr s odkazem na § 3 odst. 2 a 3 a § 7 odst. 4 (nyní § 7 odst. 5) zákona o rezervách potvrdil.

Dle stěžovatele uvedený závěr, podle kterého neprokázal, že uvedená rezerva byla tvořena v souladu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů, neboť nepředložil plán oprav, rozpočet nákladů na opravy, vnitropodnikové směrnice o tvorbě a čerpání rezerv a karty rezervy, nemůže obstát, neboť žádný právní předpis neukládá povinnost uvedené doklady vést. Takovou povinnost pak dle stěžovatele rozhodně nelze dovodit z § 7 zákona o rezervách. Stěžovatel má za to, že řádná tvorba rezervy byla v posuzovaném případě prokázána jinými důkazy, přičemž z těchto podkladů vyplýval rovněž charakter provedených oprav a opodstatněnost tvorby rezervy.

Nejvyšší správní soud na prvním místě uvádí, že k výdajům (nákladům), které lze daňově uplatnit, náleží i rezervy na opravu hmotného majetku, jejichž způsob tvorby a výši stanoví zvláštní zákon [§ 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů]. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách, přičemž z § 3 odst. 2 a 3 tohoto zákona vyplývá, že tvorba rezervy musí být odůvodněná a zároveň musí být řádně zaúčtována nebo uvedena v daňové evidenci. Bližší úpravu rezervy na opravu hmotného majetku obsahuje § 7 zákona o rezervách.

Podle § 7 odst. 2 zákona o rezervách se za opravy podle tohoto zákona nepovažuje technické zhodnocení podle zvláštního zákona. Podle § 7 odst. 4 (nyní § 7 odst. 5) zákona o rezervách se výše rezervy na opravy hmotného majetku stanoví podle jednotlivého hmotného majetku určeného k opravě a charakteru této opravy.

Z těchto ustanovení vyplývá, že při tvorbě každé rezervy na opravu hmotného majetku je nutné zdůvodnit nezbytnost tvorby rezervy, prokázat způsob výpočtu její výše, což je možné pouze označením konkrétního hmotného majetku určeného k opravě, jeho stavu před opravou a konečně charakteru plánované opravy.

Ze správního spisu je patrné, že stěžovatel oprávněnost uplatněného výdaje na rezervu doložil toliko nabídkou německé společnosti na provedení oprav severní stěny objektu provozní haly Hubenov a střechy na objektu provozní haly Kaplice – nádraží,

včetně sanace ubytovny v areálu této provozovny. Uvedená nabídka obsahuje souhrnnou cenu oprav ve výši 194 894,02 EUR (233 872,82 EUR včetně DPH), doloženou podrobným položkovým rozpočtem, jenž je rozčleněn podle druhu prací do následujících skupin: režijní náklady staveniště, likvidační práce, zemní práce a zajištění zemních prací, drenážní práce, kanalizační práce a konečně betonové a ocelobetonové práce. K předloženým podkladům podal stěžovatel dále vysvětlení, podle něhož tvorba předmětné rezervy byla plánována pouze na dva roky, přičemž v roce 2006 byla uplatněna částka rovnající se polovině celkové výše nákladů na plánované opravy.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že z předloženého rozpočtu nelze nijak ověřit odůvodněnost tvorby rezervy v uplatněné výši, když jednotlivé práce uvedené v položkovém rozpočtu nelze přiřadit k jednomu konkrétnímu hmotnému majetku. Krajský soud dále shledal obdobně jako finanční orgány rozpor mezi údaji uvedenými v rozpočtu a písemností o uvažované opravě, když rezerva má být podle nich mimo jiné tvořena na opravu severní stěny objektu provozní haly Hubenov a střechy na objektu provozní haly Kaplice – nádraží, přičemž předložený rozpočet práce takového druhu vůbec neobsahuje a naopak obsahuje řadu prací, které s uvedenými opravami vůbec nesouvisí. Nejvyšší správní soud i v tomto ohledu sdílí názor krajského soudu, přičemž podotýká, že vzhledem k těmto závěrům je nedůvodná i související námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatelem předložený rozpočet plánovaných oprav nemůže obstát jako důkaz prokazující oprávněnost tvorby předmětné rezervy. Popsané rozpory v předložených materiálech pak nemůže zhojit ani fotodokumentace stavu severní stěny objektu provozní haly Hubenov před opravou a dále fotodokumentace průběhu oprav zpevněných ploch pro meziskladování materiálu a hotových výrobků.

Pokud stěžovatel argumentuje tím, že mu žádné zákonné ustanovení výslovně neukládá povinnost dokumentovat tvorbu rezerv na opravu hmotného majetku právě plánem oprav, rozpočtem nákladů na opravy, vnitropodnikovou směrnicí o tvorbě a čerpání rezerv a kartou rezervy a že tudíž šel tento požadavek finančních orgánů nad zákonný rámec, pak Nejvyšší správní soud odkazuje na výzvu ze dne 2. 2. 2009, č. j. 27861/09/077540301189, jež je součástí spisu a v níž správce daně stěžovatele opětovně vyzval k prokázání oprávněnosti tvorby předmětné rezervy. Správce daně zde uvádí, že pro posouzení, zda se skutečně jedná o rezervu na opravu hmotného majetku, kterou je možno uplatnit v daňových nákladech, je třeba doložit, *nejlépe* kartami rezerv, zda byla tvořena pouze jedna rezerva nebo více rezerv, ke které rezervě se vztahuje předložený rozpočet (tj. zda k provozovně Hubenov, nebo k provozovně Kaplice – nádraží, případně k oběma), dále, zda bylo v roce 2007 v tvorbě rezerv pokračováno a zda bylo v následujícím období k opravě přikročeno či zda byla rezerva zrušena. Podle správce daně bylo dále třeba slovně popsat, v čem oprava spočívá, jaký byl původní stav a jaký bude stav nový, aby mohla být posouzena odůvodněnost rezervy. Pokud byla oprava již realizována, pak dle správce daně může posloužit jako důkaz též uskutečněná fakturace nebo např. dokumentace ke stavebnímu povolení, kolaudaci apod.

Vzhledem k uvedenému je zřejmé, že správce daně prokázání řádné tvorby rezervy rozhodně nevázal pouze na předložení výše vyčtených účetních dokladů, ale naopak poskytl stěžovateli důkladné poučení o tom, jak zákonným požadavkům na prokázání oprávněnosti uplatněného výdaje dostát.

Tuto stížní námitku tedy Nejvyšší správní soud posoudil jako nedůvodnou.

Konečně Nejvyšší správní soud hodnotil i poslední námitku uplatněnou v kasační stížnosti vztahující se k vyloučení částky 94 716,86 Kč z daňově uznatelných nákladů, které stěžovatel dle svých tvrzení vynaložil na vyhledání kandidáta na pozici „Project Engineer".

Ze správního spisu vyplývá, že uvedenou částku měl stěžovatel vyplatit společnosti Neumann International na základě faktury č. 2006-10037 vystavené dne 3. 5. 2006 jako část odměny za výše popsané služby. Stěžovatel za účelem prokázání oprávněnosti uplatněného výdaje dále doložil smlouvu uzavřenou mezi zástupcem společnosti BEST a společností Neumann International ze dne 22. 3. 2006, jíž se společnost Neumann International zavazuje prostřednictvím své pobočky v České republice vyhledat vhodného kandidáta na pozici „Project Engineer", jenž by měl být dle této smlouvy organizačně zařazen do české dceřiné společnosti rakouské společnosti Eisenflechter GmbH, jež je sama, jak vyplývá ze spisu „výrobním partnerem" společnosti BEST. Odměna za popsanou službu měla být podle doložené smlouvy vyplacena ve třech částech, přičemž druhá část odměny, která byla vyúčtována právě předmětnou fakturou vystavenou dne 3. 5. 2006, měla být stěžovatelem uhrazena ve chvíli, kdy stěžovatel od společnosti Neumann International obdrží písemnou zprávu o kvalifikačním a osobním profilu konkrétního navrženého kandidáta.

Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s krajským soudem v závěru, že správce daně nepochybil, když sporný výdaj vyloučil z daňově uznatelných nákladů, neboť nebylo prokázáno, že k tvrzenému plnění ze strany společnosti Neumann International fakticky došlo. V posuzovaném případě byla výplata druhé části odměny společnosti Neumann International podmíněna vypracováním písemné zprávy o kvalifikačním a osobním profilu konkrétního navrženého kandidáta na obsazovanou pozici. Příslušnou zprávu však stěžovatel nedoložil, přičemž tato nebyla dohledána ani u společnosti Neumann International.

Pokud stěžovatel argumentuje tím, že žádným právním předpisem není stanovena povinnost podobný dokument archivovat, nelze s ním než souhlasit. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že povinnost prokázat splnění podmínek pro uplatnění sporného výdaje podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní leží za již uvedených podmínek na stěžovateli. To v daném případě stěžovatel mohl prokázat právě doložením písemné zprávy o kvalifikačním a osobním profilu konkrétního kandidáta na obsazovanou pozici, což bylo plnění, jemuž měla předmětná část odměny odpovídat.

Stěžovatel dále uvádí, že takový dokument jistě musel být společností Neumann International stěžovateli poskytnut, neboť jinak by stěžovatel jen stěží absolvoval vstupní pohovor s příslušným kandidátem. Je třeba ovšem podotknout, že realizaci takového vstupního pohovoru s konkrétním kandidátem stěžovatel také nijak neprokázal.

Nejvyšší správní soud konečně souhlasí s krajským soudem i v tom, že tímto kandidátem nemohl být Ing. J. L., který působí jako obchodní zástupce stěžovatele na základě smlouvy o obchodním zastoupení ze dne 15. 1. 2008, přičemž skutečně nejde o shodnou pracovní pozici, jakou měl zastávat původně hledaný pracovník. Z elektronické komunikace mezi zástupcem společnosti BEST a zástupcem společnosti Neumann International vyplývá, že původní snaha vyhledat kandidáta na obsazovanou pozici v roce 2006 byla neúspěšná, a to z důvodu slabé odezvy potenciálních uchazečů o pozici. Společnost Neumann International tedy v roce 2007 navrhla novou strategii, Ing. J. L. byl vybrán až po té, jak dokladuje písemná zpráva o jeho kvalifikačním a osobním profilu, jež je datována k říjnu roku 2007. Služby spočívající ve vyhledání tohoto kandidáta na zmiňovanou pozici navíc byly společnosti Neumann International uhrazeny na základě faktury č. 2007-12386, a to v částce 5 000 EUR.

Poslední stížní námitku tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

Ovšem vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud přisvědčil námitce nesprávného posouzení daňové uznatelnosti nákladů vynaložených v souvislosti s prací osob samostatně výdělečně činných, posoudil kasační stížnost ve svém celku jako důvodnou. Nejvyšší správní soud tedy v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. září 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu