

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové 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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 4. 2. 2010, č. j. 52/10-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 7. 8. 2009, č. j. 206135/09/077910304761, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 083 420 Kč.

Žalovaný ve svém rozhodnutí potvrdil závěr správce daně, podle kterého žalobce v příslušném zdaňovacím období neoprávněně uplatnil jako daňově uznatelné náklady mj. odpisy 67 ks svářeček a dále též výdaje vynaložené na technický plyn, nájem plynových lahví a na ochranné pracovní pomůcky.

Žalovaný vycházel z toho, že žalobce v příslušném zdaňovacím období spolupracoval s přibližně sedmdesáti 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 též 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.

Žalobce v příslušném zdaňovacím období uplatnil jako daňově uznatelné náklady odpisy 67 ks svářeček a dále výdaje vynaložené na spotřebu technického plynu, nájem plynových láhví a ochranné pracovní pomůcky v celkové výši 2 717 840 Kč. Finanční orgány dospěly k závěru, že žalobce sporné náklady uplatnil v rozporu s § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. a) a j) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro předmětné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť tyto náklady podle jejich názoru prvotně sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů jednotlivých dodavatelů žalobce, kteří pro žalobce vykonávali zmíněnou činnost. Pokud pak žalobce materiál, nástroje i výrobní prostory poskytoval svým dodavatelům k vykonávání jejich činnosti bez jakékoli náhrady, nebyl oprávněn je uplatňovat jako daňově uznatelné výdaje. V této souvislosti žalovaný 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 žalovaného usuzovat na to, že žalobce sporné náklady uplatnil neoprávněně, neboť tyto náklady byly uplatněny fakticky dvakrát.

Žalovaný připustil, že pro žalobce 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 žalobce v daňovém řízení předložil doklady, z nichž vyplynulo, že na počátku roku 2006 byli proškoleni tři zaměstnanci žalobce pracující na pozici svářeče. Žalovaný nicméně uzavřel, že přesný počet svých zaměstnanců, kteří v rozhodném období pracovali na pozici svářeče, žalobce ani k výzvě správce daně nedoložil. Žalobce tak neprokázal oprávněnost ani případné alikvotní části uplatněných nákladů.

Zmiňované rozhodnutí žalovaného žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, jenž napadené rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 29/2010 - 50, zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že pokud osoby samostatně výdělečně činné, které pro žalobce prováděly činnost svářečů, využívaly centrální svařovací systém žalobce včetně příslušných nástrojů a technického plynu, přičemž mezi těmito osobami a žalobcem neprobíhalo přefakturování nákladů, nelze na výdaje žalobce vynaložené na odpisy svářeček, na technický plyn a ochranné pracovní pomůcky a konečně na nájem plynových láhví nahlížet jako na daňově uznatelné náklady.

Krajský soud nicméně posoudil žalobou napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné pro zjevné rozpory v jeho odůvodnění a dále pro skutečnost, že závěry v tomto rozhodnutí vyslovené nemají oporu ve zjištěních správce daně, jak je správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 7. 2009, č. j. 175419/09/077540301189, a zároveň nemají ani oporu v písemnostech založených ve správním spisu. Podle krajského soudu nebylo postaveno najisto, jaký závěr vlastně příslušné finanční orgány zaujaly, konkrétně jakým způsobem posoudily postavení pracovníků žalobce ve vztahu k daňové uznatelnosti nákladů. Na jedné straně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí připouští, že pro žalobce v rozhodném období pracovali jako svářeči též jeho zaměstnanci, přičemž obdobný závěr učinil i správce daně ve zprávě o daňové kontrole; na druhé straně však žalovaný potvrdil postup správce daně, který z daňově uznatelných výdajů vyloučil veškeré sporné náklady.

Žalovaný („stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou opřel o kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); stěžovatel tedy namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů či jiné vady řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Konkrétně stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku daňové uznatelnosti nákladů vynaložených žalobcem na odpisy svářeček, technický plyn, nájemné a osobní ochranné a pracovní prostředky. Stěžovatel podotýká, že správce daně při posouzení oprávněnosti žalobcem uplatněných výdajů shledal podstatným to, že osoby, které zmíněné svářečky, technický plyn i ochranné prostředky používaly, nebyly zaměstnanci žalobce, ale osoby samostatně výdělečně činné, které pro žalobce na základě obchodního vztahu vyráběly betonářské armatury. K tomuto závěru správce daně dospěl po té, co s ohledem na nízký počet zaměstnanců žalobce nabyl pochybnosti o tom, zda veškeré dotčené svářečky byly ve skutečnosti použity právě pro podnikatelskou činnost žalobce. Stěžovatel má za to, že uvedený postup správce daně včetně jeho závěrů zřetelně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole.

V této souvislosti stěžovatel poukazuje na to, že správci daně se dostalo jediné informace, z níž bylo možné usuzovat, že žalobce zaměstnával nějaké pracovníky i na pozici svářeče, a to že počátkem roku 2006 se tři zaměstnanci žalobce zúčastnili přezkoušení svářečů. Tento poznatek vedl správce daně k úsudku, že žalobce mohl mít nějaké zaměstnance vykonávající svářečské práce. Vyzval tedy žalobce, aby počet takových zaměstnanců prokázal. Žalobce ovšem správci daně ke zmíněné výzvě relevantní důkazy o počtu těchto svých zaměstnanců neposkytl. Dle stěžovatele ze žádného žalobcem

předloženého důkazu počet jím zaměstnávaných svářečů nevyplývá, když takovým důkazem nemůže být prezenční listina z přezkoušení svářečů ani přehled výplat vyplácených zaměstnancům v tzv. úkolové mzdě. Správce daně proto dospěl k závěru, že počet žalobcem zaměstnaných svářečů nebyl prokázán. Bylo tudíž nutné vyloučit z uplatněných nákladů takové, které byly vynaloženy na odpisy svářeček, na nákup technického plynu a dále na nájemné tlakových lahví, přičemž nebylo možné uznat ani jejich poměrnou část, neboť, jak již bylo řečeno, žalobce neprokázal počet zaměstnanců, kteří pro něj v rozhodném období vykonávali svářečské práce, a to ani v počtu tří zaměstnanců.

V návaznosti na uvedené stěžovatel dále podotýká, že není jeho povinností z vlastní iniciativy vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch kontrolovaného daňového subjektu, pokud byl tento subjekt řádně informován o důvodných pochybnostech správce daně ohledně výše přiznané daně, a přesto potřebné důkazy sám nedoložil. Shodnou argumentaci použil i krajský soud na straně 9 kasační stížností napadeného rozsudku v souvislosti s jiným žalobním bodem. Stěžovatel tedy namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, když shodný argument krajský soud v jednom případě posoudil jako správný, resp. si jej sám osvojil, a přitom tentýž argument v souvislosti s jinou žalobní námitkou zcela pominul, když konstatoval nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Konečně stěžovatel poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 30/2010 - 82, kterým byla zamítnuta žaloba, jíž žalobce napadal rozhodnutí stěžovatele vztahující se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. V tomto rozsudku krajský soud posuzoval skutkově shodnou věc, přičemž dospěl k závěru opačnému než v nyní přezkoumávaném rozsudku. V odůvodnění navíc krajský soud hodnotí žalobní bod napadající vyloučení výdajů na odpisy svářeček, technický plyn a ochranné prostředky způsobem, který zcela odpovídá předestřenému názoru stěžovatele.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť nemá oporu v písemnostech založených ve správním spisu a vykazuje neodůvodněné vnitřní rozpory.

Blíže ve svém vyjádření uvádí, že stěžovateli bylo známo, že žalobce ke své podnikatelské činnosti využívá nejen služby jiných podnikatelů, ale též své zaměstnance. Stěžovatel tuto skutečnost sám výslovně připustil v žalobou napadeném rozhodnutí; zároveň ji však zcela pominul, když potvrdil postup správce daně, jenž vyloučil veškeré žalobcem uplatněné náklady vynaložené na komponenty centrálního svářecího systému. Uvedený postup pak stěžovatel odůvodnil tím, že v posuzovaném případě přetrvávaly pochybnosti o konkrétním počtu zaměstnanců žalobce, kteří v rozhodném zdaňovacím období pracovali na pozici svářečů.

Žalobce v této souvislosti připomíná, že je povinností správce daně zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji. Podle žalobce tudíž správce daně musí rozhodné skutečnosti zjistit natolik úplně, aby daň byla vyměřena ve správné výši. Pokud tedy stěžovatel připustil, že žalobce měl zaměstnance,

kteří pracovali na pozici svářečů, pak tato skutečnost nutně musela vést k uznání alespoň alikvotní části žalobcem uplatněných nákladů.

Stěžovatel však vyloučil veškeré žalobcem uplatněné náklady na komponenty centrálního svářecího systému, čímž dle názoru žalobce zatížil svůj postup nezákonností, když nerespektoval obecnou zásadu daňového řízení, podle které má správce daně v pochybnostech postupovat ve prospěch daňového subjektu. Pokud totiž stěžovatel konstatoval, že v posuzovaném případě přetrvávaly pochybnosti o rozhodné skutečnosti, měl je vykládat ve prospěch žalobce, nikoli je naopak zneužít k jeho tíži.

Postup stěžovatele byl pak dle žalobce též v rozporu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), když stěžovatel při hodnocení důkazů nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly v daňovém řízení najevo. Není totiž pravdou, že počet zaměstnanců žalobce pracujících v předmětném zdaňovacím období na pozici svářeče nebyl stěžovateli znám. Tento údaj lze dle žalobce dovodit z prezenční listiny svářečů a přehledu výplat zaměstnanců při jejich vzájemném posouzení. Pokud stěžovatel namítá, že zmíněné listiny nemohou spornou skutečnost prokázat, odkazuje žalobce na § 31 odst. 4 větu první zákona o správě daní, podle které lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Nadto žalobce poukazuje na to, že správci daně je počet zaměstnanců daňového subjektu obvykle znám z vlastní činnosti. Konkrétně v posuzované věci správce daně musel vědět, za které svářeče žalobce jako zaměstnavatel odváděl daň z příjmů včetně souvisejících plateb. Z tohoto důvodu nebylo nutno danou skutečnost vůbec prokazovat, neboť podle § 31 odst. 3 zákona o správě daní není třeba prokazovat skutečnosti správci daně známé z jeho činnosti.

Nad rámec uvedeného se žalobce domnívá, že v průběhu daňového řízení náležitě prokázal, že veškeré výdaje vynaložené na centrální svařovací systém, včetně souvisejících nákladů, uplatnil řádně v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (k bližší argumentaci žalobce plně odkazuje na žalobu). Z tohoto důvodu také žalobce napadl stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2010, č. j. 10 Af 30/2010 - 82, kasační stížností.

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 jedná za něho pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 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 je důvodná, byť na základě jiných skutečností, než je argumentace stěžovatele.

Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něj není zřejmé, jakým způsobem příslušné finanční orgány posoudily postavení zaměstnanců žalobce ve vztahu k daňové uznatelnosti nákladů. Stěžovatel namítá, že takový závěr krajského soudu není správný; dle názoru stěžovatele z jeho rozhodnutí naopak jasně vyplývá, že správce daně neuznal žalobcem vykázané výdaje, jelikož šlo o výdaje primárně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů jednotlivých dodavatelů žalobce, nikoli tedy na dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobce samotného. Jakkoli stěžovatel připouští, že žalobce v daném zdaňovacím období pro své podnikání nevyužíval pouze služeb těchto osob samostatně výdělečně činných, ale též svých zaměstnanců pracujících na pozici svářečů, konstatuje zároveň, že žalobce ani přes výzvu správce daně přesný počet těchto zaměstnanců neprokázal. Nebylo tudíž možné uznat ani příslušnou alikvotní část žalobcem uplatněných nákladů.

Aby ovšem bylo vůbec možné zabývat se důvodností uvedených námitek stěžovatele, musel by Nejvyšší správní soud nejprve přisvědčit základnímu právnímu názoru finančních orgánů i krajského soudu, podle nichž nelze odpisy svářeček ani výdaje na spotřebu technického plynu, na nájem plynových láhví a na ochranné pracovní pomůcky považovat za daňově uznatelné náklady, pokud byly vynaloženy v souvislosti s prací osob samostatně výdělečně činných pro žalobce. Jen v případě, že je tento názor, s nímž ovšem žalobce nesouhlasí a proti němuž brojí kasační stížností v již zmiňované související věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 65/2010, správný, byla by vůbec relevantní otázka, jaký byl mezi osobami, jež vykonávaly zmíněnou činnost pro žalobce, poměr zaměstnanců žalobce a osob samostatně výdělečně činných. Jak bude ovšem dále vysvětleno, Nejvyšší správní soud uvedený názor stěžovatele a krajského soudu nesdílí a ztotožňuje se v tomto ohledu naopak s argumentací žalobce.

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

V posuzované věci nemůže být sporu o tom, že žalobce 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 žalobce uvedenou činnost, konkrétně výrobu kovových konstrukcí, zapsánu jako předmět podnikání v obchodním rejstříku. Výroba probíhala v provozovnách žalobce, jež jsou pro ni patřičně vybaveny. Svářečské práce ve výrobním procesu žalobce 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.

Žalobce 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 žalobce 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. Žalobce 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-Baueisen und Stahl-Bearbeitungsgesellschaft m. b. H., jež odkupuje zhruba 95 % výrobků žalobce, 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 žalobce, podílely i osoby samostatně výdělečně činné, tedy podle názoru Nejvyššího správního soudu žádným způsobem nebrání tomu, aby výdaje spojené s touto výrobou byly v žalobcem 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 žalobce), 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 žalobce. 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 žalobce. 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 žalobce. Pokud by žalobce 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 žalobce 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 žalobce 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.

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 žalobce prokázán nebyl, naopak zmiňovaná argumentace žalobce, 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 žalobci 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 žalobce, 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 žalobce. Žalobce 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 žalobce 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 stěžovatel na straně 11 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 žalobce 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 žalobcem 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 žalobci 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 stěžovatel 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 žalobce prováděl též kontrolu ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze

závislé činnosti, jejíž je žalobce plátcem. V závěrečné zprávě o daňové kontrole 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 stěžovatel 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 žalobcem a osobami samostatně výdělečně činnými, jež pro žalobce vyráběly betonářské armatury, finanční orgány při posouzení věci bez dalšího dokazování vyšly z žalobcem 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. Stěžovatel 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 žalobce za zdaňovací období roku 2005 nebylo podstatné, zda zmiňované svářečky, plynové láhve, technický plyn a ochranné pracovní pomůcky užívali k výrobě betonářských armatur pro žalobce osoby samostatně výdělečně činné či jeho zaměstnanci. Finanční orgány však právě uvedenou skutečnost nesprávně posoudily jako rozhodnou. Krajský soud pak tento závěr finančních orgánů v nyní posuzovaném rozsudku výslovně potvrdil a 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. Tato otázka však, jak již bylo vysvětleno, není pro určení výše daně z příjmů právnických osob žalobce rozhodná. Za dané situace by tedy nemělo žádný smysl, aby se Nejvyšší správní soud dále zabýval námitkami stěžovatele, které se týkají právě této pro věc nerozhodné otázky.

Jakkoli tedy krajský soud žalobou napadené rozhodnutí správně zrušil, stojí výrok rozsudku na zcela nesprávných důvodech, které nemohou obstát. V takovém případě Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

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. Lenka Matyášová, Ph.D.

předsedkyně senátu