

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **BORGERS CS spol. s r. o.**, se sídlem Mánesova 81, Plzeň, zastoupen JUDr. Václavem Zemanem, advokátem se sídlem Sedláčkova 11, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2009, čj. 4470/09-1200-400358, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2010, čj. 57 Ca 73/2009 – 47,

takto:

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
**II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
**III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

### I.

[1] Finanční úřad v Plzni (správce daně) dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 11. 2008, čj. 351561/08/138911/1896, dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2004 ve výši 583 520 Kč.

[2] Na základě podaného odvolání žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2009, čj. 4470/09-1200-400358, dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížil na 547 120 Kč.

### II.

[3] Proti části rozhodnutí žalovaného, jímž nebylo vyhověno odvolacím námitkám, podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Vyjádřil v ní nesouhlas se zvýšením základu daně o částku vyloženou za poskytnutí technické pomoci – inženýrské činnosti při uvádění technologie do provozu. Žalobce trvá na tom, že se jedná o

tzv. leasingové vedlejší náklady, které jsou daňově uznatelné v souladu s § 24 odst. 2 písm. h) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2004 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce dále nesouhlasil se zvýšením základu daně o částku, kterou vydal za očkování svých zaměstnanců proti chřipce. Má za to, že se jedná o náklad vynaložený za účelem zajištění výkonné pracovní síly ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na podporu svého tvrzení žalobce navrhl výslech lékařky, která provedla očkování. Žalobce konečně namítl neuznání nákladů vynaložených na mléko, zdarma poskytované svým zaměstnancům. Zajištění vhodných pracovních podmínek zaměstnancům, kteří pracují ve zdravotně nepříznivém prostředí, je základní povinností žalobce coby zaměstnavatele. Poskytování tohoto ochranného nápoje podle žalobce představovalo výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na podporu svého tvrzení žalobce navrhl výslech dodavatelky mléka.

[4] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25. 10. 2010, čj. 57 Ca 73/2009 – 47.

[5] Krajský soud posoudil jako nedůvodné námitky stran daňové uznatelnosti nákladů vynaložených žalobcem na poradenské služby spojené se zajištěním tří kolaudačních rozhodnutí nové výrobní haly. Soud se zcela ztotožnil se závěry žalovaného, jenž dospěl k závěru, že částku 90 000 Kč nelze uznat za daňově účinný výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. h) zákona o daních z příjmů, neboť se jedná o výdaj související s pořízením hmotného majetku jiného daňového subjektu. Předmět leasingu nadto prokazatelně nemohl být předán a převzat ve stavu způsobilém k užívání.

[6] Krajský soud se neztotožnil ani s druhým žalobním bodem, neboť shledal, že žalovaný oprávněně vyloučil z daňových výdajů částku ve výši 79 900 Kč vynaloženou na očkování zaměstnanců žalobce proti chřipce. Nejedná se o náklad ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) ani § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[7] Ke vztahu § 24 odst. 1 a odst. 2 zákona o daních z příjmů krajský soud s odkazem na závěry žalovaného a judikaturu Nejvyššího správního soudu vyložil, že z demonstrativního výčtu uvedeného v § 24 odst. 2 a § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů plyne, že u nákladů výslovně neuvedených v těchto ustanoveních je pro jejich daňovou relevanci podstatné to, zda splňují požadavky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Mezi výdaji a očekávanými příjmy musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Sám žalobce v žalobě nezpochybňoval, že sporné výdaje nebylo možno podřadit pod § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů. Proto je bylo třeba posuzovat ve smyslu odst. 1 uvedeného ustanovení, což žalovaný učinil. K tomu krajský soud doplnil, že bylo na žalobci, aby prokázal daňovou uznatelnost výdajů. Žalobce sice zdůvodnil nabídku bezplatného očkování, předložil fakturu vystavenou lékařkou a interní sdělení o možnosti bezplatného očkování, nedoložil však seznam osob (zaměstnanců), které byly proti chřipce skutečně očkovány. Tím neprokázal, že výdaje byly užity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[8] Krajský soud neshledal důvodnost ani třetího žalobního bodu směřujícího do posouzení daňové uznatelnosti nákladů ve výši 230 613,33 Kč za mléko poskytované zdarma zaměstnancům žalobce. Krajský soud se opětovně ztotožnil s názorem žalovaného, který žalobce ostatně v žalobě ani nezpochybňoval, a sice že se nejedná o náklad ve smyslu

§ 24 odst. 2 písm. j) bod 1 ani bod 5 zákona o daních z příjmů. Proto jej bylo třeba posuzovat opět z pohledu definičních znaků zakotvených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti této námitky z obdobných důvodů jako u vyloučeného nákladu na očkování proti chřipce. Faktury na mléko osvědčují pouze to, že žalobce učinil výdaj. Předložená písemnost „Rozdělovník mléka“ pouze dokumentuje, že pro určité zaměstnance je povoleno v určitém množství a intervalech nakupovat mléko. Nelze přitom přehlédnout, že dodávky mléka se uskutečňovaly od ledna 2004, zatímco uvedené sdělení je datováno až dnem 17. 9. 2004. Žalobce nepředložil seznam zaměstnanců, kterým bylo mléko poskytováno a ani v jakém množství se tak mělo stát. Neunesl tak své důkazní břemeno stran naplnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

## III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítl, že krajský soud nesprávně interpretoval § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů při posuzování daňové uznatelnosti nákladů na očkování proti chřipce a poskytování mléka zaměstnancům. Stěžovatel prokázal vynaložení nákladů v souladu s citovaným ustanovením. Skutková zjištění konstatovaná krajským soudem jsou v rozporu s obsahem spisu, neboť v řízení nebylo mezi ním a žalovaným sporu o tom, že předmětné výdaje byly vynaloženy vůči zaměstnancům stěžovatele. Není podstatné, že stěžovatel nedoložil jmenný seznam zaměstnanců, kterým bylo poskytnuto očkování a mléko. Sám správce daně ve výzvě ze dne 28. 2. 2008, čj. 69546/08/138640/1784, označil subjekty, kterým bylo poskytnuto očkování a mléko za zaměstnance stěžovatele. Měl tedy za prokázané, že očkování a mléko bylo poskytnuto právě zaměstnancům a že uvedené výdaje byly stěžovatelem vynaloženy. Sám žalovaný podle stěžovatele uznal, že výdaj za očkování souvisel s očekávanými příjmy stěžovatele, neboť přisvědčil, že nepřítomnost většího počtu zaměstnanců by měla za následek dočasné omezení či úplný výpadek výroby a nemožnost dostát smluvním závazkům, což by vedlo ke snížení výnosů. Nepředložení seznamu zaměstnanců již nemělo vliv na vývoj důkazního řízení. Jak konstatoval krajský soud, žádný právní předpis stěžovateli neukládá povinnost vést evidenci zaměstnanců, kterým bylo umožněno bezplatné očkování a poskytnuto mléko. Stěžovatel se domnívá, že tento požadavek jde nad rámec potřeb provedeného důkazního řízení a byl činěn správcem daně s cílem získat důkazní prostředky pro případné řízení ve věci zdanění nepeněžního příjmu ve formě vakcíny či mléka u jednotlivých zaměstnanců.

[10] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem v tom, že na straně žalovaného neleželo důkazní břemeno ve smyslu § 38 odst. 8 písm. c) [pozn. NSS: správně „§ 31 odst. 8 písm. c)“] zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Stěžovatel unesl důkazní břemeno tím, že předložil své řádné účetní záznamy. Žalovaný přitom nezdůvodnil své pochybnosti o tvrzeních stěžovatele, ani nepředložil důkazy vyvracející věrohodnost těchto tvrzení. Ačkoliv stěžovatel výzvě správce daně dostál, správce daně přesto konstatoval, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

## IV.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Stěžovatel v kasační stížnosti rozšířil svou argumentaci oproti žalobě o názor, že sám

správce daně měl za prokázané, že očkování proti chřipce bylo poskytnuto zaměstnancům žalobce, neboť správce dně ve výzvě čj. 69546/08/138640/1784 označil subjekty, kterým bylo očkování poskytnuto, za zaměstnance žalobce. S tímto názorem žalovaný zásadně nesouhlasí, neboť správce daně v předmětné výzvě pouze reagoval na interní sdělení zaměstnavatele ze dne 15. 11. 2004, z něhož vyplývá, že pro všechny zaměstnance, kteří projeví zájem, bude zajištěno bezplatné očkování. Podle žalovaného však z obsahu výzvy nelze dovozovat, že sám správce daně měl za prokázané, že očkování bylo poskytnuto právě zaměstnancům stěžovatele. Tím, že stěžovatel na výzvu finančního úřadu nedoložil seznam zaměstnanců, kteří byli očkováni, ani jiný důkazní prostředek, neprokázal, že sporná částka byla vynaložena na očkování jeho zaměstnanců a na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[12] Stejně tak žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že z předmětné výzvy plyne, že správce daně měl za prokázané, že mléko bylo poskytnuto zaměstnancům žalobce. Správce daně v ní pouze reagoval na dokument Rozdělovník mléka, v němž je uvedeno, že zaměstnancům pracujícím s fenolovou pryskyřicí a skelným vláknem je povoleno nakupovat mléko. Skutečnost, že mléko bylo poskytováno právě zaměstnancům, nebyla stěžovatelem prokázána. Stejně tak nebylo prokázáno, že sporné částky byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[13] Žalovaný uzavřel, že požadavek na jmenný seznam zaměstnanců, kterým bylo poskytováno mléko a očkování proti chřipce, nejde nad rámec potřeb provedeného důkazního řízení.

## V.

[14] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, které vynaloží, ale pouze takové, jež splňují podmínky zákona o daních z příjmů. Ten v § 24 odst. 1 větě první určuje, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou od dosažených zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Další odstavce tohoto ustanovení pozitivně vymezují, co je také daňově uznatelným výdajem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 1. 2008, čj. 5 Afs 152/2006 - 37, všechna rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz, vyslovil, že rozdíl mezi § 24 odst. 1 a § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů spočívá v tom, že výdaje podle odst. 1 musí být svázány s příjmy, byť jen očekávanými, kdežto výdaje podle odst. 2 nejsou podmíněny souvislostí s příjmy, ale s činností poplatníka. Naproti tomu v § 25 odst. 1 tohoto zákona je demonstrativně stanoveno, co za výdaj uznat nelze.

[17] Sama skutečnost, že určitý výdaj nelze podřadit pod výčet uvedený v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů, a přesto je svou povahou blízký tam uvedeným nákladům, neznamená, že jej není možné uznat za daňově účinný právě na základě § 24 odst. 1 téhož

zákona; to samozřejmě za předpokladu, že posuzovaný výdaj není obsažen v § 25 zákona o daních z příjmů. Právě posledně uvedené ustanovení totiž umožňuje reagovat na pestrost a mnohost nákladů vynakládaných v souvislosti s činností podnikatele, jež směřují k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Krajský soud ve svém hodnocení těchto ustanovení nepochybil.

[18] Žalovaný se v rozhodnutí o odvolání stěžovatele, jako učinil správce daně ve zprávě o daňové kontrole, zabýval i tím, zda lze náklady vynaložené stěžovatelem na bezplatné poskytnutí očkování proti chřipce a mléka svým zaměstnancům podřadit pod některé z písmen § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů: v případě očkování pod § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 a 5; a v případě mléka pod § 24 odst. 2 písm. j) bod 1, 4 a 5. Proti vyslovenému právnímu hodnocení žalovaného však daňový subjekt v žalobě ani v kasační stížnosti nebrojil, neboť měl za to, že jím vynaložené výdaje jsou uplatnitelné na základě § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud se proto, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, zabýval uznatelností předmětných nákladů toliko ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dospěl přitom k závěru, že hodnocení krajského soudu těchto dvou druhů výdajů je správné.

[19] Z § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka. Musí se však jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto se v § 23 odst. 1 téhož zákona hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů. Jen výdaje, které mohou přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy, nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Mezi výdaji dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a očekávanými příjmy daňového subjektu musí existovat přímý a bezprostřední vztah, nikoliv však nutně vztah přímé úměry. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by daňový subjekt očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), do budoucna jej zajistí anebo alespoň napomůže udržet již dosažené příjmy (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, čj. 1 Afs 132/2008 - 82).

[20] Jak již bylo uvedeno, výdaje uznatelné na základě § 24 odst. 1 nejsou primárně spojeny s určitou činností daňového subjektu, jako je tomu v případě odst. 2, ale s prokázáním účelnosti jejich vynaložení. Je proto na daňovém subjektu, aby při úvahách o vynaložení určitých, zejména netypických, výdajů, zvažoval i skutečnost, zda se mu je podaří daňově uplatnit. Proto, hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaj ve smyslu § 24 odst. 1, musí počítat s tím, že ho v tomto směru bude stíhat nejenom břemeno tvrzení, ale především břemeno důkazní stran prokázání věcné souvislosti příjmů a nákladů.

[21] Byl to tedy stěžovatel, kdo musel zdůvodnit a dále předložit či navrhnout relevantní důkazy, které by prokázaly, že výdaje vynaložené na poskytnutí bezplatného očkování proti chřipce a mléka ve zdaňovacím období roku 2004 skutečně vynaložil vůči svým zaměstnancům a především, že tak učinil v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením daňově účinných příjmů.

[22] Povinností správce daně bylo dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Okruh případů, v nichž důkazní břemeno přechází na správce daně, je vymezen v § 31 odst. 8

daňového řádu. Za situace, kdy mu vznikly pochybnosti o daňové uznatelnosti uplatňovaných výdajů, bylo nepochybně jeho právem po stěžovateli požadovat (viz § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) a e) daňového řádu), aby objasnil jejich souvislost se zdanitelnými příjmy ve smyslu § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a prokázal, že tyto náklady byly fakticky vynaloženy právě vůči jeho zaměstnancům. V této fázi důkazního řízení proto na správce daně nepřešlo důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. To stále vázlo na daňovém subjektu, neboť požadované skutečnosti mohl prokázat toliko on sám. Teprve pokud by tak stěžovatel učinil, bylo by na správci daně, aby případně prokázal jejich nevěrohodnost, neprůkaznost či nesprávnost. Zdejší soud k uvedenému doplňuje, že požadavky správce daně v průběhu daňového řízení nikterak nevybočovaly z intencí, v nichž se daňový orgán při kontrole a ověřování daňové povinnosti daňového subjektu může pohybovat. Nikterak ani nepřekročily rámec nutný pro řádné zjištění skutkového stavu a ověření, že se v souzeném případě jednalo o daňově uznatelné výdaje.

[23] Jak plyne z předloženého spisového materiálu, správce daně vyzval stěžovatele dne 28. 2. 2008, čj. 69546/08/138540/1784, aby jednak předložil seznam zaměstnanců, kteří se podrobili očkování proti chřipce a jednak aby prokázal, že se jedná o náklady na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů zaměstnavatele.

[24] Aby stěžovatel splnil svou důkazní povinnost, a tím pádem, aby bylo možné uznat daný výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, bylo třeba, aby prokázal nejenom to, že výdaj byl fakticky uskutečněn, tedy že došlo k vyplacení předmětné částky, ale rovněž, že očkování bylo uskutečněno ve vztahu k zaměstnancům stěžovatele. Podstatné dále bylo i prokázání věcné souvislosti nákladů na očkování s příjmy stěžovatele, tedy, jak tvrdil stěžovatel, že poskytnutí očkování představovalo krok k tomu, aby se očkovaní zaměstnanci nedostali do pracovní neschopnosti, a tím pádem, aby byla zachována kontinuita výrobního procesu a příjmů.

[25] Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným i krajským soudem konstatuje, že stěžovatel těmto požadavkům v požadované a potřebné míře nevyhověl. Z předloženého interního sdělení, podle kterého se zájemci z řad zaměstnanců mohli do konce roku 2004 dostavit k bezplatnému očkování proti chřipce a jež bylo dáno na vědomí vedoucím jednotlivých úseků, nelze prokázat, že očkování bylo zaměstnancům následně skutečně poskytnuto a ani kolik zaměstnanců se mu případně podrobilo. Stěžovatel dále předložil fakturu vystavenou lékařkou dne 18. 11. 2004, tedy v době, kdy neuplynula doba, po kterou se zaměstnanci mohli dostavit k očkování. Zatímco na předložené faktuře je uvedena částka 75 900 Kč, na přiloženém ročním výpisu „zdravotní prohlídky zaměstnanců za období 1. 1. 2004 až 31. 12. 2004“ je uvedena částka 79 900 Kč. Z toho lze předpokládat, že se po vystavení faktury očkování patrně podrobily i další osoby. Tento předpoklad však již nebyl podložen další fakturou či jiným podkladem. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že z předložené faktury a celoročního výpisu nelze potvrdit, zda bylo očkování skutečně poskytnuto zaměstnancům stěžovatele, případně kolik zaměstnanců se mu podrobilo. Za takové situace je pak v podstatě nadbytečné se zabývat otázkou prokázání vztahu mezi náklady na očkování a dosaženými, zajišťovaným či udržovanými zdanitelnými příjmy stěžovatele. Stěžovatel tedy neprokázal uplatnitelnost vynaložených výdajů na očkování zaměstnanců dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[26] Správce daně v předmětné výzvě, ve vztahu k předloženým přijatým fakturám na mléko a dokumentu Rozdělovník mléka, dále po stěžovateli požadoval jednak předložit seznam zaměstnanců, kterým bylo mléko poskytováno, a doložit, v jakém množství jim bylo poskytováno a jednak prokázat, že se jedná o náklady na dosažení, udržení a zdanitelných příjmů zaměstnavatele.

[27] Stěžovatel však řádně nesplnil ani jeden z uvedených požadavků správce daně směřujících k prokázání daňové relevance výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nepředložil požadovaný seznam zaměstnanců, jimž mělo být mléko poskytováno, a neprokázal ani v jakém množství se tak mělo dít. Ze sdělení nazvaného „Rozdělovník mléka“ ze dne 17. 9. 2004 vyplývá jen pro jaká oddělení je povoleno nakupovat mléko a dále to, kdy a kolik kusů mléka (bez uvedení jednotkového množství) je objednáváno. Z předložených faktur přitom vyplývá, že mléko mělo být poskytováno již od ledna. Z tohoto sdělení ani faktur nelze prokázat či ověřit stěžovatelem tvrzené skutečnosti.

[28] Zatímco v případě možnosti bezplatného očkování stěžovatel vyložil důvody, pro které považoval dané náklady za účinné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v případě mléka tak neučinil. Ani z dalších spisových podkladů nelze shledat souvislost mezi poskytováním mléka zaměstnancům a dosažením, zajištěním a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Jak již správně uvedl krajský soud, stěžovatel správci daně nenabídl ani neoznačil jiný důkazní prostředek, který by osvědčil daňovou relevanci bezplatného poskytování mléka zaměstnancům stěžovatele, pracujícím v prostředí se skelnými vlákny a fenolovou pryskyřicí. Stěžovatel v daňovém řízení poukazoval na to, že mléko podle něj představuje ochranný prostředek. To však žalovaný s podrobným zdůvodněním vyvrátil. Zdejší soud tak uzavírá, že krajský soud nepochybil, pokud shodně s žalovaným dospěl k závěru, že faktura na poskytování mléka nemůže být z hlediska § 24 odst. 1 zákona o daních příjmů účinná.

[29] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že správce daně měl za prokázané, že očkování a mléko bylo poskytnuto zaměstnancům, pročež nepředložení jejich seznamu již nemělo vliv na hodnocení důkazního řízení. Uvedené formulace ve výzvě neznamenají, že správce daně měl postavené na jisto, že mléko a očkování bylo poskytováno právě zaměstnancům, ale směřují k tomu, aby tak stěžovatel na základě výzvy teprve učinil.

[30] Stěžovatel ve vztahu k oběma sporným nákladům dále namítal, že mu žádný právní předpis nepředepisuje vést jmenný seznam zaměstnanců, jimž bylo poskytováno bezplatně mléko a nabídnuta možnost bezplatného očkování. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel má pravdu v tom, že není povinen vést takové evidenci osob, pokud mu to nepřikazuje obecně závazný právní předpis. Jistě tak nemá povinnost shromažďovat důkazní prostředky nad právem stanovený rámec. Na rozdíl od dosažených zdanitelných příjmů, je pouze věcí daňového subjektu, které výdaje uvede v daňovém přiznání. Pokud se však rozhodne daňové výdaje uplatnit, musí být srozuměn s tím, že mohou být podrobeny zkoumání správce daně, který bude při pochybnostech požadovat, aby prokázal jejich oprávněnost (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2009, čj. 8 Afs 26/2008-52). Proto bylo v jeho zájmu, aby se v řízení před správcem

daně nedostal do důkazní nouze, jelikož jen nezpochybnitelnými a dostatečnými důkazními prostředky může před správcem daně „uhájit“ daňovou uplatnitelnost jím vynaložených nákladů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jestliže stěžovatel nedisponoval seznamem zaměstnanců, kteří využívali těchto nákladů, měl navrhnout či předložit jiné důkazní prostředky, kterými by dostál své důkazní povinnosti, jak již ostatně bylo uvedeno výše.

[31] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal uplatněné stížní námitky jako důvodné. V řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[32] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 *a contrario* a § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti. Žalovanému správnímu orgánu, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně 29. srpna 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu