



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Pomněnka Overall s.r.o.**, IČ: 259 36 565, se sídlem náměstí 17. listopadu 1519, Přelouč, zast. Mgr. Ing. Tomášem Vítkem, advokátem, se sídlem Argentinská 783/18, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2017, č. j. 53866/17/5200-11431-706481, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 13. 3. 2019, č. j. 52 Af 10/2018 - 172,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1589482/16/2801-50524-609007, žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 1.361.730 Kč a zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 888.407 Kč za zdaňovací období 2010 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též ZDP) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Současně rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 272.346 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 8.884 Kč, celkem 281.230 Kč.

[2] Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1589652/16/2801-50524-609007 specifikovaný správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 2 264 800 Kč a zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 220.699 Kč za zdaňovací období 2011. Současně rozhodl o povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 452.960 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 2.206 Kč, celkem 455.166 Kč.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 10. 2016, č. j. 1589652/16/2801-50524-609007 specifikovaný správce daně žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 228.570 Kč a zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1.209.782 Kč za zdaňovací období 2012. Současně rozhodl o povinnosti žalobce zaplatit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 45.714 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 12.097 Kč, celkem 57.811 Kč.

[4] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím odvolání žalobce proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud označeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že základním důvodem pro doměření daně z příjmů právnických osob ve zdaňovacích obdobích roku 2010, 2011 a 2012 byla skutečnost, že správce daně neuznal žalobcem daňové uplatněné náklady za vyplacené mzdy domácích zaměstnanců se zdravotním postižením. Krajský soud shledal, že správce daně unesl důkazní břemeno týkající se zpochybnění záznamů a dokladů předložených žalobcem. Není pravdou, že by správce daně v dané věci nevyvinul maximální úsilí, aby se co nejvíce přiblížil zjištění skutečného skutkového stavu. Správce daně se přitom nespokojil pouze se svědeckými výpověďmi učiněnými u Policie ČR, ale sám provedl rozsáhlé dokazování, o čemž svědčí obsah Zprávy o daňové kontrole (136 stran textu).

[6] Z podkladů jednoznačně vyplývá, že domácí zaměstnanci nevykonávali práci tak, jak bylo v pracovních smlouvách a ve výkazech práce uváděno. Do daňově účinných nákladů byla zaúčtována částka mzdy ve výši nasmlouvané dle uzavřené pracovní smlouvy, a i když byla vyplacená mzda oproti výplatní pásce nižší, rozdíl nebyl ze strany žalobce zdůvodňován. Žalobce naopak neprokázal, v čem konkrétně spočíval výrobní program domácích zaměstnanců, jaké konkrétní výrobky a v jakém množství byly vyráběny, jak bylo s jednotlivými výrobky naloženo (prodej, stav zásob atd.) a jak o nich bylo účtováno, a že tyto sloužily k dosažení příjmů, přičemž naopak z rozsáhlého dokazování vyplynulo, že domácí zaměstnanci nevykonávali vůbec žádnou práci a pokud ano, tak se jednalo pouze o zcela zanedbatelné výjimky, přičemž nebylo prokázáno, že by na základě takového výkonu práce bylo dosaženo nějakých výnosů. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobcem zaúčtované mzdové náklady dle předložených dokladů nejsou nákladem ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť nedošlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu a tyto pak byly v rozporu s § 23 a § 24 ZDP zahrnuty neoprávněně do daňově uznatelných nákladů.

[7] K námitkám žalobce dále krajský soud uvedl, že jsou v podstatě účelové, většinou zopakované z daňového řízení a žalovaný se s nimi již řádně vypořádal. Žalobcem navrhovaný výslech Mgr. R., který byl ustanoven opatrovníkem žalobce v trestní věci, nemohl vyvrátit závěry vyplývající z již provedeného rozsáhlého dokazování, jelikož opatrovník Mgr. R. se nezúčastnil zmíněné činnosti žalobce a nemohl vyvrátit a ani potvrdit skutečnosti, které uvedli vyslechnutí zaměstnanci žalobce. Není ani pravdou, že by správce daně svým postupem bránil žalobci unést důkazní břemeno, či že by neumožnil žalobci účast při prováděném dokazování (žalobce byl vždy informován o datu výslechu každého svědka), naopak žalobce se žádné svědecké výpovědi nezúčastnil a v podstatě na svá práva rezignoval. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že nebyl o výsledcích vyrozuměn jeho původní zástupce, neboť zastupování dle příslušné plné moci skončilo ukončením daňové kontroly a poté správce daně správně doručoval přímo žalobci.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítal, že správce daně si z 200 výpovědí svědků (bývalých zaměstnanců stěžovatele) obsažených ve spisech Policie ČR vybral pouze 30 svědků, kteří vypovídali v neprospěch stěžovatele a zcela byli opomenuti svědci, jejichž výpovědi v rámci trestního řízení svědčily ve prospěch stěžovatele. Tím došlo k porušení zásady vyšetřovací.

[9] Žalovaný vybral pouze důkazy svědčící v neprospěch stěžovatele a neposoudil věc jako celek. Tvrzení žalovaného, že „celková částka byla vyplácena maximálně ve výši 2 000 Kč“ není pravdivé, když i ve výsledku kontrolního hlášení sám žalovaný uvádí, že svědkyně Z. B. uvedla výši své mzdy 5.000 Kč a svědkyně D. F. při výslechu uvedla, že jí byla vyplácena mzda ve výši 5.800 Kč a následně ve výši 6.200 Kč. Skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, tak nemá oporu v obsahu spisu. Krajský soud se s uvedenou skutečností vyvracející tvrzení obsažené v rozhodnutí žalovaného nevypořádal. Stěžovatel dále poukázal na vysvětlení obsažená v policejním spisu, v nichž je uvedeno, že stěžovatelem vyplácená mzda přesahovala 2 000 Kč. Podle stěžovatele z těchto vysvětlení vyplývá, že skutečně vyplácel mzdu uvedenou ve mzdových nákladech, a to minimálně všem uvedeným osobám, které podaly vysvětlení. Závěr žalovaného, že práce v předložených listinách nebyly provedeny a domácí zaměstnanci nevykonávali práci tak, jak bylo v pracovních smlouvách a ve výkazech uváděno, s nímž se krajský ztotožnil, proto neobstojí.

[10] Stěžovatel dále žalovanému vytknul, že bez opory ve spisu uvedl, že podmínkou pro uzavření pracovní smlouvy bylo též uzavření „Smlouvy o provozování služeb pro rodinu a domácnost“ a uzavření „Dohody o finanční pomoci nadaci Truck HELP“, ačkoli toto tvrzení nevyplývá z žalovaným provedených výslechů. Uzavření těchto smluv byla pouze možnost, které někteří zaměstnanci stěžovatele využili. Napadené rozhodnutí žalovaného i rozsudek, který jej potvrdil, proto stěžovatel považuje za nepřezkoumatelné. Další důvod nepřezkoumatelnosti spatřuje stěžovatel v tom, že není zřejmé, z čeho žalovaný a krajský soud dovodil, že zaměstnanci nevykonávali žádnou práci, a pokud ano, jednalo se o výjimky. Z výše uvedených vysvětlení je totiž zřejmé, že většina zaměstnanců práci vykonávala.

[11] Rozhodnutí žalovaného neobsahuje odůvodnění toho, jak žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel byl povinen zaměstnancům mzdu ponížovat podle množství odvedené práce, resp. je v něm uvedeno, že zaměstnanci v několika výpovědích uvedli, že žádnou činnost neprováděli, ač dle dokumentů, které má k dispozici Policie ČR, určité množství práce vykonali. Žádným způsobem se však nevyjadřuje k tomu, proč by jim neměla být vyplácena mzda v plné výši. Naopak, pokud by stěžovatel krátil mzdu z důvodů na straně zaměstnavatele, porušil by tak zákoník práce. Žalovaný ani krajský soud žádným způsobem neodůvodnili, v čem spatřují pochybení stěžovatele, když vyplácel svým zaměstnancům mzdu i za měsíce, v nichž vyrobili méně výrobků.

[12] V této souvislosti stěžovatel upozornil na skutečnost, že zaměstnával osoby se zdravotním postižením, které nemohly provádět práci v plném rozsahu, a není tedy možné počítat zisk z jejich výrobků tržní metodou. Zaměstnanci, který nemůže konat práci pro jiné překážky v práci na straně zaměstnavatele, než jsou uvedeny v ustanovení § 207 zákoníku práce, přísluší náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku, a proto je zarážející, že takové náklady správce daně nezařadil do daňově uznatelných nákladů. Daně z příjmů zaměstnanců a další povinné platby nejsou rozhodnutím žalovaného uznány jako náklady, avšak nejsou ani vráceny, což činí postup správních orgánů nezákonným.

[13] Další nezákonnost spatřuje stěžovatel v tom, že žalovaný dospěl k závěru, že stěžovateli vznikly náklady na „domácí zaměstnance“ ve výši 2.000 Kč měsíčně na každého zaměstnance, avšak i přes to potvrdil rozhodnutí, ve kterém je uvedeno, že stěžovateli žádné mzdové náklady nevznikly. Stěžovateli byly mzdové náklady zamítnuty v celé výši, tedy i mzdové náklady na zaměstnance, kteří vykonávali svou práci v dílně a o jejichž mzdě nevyslovil žalovaný žádné pochyby. Rozhodnutí žalovaného na jednu stranu uznává, že došlo k platbě daní a jiných povinných plateb, které jsou příjmem státu či zdravotních pojišťoven, na druhou stranu však existenci těchto plateb jako položek snižujících základ daně popírá.

[14] Závěrem stěžovatel namítá, že žalovaný správní orgán i krajský soud překročily své pravomoci, když rozhodly o otázkách, které jsou předmětem trestního řízení.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že správce daně vyslechl více než 60 svědků – zaměstnanců žalobce, což je dostatečně reprezentativní vzorek, v němž jsou zahrnuty i výpovědi svědků, kteří uvedli, že práci skutečně vykonávali, či že jim mzda byla stěžovatelem vyplácena. Správní orgány nevyvodily závěr, že všichni zaměstnanci nevykonávali žádnou práci, jak se snaží stěžovatel navodit v kasační stížnosti, nýbrž závěr, že většina zaměstnanců fakticky nevykonávala práci, přičemž pokud zaměstnanci stěžovatele práci vykonávali, nebylo zřejmé, jak tato práce, resp. její výsledky souvisí s ekonomickou činností stěžovatele. I pokud by tedy práce v určitých případech byla fakticky vykonávána, nebylo žádným způsobem prokázáno, že náklady vynaložené na mzdy zaměstnanců vykonávajících danou práci jakkoli souvisely se zajištěním, udržením a dosažením zdanitelných příjmů stěžovatele, což je jednou z podmínek daňové uznatelnosti výdajů podle § 24 odst. 1 ZDP. Většina svědků vypověděla, že ve výsledku obdrželi maximálně částku ve výši 2.000 Kč. Tvzení stěžovatele, že mu nebyly uznány žádné mzdové náklady, není pravdivé, neboť správní orgány jako daňově účinné akceptovaly stěžovatelem uplatněné náklady za předmětná zdaňovací období na mzdy firemních zaměstnanců v celkové výši 5.533.056 Kč.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[17] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda správní orgány ve zdaňovacích obdobích let 2010, 2011 a 2012 správně posoudily žalobcem vyplacené mzdy jeho domácím zaměstnancům z hlediska jejich uplatnitelnosti jako výdaje za účelem zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů stěžovatelem ve smyslu § 24 odst. 1 věty první ZDP, podle níž *[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[18] Nejvyšší správní soud na tomto místě pro přehlednost uvádí, že zaměstnanci stěžovatele se dělili na „firemní“ (pracující pro stěžovatele v chráněné dílně) a „domácí“, kteří měli vykonávat práci v místě svého bydliště. Toto rozlišení je v posuzované věci podstatné, neboť správní orgány uznaly uplatnitelnost žalobcem vyplacených mezd v plné výši v případě firemních zaměstnanců, kdežto v případě domácích zaměstnanců stěžovatelem vyplacené mzdy jako výdaj za účelem zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů neuznaly.

pokračování

[19] K podmínkám, za nichž výdaj daňového subjektu představuje daňově uznatelný náklad, existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Již v rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, tento soud uvedl, že „*z ustanovení § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah; v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů.*“

[20] V rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, NSS judikoval, že „*daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajišťuje a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů.*“

[21] Poukázat lze dále např. na rozsudek ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135, v jehož bodě 63 Nejvyšší správní soud vyslovil, že „*břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností spočívá při daňové kontrole na daňovém subjektu, přičemž jej nelze v konečném důsledku unést jen předložením po formální stránce bezvadných dokladů. Daňový subjekt byl povinen prokázat splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. mj. i faktické vynaložení daňově uznatelných nákladů v právě kontrolovaném zdaňovacím období. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 - 121).*“

[22] K námitce stěžovatele, že žalovaný účelově vybral pouze vysvětlení svědčící v neprospěch stěžovatele, Nejvyšší správní soud konstatuje, že postup správních orgánů nesvědčí o tendenčním přístupu k věci. Správce daně provedl rozsáhlé dokazování a vyvinul snahu řádně zjistit skutkový stav, když vyslechl několik desítek svědků (domácích zaměstnanců stěžovatele). To Nejvyšší správní soud považuje za reprezentativní vzorek domácích zaměstnanců stěžovatele, kterých bylo celkem asi 200. Správní orgány své závěry náležitě zdůvodnily a vypořádaly se s argumentací stěžovatele. Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že by žalovaný věc neposoudil jako celek. Žalovaný ve svém rozhodnutí totiž zmínil všechny podstatné skutečnosti, které posléze vyhodnotil v rámci právního posouzení věci.

[23] Stěžovatelem namítanému porušení zásady vyšetřovací Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací a je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti. Zároveň však platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejlépe, a není v tom vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně tedy zodpovídá za správný výsledek daňového řízení. V posuzované věci tuto svou odpovědnost správce daně splnil, o čemž svědčí způsob, jakým bylo daňové řízení vedeno, kdy stěžovatel byl opakovaně vyzván k předložení a doložení skutečností relevantních pro posouzení věci a správce daně provedl rozsáhlé dokazování.

[24] Námitka stěžovatele, v níž zpochybňuje závěr žalovaného, že „celková částka byla vyplácena maximálně ve výši 2 000 Kč“ lze do jisté míry přisvědčit, neboť D. F., domácí zaměstnankyně stěžovatele ve své svědecké výpovědi uvedla, že „*pod pět a půl tisíce jsem nešla*“, tj. uvedla, že pobírala mzdu vyšší jak 5.000 Kč měsíčně. Svědkyně J. C. do protokolu před správcem daně vypověděla, že doma překládala (skládala) práníčka, práce jí byla přidělována nepravidelně v menších objemech tak na čtyři hodiny denně a pobírala mzdu přibližně 5.000 Kč měsíčně po celou dobu zaměstnání. Závěr žalovaného, že domácí zaměstnanci pobírali mzdu maximálně 2.000 Kč, není tudíž zcela přesný a výstižný, neboť uvedené domácí zaměstnankyně stěžovatele (dle jejich výpovědi) pobíraly mzdu vyšší. Zároveň však platí, že z obsahu správního spisu a zbývajících svědeckých výpovědí vyplývá, že většina zaměstnanců pobírala mzdu maximálně ve výši 2.000 Kč. Uvedená nepřesnost závěru žalovaného proto podle názoru Nejvyššího správního soudu není natolik závažná, aby bylo možné přisvědčit námitce stěžovatele, že žalovaný vycházel ze skutkového stavu nemajícího oporu v obsahu spisu. Výpověď svědkyně Z. B., na kterou stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje, není v tomto směru relevantní, neboť tato svědkyně spadala mezi zaměstnance stěžovatele, kteří pracovali na jeho chráněné dílně a jejichž mzdy správní orgány uznaly jako daňově účinný výdaj.

[25] Stěžovatel dále v kasační stížnosti argumentoval vysvětleními uvedenými v policejním spisu, v nichž je uvedeno, že stěžovatelem vyplácená mzda přesahovala 2.000 Kč měsíčně. Nejvyšší správní soud nemá všechna tato vysvětlení k dispozici, neboť se nenachází ve správním spise. Z vysvětlení zaměstnanců, na něž stěžovatel poukazuje, se ve správním spise nachází pouze výpověď J. Č. E. P. ve své výpovědi uvedla, že domácí práci nevykonávala, pracovala v dílně v Dolních Ředvicích pro firmu Belinda (balila spodní prádlo). Stěžovatel tedy i v rámci této své argumentace nerozlišil „domácí“ a „firemní zaměstnance“. Výpověď svědkyně J. Č. a rovněž již zmíněná výpověď svědkyně D. F. nicméně potvrzují, že některým domácím zaměstnancům byla vskutku vyplácena mzda přesahující 2.000 Kč měsíčně.

[26] Pro správné posouzení věci však shora uvedené stěžovatelem sporované okolnosti (tj. to, zda stěžovatel fakticky vyplácel domácím zaměstnancům mzdu a v jaké konkrétní výši tak činil) nejsou rozhodující. Z rozhodnutí žalovaného (bod 56 a násl.) i z napadeného rozsudku krajského soudu (především bod 26) vyplývá, že stěžovatelem uplatňované mzdové náklady na domácí zaměstnance nebyly uznány proto, že stěžovatel na výzvu správce daně neprokázal, že byla splněna podmínka pro daňovou účinnost těchto výdajů spočívající v jejich souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením jeho zdanitelných příjmů.

[27] Stěžovatel přitom tento závěr správních orgánů a krajského soudu, že zaměstnávání domácích pracovníků neměla žádnou souvislost se zdanitelnými příjmy stěžovatele, v kasační stížnosti a ani v žalobě nijak nenapadl. V souladu se zásadou vázanosti Nejvyššího správního soudu důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.) se proto soud nemůže touto otázkou zabývat.

[28] Pouze na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že činnost domácích zaměstnanců (pokud vůbec nějakou činnost pro stěžovatele vyvíjeli) spočívala např. v lepení, stříhání sáčků, balení výrobků do krabiček, etiketování a ve výrobě výrobků určených na trhy např. výrobní etikety, různé drobné předměty, sádrové odlitky, vánoční dekorace, pytlíčky s bylinkami, polepené skleničky. V řadě případů však domácí zaměstnanci žádnou práci nevykonávali, o čemž svědčí např. výpověď svědkyně M. H., která uvedla, že ve skutečnosti vlastně žádnou práci nevykonávala, či J. Ž., která také uvedla, že žádnou práci nevykonávala.

[29] Skutečnost, jak zaměstnavatel naloží s výrobky svých zaměstnanců, jaký z těchto výrobků má zisk a jaký je poměr mezi tržby, ziskem a vyplacenými mzdami podle Nejvyššího správního

pokračování

soudu zpravidla představuje kritérium hospodářské smysluplnosti a efektivity činnosti zaměstnavatele (podnikatele) nikoli důvod, pro který by nemohly být vyplacené mzdy uznány jako daňové účinný výdaj. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na závěry uvedené v již zmíněném rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 - 82, v němž zdejší soud mimo jiné vyslovil, že „z citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Jen výdaje, které jsou s to přinést daňovému subjektu zdanitelné příjmy nebo mu zajistit tok příjmů již stávajících, mohou být zohledněny pro daňové účely. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období (...) Naprosto převažujícím motivem pro podnikání, je vydobytí zisku. Podnikatelská strategie v sobě zahrnuje mnohost jednotlivých rozhodnutí - od rozhodnutí jaké služby či hodnoty bude podnikatel trhu poskytovat, s kým bude spolupracovat a na jakém základě, jak svůj podnikatelský záměr bude financovat, až po úvahu, jakého zisku a v jakém časovém horizontu hodlá dosahovat. (...) Podstatné je, že mezi výdaji (náklady) a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah (nutně však již nikoliv přímá úměra), v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Zmíněná bezprostřední souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je tedy vždy vzít, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činnosti daňovému subjektu udržet. Veškeré tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů; faktické výdaje k jejich dosažení směřující jsou proto s to ovlivnit základ daně.“

[30] V posuzované věci však stěžovatel ani na opakovanou výzvu správce daně ze dne 11. 9. 2015, č. j. 1290019/15/2801-60563-606922, neprokázal, že náklady na mzdy domácích zaměstnanců byly vynaloženy v souvislosti s jeho zdanitelnými příjmy. Z výpovědi svědkyně Klimečkové zároveň vyplývá, že o výrobcích nebylo účtováno, nebylo doloženo, jak byly využity či prodány, výrobky se případně vyhazovaly a v některých případech se rozdávaly jako drobné dárky lidem se zdravotním pojištěním. Správní orgány tedy dospěly k závěru, že mezi příjmy stěžovatele z práce jeho domácích zaměstnanců a výdaji na tyto mzdy (ať už účetně vykázané, či faktické) panoval natolik velký nepoměr, že v jeho důsledku nebyla dána souvislost mezi náklady (mzdami domácích zaměstnanců) a stěžovatelem dosahovaným zdanitelným příjmem.

[31] Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil se závěrem žalovaného i krajského soudu, že z prodeje výrobků domácích zaměstnanců byl zanedbatelný příjem, a proto mzdy domácích zaměstnanců nebylo možné považovat za výdaj v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Jak bylo shora uvedeno, stěžovatel tento závěr nezpochybnil a neuvedl, jak uplatňované mzdové výdaje souvisí se zdanitelnými příjmy, Nejvyšší správní soud se proto touto (pro posouzení věci rozhodující) otázkou nemohl více zabývat.

[32] Z tohoto důvodu se rovněž další stěžovatelem uplatněné kasační námitky (týkající se např. skutečně vyplacených částek mezd domácím zaměstnancům) mívají s podstatou věci. Totéž se týká těch částí kasační stížnosti, v nichž stěžovatel namítal nesprávnost závěru žalovaného, že práce uvedené v předložených listinách nebyly provedeny a domácí zaměstnanci nevykonávali práci tak, jak bylo v pracovních smlouvách a ve výkazech uváděno. Ze svědeckých výpovědí výše uvedených domácích zaměstnankyň (D. F. a J. Č.) sice vyplývá, že práci vykonávaly v souladu s pracovní smlouvou. Ostatně také správce daně ve zprávě o daňové kontrole v případě svědkyně D. F. uvádí, že porovnáním její svědecké výpovědi s důkazními prostředky od Policie ČR, kde stěžovatel vykazoval činnosti domácích zaměstnanců za jednotlivé měsíce, nezjistil zjevné rozdíly. Správce daně však zároveň v případě dalších více než 10 svědků zjistil, že vykázaná práce nebyla

provedena, tj. zjistil značné rozdíly mezi skutečným stavem a obsahem stěžovatelem předložených listin týkajících se vykázané práce. Je tedy zřejmé, že i v tomto ohledu stěžovatel v úplnosti neprokázal svá tvrzení. Ani pokud by však stěžovatel prokázal, že domácí zaměstnanci plnili své úkoly dle pracovní smlouvy a výkazů, nevyvracelo by to závěr žalovaného, že mzdy vyplácené domácím zaměstnancům nelze považovat za daňově účinné výdaje v důsledku chybějícího přímého a bezprostředního vztahu mezi těmito výdaji stěžovatele a jeho zdanitelnými příjmy.

[33] Námitka stěžovatele týkající se závěru žalovaného, že podmínkou uzavření pracovní smlouvy bylo též uzavření „Smlouvy o provozování služeb pro rodinu a domácnost“, nemá oporu ve spisu a nevyplývá z provedených výslechů, je nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel nevznesl v řízení před krajským soudem, ačkoli mu v tom nic nebránilo. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti namítá také nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, protože se s tímto závěrem žalovaného ztotožnil a vycházel z něj, považuje Nejvyšší správní soud k této námitce za vhodné uvést, že není důvodná, neboť svědci J. N., M. V., I. K., P. C. a J. M. vypověděli, že sjednání pracovního poměru bylo podmíněno uzavřením smlouvy o provozování služeb pro rodinu a domácnost.

[34] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že není zřejmé, z čeho žalovaný a krajský soud dovodil, že někteří domácí zaměstnanci nevykonávali žádnou práci. Z rozsudku krajského soudu je totiž zřejmé, že k tomuto závěru dospěl na základě svědeckých výpovědí uvedených v zprávě o daňové kontrole, když poukázal na skutečnost, že správce daně provedl rozsáhlé dokazování, kdy většina vyslechnutých svědků (domácích zaměstnanců stěžovatele) uvedla, že žádnou práci nevykonávala.

[35] Stěžovatel v kasační stížnosti naproti tomu na základě vysvětlení učiněných jeho zaměstnanci na Policii ČR tvrdí, že většina zaměstnanců práci vykonávala. Nejvyšší správní soud k uvedenému konstatuje, že ani v otázce skutečného výkonu práce nelze přijmout jednoznačný zobecňující závěr o tom, jakým způsobem domácí zaměstnanci stěžovatele vykonávali práci. Navíc domácích zaměstnanců stěžovatele bylo přibližně 200, správce daně vyslechl přibližně 1/3 z nich. Nelze tudíž učinit naprosto přesný závěr, jak který jednotlivý domácí zaměstnanec pracoval. Podle dokazování provedeného v řízení před správními orgány byla situace taková, že někteří domácí zaměstnanci práci vykonávali, jiní méně, někteří vůbec. Lze přijmout závěr stěžovatele, že určité množství práce zaměstnanci vykonávali. Stále však platí, že způsob výkonu práce domácích zaměstnanců nemá vliv na skutečnost, že mzdy vyplácené domácím zaměstnancům nelze považovat za daňově účinný výdaj v důsledku chybějícího přímého a bezprostředního vztahu mezi těmito výdaji stěžovatele a jeho příjmy.

[36] Argumentaci stěžovatele, v níž se dovolává uznatelnosti vyplacených mezd z hlediska daňových nákladů s ohledem na § 208 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, podle kterého *nemohl-li zaměstnanec konat práci pro jiné překážky na straně zaměstnavatele, než jsou uvedeny v § 207, přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku*, hodnotí Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou a účelovou, neboť podle tohoto ustanovení stěžovatel nepostupoval. Stěžovatel totiž většině domácích zaměstnanců vyplácel pouze část dohodnuté mzdy, nikoli náhradu mzdy ve výši průměrného výdělku. Stejně tak je účelový argument stěžovatele, že mu daň z příjmů zaměstnanců nebyla vrácena, neboť v případě stěžovatelem vykazovaných mezd ve výši 8.000 Kč, činí záloha na daň po slevě 0 Kč, jak již přiléhavě konstatoval žalovaný ve svém rozhodnutí. Žádná daň z platu zaměstnanců stěžovatele tak nebyla sražena a odvedena, a nemůže tudíž ani být stěžovateli vrácena. Povinné platby související s vyplácenou mzdou (zdravotní a sociální pojištění) nejsou daní ani neovlivňují základ daně, a proto je nelze

pokračování

při posouzení této věci jakkoli zohlednit. Důvodná není ani námitka stěžovatele, že žalovaný existenci těchto plateb jako položek snižujících základ daně popírá, neboť žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí k uvedené argumentaci stěžovatele vyjádřil, přičemž Nejvyšší správní soud se s jeho závěry plně ztotožňuje.

[37] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť navzdory skutečnému stavu vycházel ze závěru, že stěžovateli žádné náklady na domácí zaměstnance nevznikly. Žalovaný totiž netvrdil, že stěžovateli žádné náklady na domácí zaměstnance nevznikly a výslovně připustil, že stěžovatel fakticky vyplácel většině domácích zaměstnanců mzdu ve výši 2 000 Kč měsíčně. Zdůvodnil však, že takto vyplácené mzdy nebyly daňově účinné z důvodu chybějícího zdanitelného příjmu stěžovatele souvisejícího s výkonem práce domácích zaměstnanců. Stěžovatel se dále mýlí, pokud tvrdí, že mu byly mzdové náklady zamítnuty v celé výši, tedy i mzdové náklady na zaměstnance, kteří vykonávali svou práci v dílně. Správní orgány totiž tyto skupiny zaměstnanců stěžovatele rozlišily a jako daňově účinné náklady neuznaly pouze mzdy domácích zaměstnanců.

[38] Závěrečná námitka stěžovatele, že žalovaný i krajský soud překročili své pravomoci, když rozhodly o otázkách, které jsou předmětem trestního řízení, není důvodná, neboť žalovaný ani krajský soud nijak nerozhodovaly o tom, zda v případě stěžovatele či osob s ním spojených došlo ke spáchání zločinu dotačního podvodu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[39] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[40] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů 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 dne 18. července 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu