



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **KM – PRODUKT s. r. o.** se sídlem Holubova 254, 403 39 Chlumeck, zastoupené JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaničkova 1594/1, 400 01 Ústí nad Labem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2006, č. j. 4941/06-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 7. 2007, č. j. 15 Ca 195/2006 - 53,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Dne 11. 8. 2005 vydal Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 025 790 Kč. Důvodem bylo mimo jiné to, že žalobkyně neoprávněně uplatnila do daňově uznatelných výdajů náklady vyúčtované společností A-Profit Consulting s. r. o. za vytváření elektronické podoby firmy a náklady vyúčtované společností FEBCZ s. r. o. za nákup kartónových proložek, za opravu rohlíkového stroje a za dodávku pracovních oděvů. Dne 20. 7. 2006 vyhověl žalovaný částečně odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru, když dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob změnil z částky 1 025 790 Kč na částku 1 021 760 Kč; v ostatním dodatečný platební výměr nezměnil.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji svým rozsudkem ze dne 9. 7. 2007 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že prokázala, že výdaje, které uplatnila do nákladů, byly vynaloženy v souvislosti s podnikatelskou činností; k tomu odkazuje na předložené

účetní doklady, svědecké výpovědi a další důkazy Z hlediska důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), pokládá žalobkyně za prokázané, že veškeré dostupné důkazní prostředky nabídla. Žalobkyně pochybuje, že by důkazní břemeno mělo mít charakter břemene tak všeobecného, že přechází do povinnosti splnit libovůli správce daně. Žalobkyně byla a je schopna prokázat, že se zdanitelná plnění uskutečnila a který subjekt dodávky a služby provedl a že tak uplatnění vynaložených nákladů do daňově uznatelných výdajů bylo oprávněné. Žalobkyně odmítá nést pozici daňového subjektu, který sice nese důkazní břemeno, plní jej veškerými dostupnými prostředky, ale opakovaně jsou tyto prostředky označovány za nedostatečné, jsou podceňovány a znevažován jejich důkazní význam, aniž by aspoň obecně měla žalobkyně možnost prokázat plnění způsobem jiným. Podle přesvědčení žalobkyně ani prokazovat uskutečnění zdanitelných plnění, pokud jde o výdaje vůči společnosti A-Profit Consulting s. r. o. jakož i vůči společnosti FEBCZ s. r. o., nebylo možné.

Stran hodnocení důkazní situace ohledně vytváření elektronické podoby firmy žalobkyně odkazuje na podrobnou výpověď Ing. B., který objasnil ve shodě s žalobcem a s ostatními důkazy, v jakém rozsahu, jak konkrétně a jak čteně docházelo k samotnému vytváření a jednotlivým dílčím změnám v rámci internetové podoby firmy na webových stránkách. Žalobkyně považuje výpověď Ing. B. za důkaz osvědčující oprávněnost zahrnutí výdajů uskutečněných ve prospěch společnosti A-Profit Consulting s. r. o. jako výdajů daňově uznatelných. Žalobkyně s podivem vnímá, že žalovaný vyloučil veškeré plnění uskutečněné touto společností z daňově uznatelných výdajů, když je nepochybné, že k plnění došlo a znaleckým posudkem se zpochybňuje jeho rozsah a cena za něj zaplacená. Posuzuje-li znalecký posudek znalce P. P. konkrétní webovou prezentaci, pak logicky nevznikají pochybnosti o její fyzické existenci a funkční podobě. Plnění potvrzuje jak žalobkyně, která je měla k dispozici, nakládala s ním, účtovala a zaznamenávala trvale trend zvyšování obrátu firmy, což přičítala mimo jiné i webové prezentaci, tak i zhotovitel přinejmenším výpovědí Ing. B. Za podmínek smluvní volnosti pokládá žalobkyně za nepřipustné, aby při existenci takových zjištění bylo vyloučeno z daňově uznatelných výdajů zcela vše.

K problematice kartónových proložek žalobkyně tvrdí, že prokázala skladovou evidencí, svědecky (Ing. B., pan S.) i fotodokumentací použití a spotřebu proložek včetně vysvětlení důvodu jejich užívání a spotřeby při balení zboží a jiném vhodném použití tohoto spotřebního materiálu.

U výdajů na opravu rohlíkového stroje má žalobkyně svědecky za prokázané, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, když náklady na opravu stroje byly přefakturovány fyzickou osobou M. K. na žalobkyni přesně totožně ve výši ceny opravy, kterou zaplatila fyzická osoba.

K nákladům vynaloženým na dodávku pracovních oděvů pak žalobkyně poukazuje na to, že vedla řádně evidenci spotřeby pomůcek, předložila příslušné výkazy o spotřebě v rámci daňové kontroly (osobní listy pracovníků, kteří byli těmito pomůckami vybavováni, pokud šlo o pracovníky žalobce) a vysvětlila, že u osob, které sice pro žalobkyni pracují, ale nejsou ve vztahu k ní v pracovněprávním vztahu, osobní listy pracovníků vybavovaných takovými pomůckami přirozeně nevedl. Od jiného subjektu než od společnosti FEBCZ s. r. o. žalobkyně pracovní pomůcky nenakupovala. Za situace, kdy žalobkyně řádně účtovala o uskutečněných výdajích a údajně neúčtovala v souladu s požadavky uplatněnými žalovaným o spotřebě, pokládá žalobkyně za velmi nejasný a nepřesvědčivý ten závěr, že by nákup pomůcek měl být vyloučen z daňově uznatelných výdajů.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobkyně v kasační stížnosti žalovanému vytýká, že nesprávně posoudil skutkový stav věci, a krajský soud měl proto jeho rozhodnutí zrušit. Základní otázkou kasační stížnosti pak je, zda se žalobkyni podařilo prokázat, že výdaje vůči společnosti A-Profit Consulting s. r. o. a FEBCZ s. r. o. jsou daňově uznatelnými výdaji a že jejich uplatnění ze strany žalobkyně bylo oprávněné.

Právní rámec v tomto případě tvoří zejména ustanovení § 24 odst. 1 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle něž se (mimo jiné) 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. Výkladem a účelem toho ustanovení se zabýval i Ústavní soud. Ten ve svém nálezu ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II.ÚS 438/01 také dovodil, že *„jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání“*. Pokud úmyslem zákonodárce bylo na jedné straně ulevit daňovým subjektům a umožnit jim odečíst z daňového základu výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je zcela logické, že na druhé straně stanovil daňovým subjektům povinnost prokázat jak skutečné vynaložení těchto výdajů, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jejich zdanitelných příjmů.

Uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je právem, nikoliv povinností daňového subjektu; pokud však chce daňový subjekt tohoto práva využít, musí být připraven prokázat uskutečnění těchto výdajů a jejich vynaložení za zákonem předvídaným účelem. Jestliže daňový subjekt vynaložení příslušných výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů neprokáže, resp. neodstraní pochybnosti správce daně o těchto výdajích, nemůže výhody § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů využít. Tvrdí-li pak žalobkyně obecně, že její důkazní břemeno je bezbřehé, hraničící s libovůlí správce daně, nelze s ní souhlasit. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu je žalobkyně povinna prokazovat pouze ty skutečnosti, které uvádí v daňovém přiznání, a ty skutečnosti, k jejichž prokázání ji vyzval správce daně. V projednávaném případě přitom správce daně nenuťl žalobkyni k prokázání jiných skutečností, a pokud se rozhodl některé důkazy navrhané žalobkyní pro nadbytečnost neprovést, své rozhodnutí odůvodnil. Nejvyšší správní soud je tudíž toho názoru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla (viz níže u jednotlivých uplatněných výdajů), a to i s ohledem na tvrzení žalobkyně v kasační stížnosti, že prokazovat výdaje vůči společnostem A-Profit Consulting s. r. o. a FEBCZ s. r. o. nebylo možné.

Námítka žalobkyně, že prokázala plnění ze strany společnosti A-Profit Consulting s. r. o. týkající se vytváření elektronické podoby firmy, poskytování informací, využití technologie Direct E-mail a dalších plnění na základě smlouvy o dílo ze dne 18. 2. 2002, se opírá o svědeckou výpověď Ing. P. B. V této rozsáhlé výpovědi Ing. B. skutečně obecně potvrdil, že společnost A-Profit Consulting s. r. o. poskytovala plnění z předmětné smlouvy o dílo žalobkyni; jeho výpověď však nelze hodnotit izolovaně od dalších důkazů provedených v rámci daňového řízení. Ing. B. například uvedl, že internetová prezentace žalobkyně před podpisem smlouvy o dílo nebyla zpracována společností A-Profit Consulting s. r. o., při tvorbě prezentace z ní nevycházeli. Žalobkyně nicméně předložila k faktuře za 4. čtvrtletí roku 2003 CD s internetovou prezentací žalobkyně a Ing. B. potvrdil, že jej zpracoval. Správce daně přitom zjistil, že již dne 26. 1. 2002 (před podpisem smlouvy o dílo) byly na internetu uveřejněny stránky téměř stejného obsahu, jako stránky uložené na zmíněném CD, vytvořeném téměř o dva roky později. Ing. B. dále ve své výpovědi tvrdil, že fotografie a grafika byly optimalizovány. Ze znaleckého posudku P. P., vypracovaného na žádost správce daně, však vyplývá, že k žádné optimalizaci na stránkách nedošlo. Tento posudek navíc zdůrazňuje, že předmětné internetové stránky mohly být vyrobeny kdekoliv, kdykoliv a kýmkoliv, prezentace neobsahuje žádné prvky vztahující

se k autorské příslušnosti, přičemž znalec ohodnotil internetovou prezentaci maximálně částkou 30 000 Kč; o zvláštním designu nebo výjimečnosti prezentace se nedá hovořit. Tyto a další skutečnosti popsané ve zprávě o daňové kontrole (např. sdělení dožádaného správce daně, že společnost A-Profit Consulting s. r. o. nedoložila žádné doklady potvrzující plnění od žalobkyně, a jeho upozornění, že tato společnost vytváří pro ostatní daňové subjekty náklady za účelem snížení základu daně z příjmů) svědčí o nevěrohodnosti výpovědi Ing. B. Žalobkyně současně nepředložila jiné důkazy prokazující vytváření elektronické podoby firmy (konkrétní změny stránek, podklady, korespondence), což potvrzuje závěr žalovaného a krajského soudu, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že výdaje vůči společnosti A-Profit Consulting s. r. o. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Namítá-li žalobkyně, že k plnění došlo a znaleckým posudkem se zpochybňuje jen jeho rozsah a cena za něj zaplacená; nelze s ní souhlasit. Jak je uvedeno výše, znalecký posudek jednoznačně uvádí, že autorství internetové prezentace nelze určit: znalecký posudek tudíž nepotvrzuje, že by internetovou prezentaci vyrobila společnost A-Profit Consulting s. r. o. I když je zřejmé, že internetové stránky žalobkyně existují, žádný důkaz v daňovém řízení neprokázal, že by jejich autorem byla společnost A-Profit Consulting s. r. o., popřípadě že by tato společnost poskytla žalobkyni jiné plnění podle smlouvy o dílo, a je proto logické, že správce daně neuznal částky zaplacené této společnosti za výdaje na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Námitka žalobkyně, že zaznamenávala trvale trend zvyšování obrátu firmy, což přičítala mimo jiné i webové prezentaci, je pak zcela právně nerozhodná: zvyšování obrátu žalobkyně (jakkoliv může souviset s její prezentací na internetu) totiž nijak nedokládá skutečnost, že společnost A-Profit s. r. o. pro žalobkyni předmětnou prezentaci vytvořila a poskytla jí další plnění zmiňovaná ve smlouvě o dílo. Obdobné lze říci i o odkazu žalobkyně na smluvní volnost, neboť není zřejmé, jak by měla smluvní volnost zvrátit skutečnost, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno v daňovém řízení.

U výdaje na kartónové proložky žalobkyně tvrdí, že prokázala jejich použití a spotřebu evidencí, svědecky a fotodokumentací. Co se týče evidence (skladová karta proložek), tato byla správcem daně jednoznačně zpochybněna, když evidovaný počet přijatých proložek na základě faktury č. 122002 neodpovídá počtu proložek uvedených na této faktuře a navíc podle skladové karty proložek mělo být na skladě ke dni 31. 12. 2002 118 607 kusů proložek, avšak inventura ke stejnému dni tyto proložky fyzicky na skladě vůbec nezjistila. Žalobkyně také účtovala o zásobách v rozporu s čl. II Účtování zásob příloha č. 2 opatření federálního ministerstva financí č. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele, když žalobkyně účtovala způsobem A i B, ačkoliv podle odst. 4 předmětného článku opatření může být v rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) uplatněn pouze jeden z uvedených způsobů. Rovněž ani jeden ze svědků nepotvrdil, že proložky byl dodány a spotřebovány (svědek Ing. B. dodávky nezajišťoval, svědek S. nejprve tvrdil, že dodávky zajišťoval, pak ale uvedl, že proložky nevozil). Ze samotných fotografií zobrazujících použití proložek v provozovně žalobkyně pak nelze bez dalšího usuzovat, že k dodání a spotřebě proložek došlo: fotografie neobsahují žádný údaj o datu pořízení a žalobkyně rovněž nepředložila žádný pokyn nebo rozhodnutí hygieny o nutnosti používat kartónové proložky způsobem uvedeným na fotografiích. Lze proto uzavřít, že žalobkyně neprokázala dodání a spotřebu kartónových proložek, a tudíž výdaj na tyto proložky žalovaný správně neuznal jako výdaj na dosažení, udržení a zajištění příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 daňového řádu.

Ohledně opravy rohlíkového stroje má žalobkyně za to, že svědecky prokázala přefakturaci nákladů na opravu na fyzickou osobu – M. K. V daném případě vycházel žalovaný i soud ze skutečnosti, že objednávka opravy neobsahovala datum vystavení a byla zcela obecná, svědek Ing. B. opravu nezajišťoval, svědek S. službu sice zajišťoval, ale neví zda pro žalobkyni či pro pana K., přičemž podpis na výdajových pokladních dokladech není jeho. Navíc kolonku přejímajícího na výdajových pokladních dokladech podepsala účetní žalobkyně, I. J., tak, aby byly tyto kolonky vyplněné. Z těchto a dalších důvodů specifikovaných ve zprávě o daňové kontrole správce daně a posléze žalovaný neuznal oprávněnost odečtu tohoto výdaje od daňového základu žalobkyně. Ke stížní námitce žalobkyně pak

lze jen podotknout, že samotná přefakturace nevyovídá o tom, že žalobkyně příslušnou částku vydala a vynaložila na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a že uvedená služba byla poskytnuta tím, kdo ji měl provést – společností FEBCZ s. r. o.

V případě výdajů na osobní ochranné pracovní pomůcky předložila žalobkyně správci daně směrnicí o ochranných pomůckách a dále osobní evidenční listy vydaných osobních ochranných pomůcek za roky 2002 a 2004 a skladní karty zásob; avšak osobní evidenční listy neprokazují spotřebu v návaznosti na skladové karty. Rozdíl mezi hodnotou nákupu pracovních oděvů sníženou o prokázanou spotřebu dle osobních evidenčních listů a hodnotou zásob osobních ochranných pracovních pomůcek vykázanou žalobkyní ke dni 31. 12. 2002 proto žalovaný označil za manko, které nelze do zahrnout do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud žalobkyně nemá k dispozici osobní evidenční listy zaměstnanců, kteří již u ní nejsou v pracovním poměru (jak uvedla v protokolu o ústním jednání ze dne 17. 2. 2005, č. j. 38634/05/214932/5271, a v podání ze dne 4. 4. 2005), resp. jiné důkazní prostředky, a není tedy schopna prokázat, že ke spotřebě skutečně došlo a že se o manko nejedná, znamená to, že neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Ani tvrzení žalobkyně, že řádně účtovala o výdajích na ochranné pracovní pomůcky neprokazuje oprávněnost zahrnutí těchto výdajů do výdajů sloužících k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Samotná účetní evidence je totiž jen formálním aktem, z něhož nelze bez dalšího seznat, zda skutečně došlo ke spotřebě ochranných pracovních pomůcek. Spotřebu přitom nepotvrzují ani jiné důkazy provedené v rámci daňové kontroly – výslechy svědků. Svědek Ing. P. B. v této souvislosti sdělil, že o konkrétních dodávkách s panem K., jednatelem žalobkyně, nejednal. Je možné, že doporučil dodavatele, konkrétně neví koho, a peníze nepřebíral. Rovněž svědecká výpověď M. S. se týkala způsobu dodávky předmětných osobních ochranných pracovních pomůcek a platby za ně; jejich spotřebu u žalobkyně však neprokázala. Zcela irelevantní je potom námitka žalobkyně, že od jiného subjektu než od společnosti FEBCZ s. r. o. pracovní pomůcky nenakupovala: osoba prodávajícího totiž nijak nevyovídá o tom, zda kupující nakoupené osobní ochranné pracovní pomůcky spotřeboval.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 13. února 2008

JUDr. Marie Žiškova  
předsedkyně senátu