



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Martina Kopy a Mariana Kokeše ve věci

žalobkyně: **IQ Group Solutions s.r.o.**, IČO: 02163527  
Daliborova 683/42, 709 00 Ostrava 9 – Mariánské Hory  
zastoupená společností **BD Consult, s.r.o.**  
Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2021, č. j. 25142/21/5200-10421-712995, 25149/21/5200-10421-712995, 25162/21/5200-10421-712995,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Podstata věci**

1. Jde tu o tři dodatečné platební výměry na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2015 až 2017. Podle žalovaného peněžní příjmy, které zaměstnanci žalobkyně obdrželi nad rámec zúčtovaných mezd, nebyly příjmy osvobozenými od daně či příjmy, které nejsou předmětem daně. Žalobkyně tvrdí, že šlo o (1) cestovní náhrady, (2) vrácení kaucí poskytnutých zaměstnanci a (3) půjčky poskytnuté zaměstnancům M. L.

(dřívějším jednatelem žalobkyně) či naopak poskytnuté zaměstnanci panu L. Neměla proto povinnost odvést z nich daň. Mezi stranami je spor o tom, zda žalobkyně v daňovém řízení prokázala, že skutečně šlo o osvobozené příjmy (cestovní náhrady), resp. příjmy nepodléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (kauce a půjčky).

## II. Skutkové okolnosti a rozhodnutí správních orgánů

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 29. 5. 2018 daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017. Výsledkem této daňové kontroly byly tři dodatečné platební výměry ze dne 21. 8. 2020:
  - na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015, kterým správce daně žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daň ve výši 16 755 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 3 351 Kč (č. j. 3859101/20/3001-52523-705727);
  - na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016, kterým správce daně žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daň ve výši 41 535 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 8 307 Kč (č. j. 3859491/20/3001-52523-705727);
  - a
  - na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2017, kterým správce daně žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daň ve výši 159 300 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 31 860 Kč (č. j. 3859347/20/3001-52523-705727);
3. Správce daně dospěl k závěru, že se v případě peněžních příjmů, které zaměstnanci obdrželi nad rámec zúčtovaných mezd podle mzdových listů z bankovního účtu Ing. K. L., (od 28. 11. 2017 jednatelka žalobkyně) nejednalo o příjmy, které podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů nejsou předmětem daně, resp. se nejednalo o osvobozené příjmy.
4. Žalobkyně proti těmto rozhodnutím podala odvolání. Žalovaný je ve všech třech případech dne 28. 6. 2021 zamítl. Rozhodnutím pod č. j. 25142/21/5200-10421-712995 zamítl odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2015, rozhodnutím pod č. j. 25149/21/5200-10421-712995 zamítl odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2016 a rozhodnutím pod č. j. 25162/21/5200-10421-712995 zamítl odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2017 (všechna rozhodnutí společně jako „rozhodnutí žalovaného“).
5. Žalobkyně podle žalovaného neunesla důkazní břemeno, že příjmy vyplacené ze soukromého účtu její jednatelky, tvořily cestovní náhrady, vrácené kauce a půjčky, tj. příjmy, které nepodléhají daňové povinnosti. Žalobkyně je neevidovala ve svém účetnictví. A ani jinými důkazními prostředky neprokázala, že se jedná o osvobozené příjmy.

## III. Žaloba

6. Žalobkyně namítá, že žalovaný v daňovém řízení nesprávně hodnotil důkazy. Své důkazní břemeno unesla. Trvá na tom, že vyplacené sporné částky byly vrácené kauce složené některými zaměstnanci při zahájení pracovního poměru, cestovní náhrady vyplacené na základě uskutečněných služebních cest zaměstnanci a půjčky poskytnuté panem L. některým zaměstnancům.

7. Žalovaný opírá své závěry o to, že předmětné platby nefigurují v účetnictví žalobkyně. Z § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů ale plyne, že i pokud nějaká daňově uznatelná položka není v účetnictví, neznamená to, že ji nelze uznat jako daňový výdaj. Nutnou podmínkou nedanění cestovních náhrad podle zákona o daních z příjmů není jejich uvedení v účetnictví daňového subjektu. To platí i pro kauce nebo zápůjčky. Finanční orgány žalobkyni prakticky trestají za nesprávné vedení účetnictví, což ale nebylo předmětem daňové kontroly.
8. V argumentaci žalovaného je logický rozpor. Na jednu stranu zpochybňuje účel vyplacených částek, ale zároveň nevidí problém v tom, že je vyplatila jednatelka ze svého soukromého účtu, nikoliv žalobkyně ze svého účtu. Pokud finanční orgány zpochybňují účel plateb, měly by se ptát, kdo je v tomto případě plátcem daně. Pokud by se jednalo o příjem ze závislé činnosti podléhající zdanění, plátcem neměla být žalobkyně, ale paní L.
9. V daňovém řízení proběhlo několik svědeckých výpovědí, kterými žalobkyně prokazovala účel sporných plateb. Žalovaný je vyhodnotil jako příliš obecné. Nepřihlíží ale k tomu, že při výslechu s několikaletým odstupem od rozhodných skutečností nelze očekávat, že si svědek vybaví veškeré podrobnosti ohledně každé služební cesty. Správce daně svědkům nepředložil k potvrzení jednotlivé dokumenty o pracovních cestách nebo kaucích, které měl k dispozici od žalobkyně. Nemohli se k nim vyjádřit.
  - a. *Zdaňovací období 2015*
10. Ohledně cestovních náhrad v roce 2015 (vyplacených zaměstnanci S. T.), žalobkyně doložila evidenci docházky, evidenci služebních cest, evidenci vyplacených cestovních náhrad a interní směrnici upravující poskytování cestovních náhrad. Kromě toho finanční úřady provedly výslechy sekretářky M. R., která potvrdila, že podle předaných podkladů vedla docházky i evidenci služebních cest a počítala cestovní náhrady. Uskutečnění služebních cest, vyplacení diet a poskytnutí půjček potvrdila i svědecká výpověď S. T. Žalovaný tyto důkazy řádně nehodnotil.
11. Stejně tak ve vztahu k zápůjčce poskytnuté S. T. žalobkyně dokládala několik dokladů (pohyby na účtech, z nichž plyne, že jak pan L., tak paní L. poskytli žalobkyni v průběhu let 2015 až 2017 půjčky postupně vrácené na jejich soukromý účet). Správce daně je nijak nezohlednil. Žalobkyně považuje za nesprávný názor správce daně, že finanční prostředky vyplácené ze soukromého účtu paní L. jsou příjmem ze závislé činnosti S. T. Správce daně k tomuto závěru dospěl na základě zjištění, že finanční prostředky na soukromý účet paní L. zasílala ze svých prostředků žalobkyně, a tím pádem je ze svých soukromých prostředků nevypláceli manželé L. Tento závěr je podle žalobkyně v rozporu s § 1957 odst. 1 občanského zákoníku (viz rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 31. 8. 2010, č.j. 29 Cdo 1622/2009, a ze dne 27.2.2020, č.j. 22 Cdo 3847/2019).
12. Finanční orgány neověřily v účetní agendě žalobkyně výdaj ve výši 11 519,20 Kč zaslaný na účet S. T. coby refundace nákladů vynaložených za zaměstnavatele.
  - b. *Zdaňovací období 2016*
13. Doměřená daň za rok 2016 se týkala pěti zaměstnanců (F. K., R. N., M. R., J. T. a S. T.). Žádný zákon nestanoví konkrétní podobu vyúčtování pracovních cest. Vyplacení cestovních náhrad potvrdili ve svých svědeckých výpovědích zaměstnanci, kterých se tyto náhrady týkali, i M. R., která je na základě předložených podkladů vyplácela. Přestože svědci

vypověděli shodně s tvrzením žalobkyně, správce daně neuvedl žádné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost důkazních prostředků, které žalobkyně uplatnila.

14. V případě vrácení kaucí, které paní L. zasílala jednotlivým zaměstnancům (F. K. a R. N.), správce daně uvádí, že nebylo o přijetí a vrácení kaucí účtováno, a proto nelze přiznat jejich poskytnutí ani vrácení. Přestože tito svědci při výslechu potvrdili poskytnutí i vrácení kaucí. Přijetí kaucí kromě toho dokazuje i listina s názvem „Vratná kauce“.
15. Žalobkyně zpochybňuje kontrolní zjištění správce daně týkající se zápůjček, které měl poskytnout pan L. (jednatelem žalobkyně byl do 28. 11. 2017) zaměstnancům M. R. a R. N. Ti jejich poskytnutí potvrdili. Vyplatila je ze svého účtu paní L. Správce daně vycházel z toho, že u poskytovatele bankovních služeb, které využívala paní R., ověřil, že nehradila žádné pravidelné platby, pouze realizovala karetní výběry a nákupy. Správce daně ale nevzal do úvahy, že paní R. mohla mít jiné soukromé půjčky či další výdaje, které musela pravidelně v hotovosti splácet, a proto nevyužívala bankovních služeb.
16. Žalobkyně také nesouhlasí se závěrem správce daně, že finanční prostředky vyplacené ze soukromého účtu paní L. jsou příjmem ze závislé činnosti jednotlivých zaměstnanců – F. K., R. N., J. a S. T. a M. R. Správce daně ani žalovaný se nevyjádřili k důkazním prostředkům, které žalobkyně v řízení předložila (pohyby na účtech), a ze kterých plyne, že jak pan L., tak paní L. poskytli žalobkyni v průběhu let 2015 až 2017 půjčky postupně vrácené na jejich soukromý účet.

#### *c. Zdaňovací období 2017*

17. Doměřená daň za rok 2016 se týkala dvanácti zaměstnanců, kteří potvrdili uskutečnění služebních cest a poskytnutí cestovních náhrad. Správce daně neuvedl žádné skutečnosti, které by vyvracely věrohodnost, průkaznost a správnost těchto předložených důkazních prostředků. Žalobkyně k důkazu předkládala také přehled docházek jednotlivých zaměstnanců (tabulka 1) a na tento přehled navazující výpočet diet (tabulka 2). Dále ke každé částce, kterou zaměstnanci obdrželi ze soukromého účtu, doložila přehled, co tato částka obsahuje (tabulka 3). Správce daně i žalovaný tedy měli k dispozici 3 tabulky, jejichž porovnáním mohli zkontrolovat správný výpočet částek a dodržení limitu daného předpisy pro vyplácení cestovních náhrad.
18. Svědci (jednotliví zaměstnanci) potvrdili poskytnutí a vrácení kaucí a přijetí zápůjček. Žalobkyně nesouhlasí se závěry správce daně o tom, že vrácení zápůjček poskytnutých panu L. zaměstnanci (J. K. a M. M.) zahrnul do daňového základu k dani z příjmů ze závislé činnosti těchto osob. Předložila důkazy, že dotyční tyto zápůjčky poskytli.
19. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem správce daně, že prostředky vyplacené ze soukromého účtu paní L. jsou příjmem ze závislé činnosti jednotlivých zaměstnanců. Názor správce daně, že finanční prostředky vyplacené ze soukromého účtu paní L. byly v podstatě finanční prostředky žalobkyně, není správný.
20. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukazyval na různé nesrovnalosti evidencí, které žalobkyně předložila. Žalobkyně vyvrací nesrovnalosti týkající se zaměstnance D. K. rozdíl v docházce a evidenci služebních cest žalobkyně vysvětluje, že podle její interní směrnice se do odpracované doby započítává čistý výkon práce na místě určení. Doba strávená cestováním nebo čekáním na místě samém se do odpracované doby nepočítá, ale započítává se do evidence služebních cest, protože se podle těchto údajů vypočítávaly

cestovní náhrady. Žalobkyně také vysvětluje, jak mohly vzniknout nesrovnalosti v knize jízd.

#### IV. Vyjádření žalovaného

21. Ustanovení § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů sice neobsahuje explicitní povinnost účtovat o cestovních náhradách. Pokud se je ovšem daňový subjekt rozhodne uplatnit jako náklad a jako nezdanitelný příjem, má povinnost prokázat, jak a kdy ke vzniku cestovních náhrad došlo a prokázat jejich výši. Předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů pouze do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, kterého zmiňuje § 109 odst. 3 zákoníku práce. Vyšší náhrady, než stanoví tento předpis, jsou již zdanitelným příjmem ze závislé činnosti.
22. Pokud žalobkyně vyplácela cestovní náhrady svým zaměstnancům, jedná se o účetní případy, které musí být součástí jejího účetnictví. Pokud tomu tak není, dostává se do důkazní nouze ohledně takto vyplacených příjmů. Žalobkyně nevedla úplné účetnictví. Nedisponuje ani nespornými vyúčtováními těchto pracovních cest, nemá o nich prvotní doklady. Rovněž nepředložila relevantní důkazní prostředky, které by jednoznačným způsobem prokázaly uskutečnění pracovních cest a konkrétní částky vyplacených náhrad k jednotlivým cestám. Cestovní náhrady vyplacené z účtu paní L. byly příjmy ze závislé činnosti [§ 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů]. Měly přímou vazbu na platební povinnosti žalobkyně vůči jejím zaměstnancům. Konkrétní částky vyplacené konkrétním zaměstnancům neprokazují ani žalobkyní předložené doklady (docházkové listy, kniha jízd, mzdové listy, vyúčtování cestovních náhrad). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole u každého zaměstnance podrobně popsal předložené a provedené důkazní prostředky i jejich vyhodnocení.
23. Dodatečné stanovení daně za rok 2015 se týkalo S. T., avšak na základě plateb, které mu žalobkyně uhradila z vlastních finančních prostředků z bankovního účtu nad rámec zúčtovaných mezd. Nejednalo se tedy o dodatečné stanovení daně k přímé úhradě žalobkyni z plateb hrazených ze soukromého bankovního účtu paní L., jak žalobkyně tvrdí. Pokud jde o refundaci nákladů na pořízení materiálu, žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek (např. fakturu o zakoupeném materiálu), který by prokázal její tvrzení, že tuto částku vyplatila S. T., aby ji vydal jménem zaměstnavatele na nákup materiálu.
24. Žalobkyně o cestovních náhradách ve svém účetnictví řádně neúčtovala a z doložených dokladů (docházkových listů, knihy jízd, mzdových listů, vyúčtování cestovních náhrad) nebylo možné posoudit, zda jednotliví zaměstnanci měli na cestovní náhrady nárok, případně v jaké výši. Uvedené doklady si vzájemně odporovaly, proto byly nevěrohodné i žalobkyní předložené tabulky, které vycházely z těchto dokladů. Jednotliví zaměstnanci ve svých výpovědích potvrdili pouze to, že ve vyplacených částkách měly být i cestovní náhrady. To není dostatečný důkaz. Žalobkyně také neprokázala, že zaměstnanci skutečně složili kauci (v jaké výši a za co), která poté měla dost zpět. Stejně tak žalobkyně neprokázala ani poskytnutí zápůjček.
25. Správce daně prokázal, že částky hrazené zaměstnancům ze soukromého účtu paní L. měly jednoznačnou vazbu na platební povinnosti žalobkyně ve vztahu k zaměstnancům. Podle zjištění správce daně žalobkyně poukazovala pravidelně platby na účet paní L., která následně poukazovala částky zhruba ve stejné výši na účty zaměstnanců žalobkyně. Jednalo se tak o plnění žalobkyně vůči svým zaměstnancům v přímé souvislosti s vykonávanou

závislou činností. Vzájemná souvislost těchto plateb je jednoznačná. To potvrdila i sama žalobkyně.

26. Žalobkyně nepředložila prvotní listinné doklady k pracovním cestám či jejich vyúčtování, z něhož by se daly zjistit rozhodné skutečnosti jako doba trvání pracovní cesty, náhrada jízdného, náhrada stravného apod. Navíc o údajně vyplacených cestovních náhradách neúčtovala. Rozhodné skutečnosti neprokázaly ani svědecké výpovědi zaměstnanců či svědkyně M. R. Žalobkyně tedy neodstranila důvodné pochybnosti správce daně, ani rozpory zjištěné v předložených dokladech. Neprokázala svá tvrzení, že se skutečně jedná o cestovní náhrady, tedy o příjmy, které nejsou předmětem daně.
27. Ohledně přijetí zápůjček od pana L. některými zaměstnanci v roce 2017 žalovaný poukázal na to, že žalobkyně neprokázala tvrzení, že pan L. panu N. soukromě půjčoval peníze, které měly obdržet zpět v hotovosti. Žalobkyně nepředložila podklady, které by to prokazovaly. Doložené „zpráhlednění poskytovaných půjček“, které měly být i s jinými plněními součástí týchž plateb z bankovního účtu paní L., je chaotické a postrádá logiku. Stav poskytnutých půjček z něj lze zjistit velmi obtížně. To platí i ve vztahu k zápůjčkám, které obdržela M. R. z bankovního účtu paní L. Tyto měsíční částky rovněž hradila ve stejných termínech, ve kterých paní R. hradila platby z bankovního účtu žalobkyně v částkách zúčtovaných jí na mzdových listech. Někteří zaměstnanci (K. a M.) žalobkyně výslovně popřeli poskytnutí půjček panu L.

#### V. Replika žalobkyně a další podání účastníků ve věci

28. V replice žalobkyně zdůraznila, že argumentace žalovaného je rozporná. Na jednu stranu tvrdí, že některé skutečnosti nedoložila, ale na druhou stranu hodnotí doložené důkazy jako neprůkazné. Předložené důkazy žalovaný nehodnotil ve vzájemných souvislostech. Ke kaucím žalobkyně doložila účetní agendu, listinu s podpisem pana L. a svědecké výpovědi. Žalovaný popírá význam svědeckých výpovědí. Jejich relevanci snižuje i tím, že svědkům při výpovědi nepředložil k autentizaci dostupné dokumenty. K cestovním náhradám žalobkyně předložila podrobné rozpisy pracovních cest, včetně vyúčtování pohonných hmot a dalších položek. Podstatné pro osvobození předmětných příjmů od daně není to, že o nich žalobkyně neúčtovala, ale že prokázala jejich účel.
29. Žalovaný si protiřečí také v tom, pokud platby zaměstnancům vyplacené z účtu paní L. považuje za výdaje žalobkyně, přestože nefigurují v jejím účetnictví a za plátce daně považuje žalobkyni a nikoli paní L. Pokud ale zároveň zaměstnanci ve svých svědeckých výpovědích potvrdili, že šlo o cestovní náhrady za pracovní cesty, nemohl je žalovaný neuznat. Nelze zároveň tvrdit, že se jedná o výdaje žalobkyně a neuznat je za daňově osvobozené, pokud svědci potvrdili titulu vyplacení jednotlivých částek. Z účetnictví žalobkyně plyne, že jí pan L. a paní L. průběžně poskytovali zápůjčky, které jim později vraceli. Není pravda, že platby manželů dalším fyzickým osobám jsou ve skutečnosti platby ze zdrojů žalobkyně. Není jasné, z čeho žalovaný tyto částky připisuje žalobkyni a zároveň dovozuje, že se nejednalo o půjčky, ale o příjmy ze závislé činnosti zaměstnanců.
30. Ve vyjádření k replice žalovaný s odkazem na zprávu o daňové kontrole a své rozhodnutí zopakoval důvody, které jej vedly k neuznání příslušných výdajů za daňově osvobozené. Zdůraznil, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Poukazovala finanční prostředky na účet paní L., která je následně hradila jednotlivým zaměstnancům, aniž by k takovému

jednání měla jiný důvod. Je zřejmé, že se jednalo o platby, které byly součástí jejich mezd, ze kterých ale neodvedla daň.

31. Žalobkyně v duplice odkázala na judikaturu, ze které plyne, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. To, že daňový subjekt mohl porušit zákon o účetnictví, automaticky neznamená, že mu nelze uznat jinak věrohodně prokázaný náklad ve smyslu zákona o daních z příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50). Žalobkyně zdůraznila, že o cestovních náhradách skutečně ve svém účetnictví neúčtovala, ani si je neuplatnila jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nezahrnula je do účetnictví ani do daňových dokladů. Vyplácela je ze soukromého účtu paní L., která dříve žalobkyni poskytla zápůjčku a žalobkyně ji postupně splácela. Žalobkyně doložila fakturu vystavenou na částku 11 519,20 Kč, kterou prokazuje, že tato částka vyplacená S. T. sloužil k tomu, aby ji vydal jménem žalobkyně na nákup materiálu.
32. Žalovaný v následném vyjádření k duplice namítl, že žalobkyně uplatňuje nové žalobní body, k nimž by soud neměl přihlídnout. Pokud se daňový subjekt rozhodne uplatnit cestovní náhrady jako náklad podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů a zároveň je uplatní jako nezdanitelný příjem zaměstnanců, pak musí prokázat, jak a kdy ke vzniku cestovních náhrad došlo, i jejich výši. Pokud žalobkyně vyplácela cestovní náhrady svým zaměstnancům, byť z účtu paní L., které si je právě z tohoto důvodu neuplatnila jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, jedná se o účetní případy, které musí být součástí jejího účetnictví. Kromě chybějícího účetnictví žalobkyně nedisponovala ani dalšími nespornými doklady. Nyní doloženou fakturu mohla předložit mnohem dříve, ale neudělala to.
33. Ve své další reakci žalobkyně namítá, že nepředkládala žádnou novou argumentaci, pouze upřesnila žalobní námitky. Setrvala na tom, že chybějící účetnictví není v jejím případě rozhodné. Na to, že platby zaměstnancům vyplácela ze soukromého účtu paní L., která by v tomto případě měla být plátcem daně, žalobkyně upozorňovala už v žalobě.

## VI. Jednání soudu

34. Dne 7. 11. 2023 se u soudu konalo jednání. Zástupce žalobkyně shrnul a vysvětlil podstatu uplatněných žalobních bodů. Odkázal také na dosavadní podání zaslaná soudu. Zástupkyně žalovaného též odkázala na zaslaná podání a krátce zopakovala některé argumenty žalovaného reagující na žalobní námitky.
35. Zástupce žalobkyně poté navrhl k důkazu fakturu vystavenou dne 27. 1. 2015 společností AGENTURA OSTRAVA MUSIC s.r.o. na částku 11 519,20 Kč za nákup mikrofonní sady, mikrofonního stojanu a stolního mikrofonního stojanu. Chtěl tím prokázat, že pan T. danou částku vynaložil namísto žalobkyně. Soud ovšem tento důkazní návrh zamítl, protože ho žalobkyně měla učinit nejpozději v průběhu daňového řízení (blíže viz bod 66 níže). Jiné důkazní návrhy účastníci řízení neměli, proto soud další dokazování neprováděl.
36. Po závěrečných návrzích a krátkém přerušení pro poradu senátu soud vyhlásil tento rozsudek.

## VII. Hodnocení věci

37. Žaloba **není důvodná.**

38. V této věci jde zjednodušeně řečeno o to, zda žalobkyně v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno a prokázala, že částky, které jejím zaměstnancům v průběhu let 2015 až 2017 nad rámec zúčtovaných mezd vyplácela ze svého účtu její jednatelka, nepředstavovaly příjmy ze závislé činnosti, ale příjmy nepodléhající daňové povinnosti.

*a. K osobě plátce daně*

39. V první řadě soud nesouhlasí s argumentací žalobkyně, že rozhodnutí žalovaného trpí vnitřním rozporem, pokud žalovaný na jednu stranu odmítá uznat, že výdaje z účtu paní L. byly cestovními náhradami, ale zároveň považuje za plátce daně žalobkyni a nikoli samotnou paní L.
40. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole i žalovaný ve svých rozhodnutích řádně zdůvodnili, proč považovali výdaje vyplacené zaměstnancům z účtu paní L. za příjmy ze závislé činnosti těchto zaměstnanců, resp. příjmy vyplacené v přímé souvislosti s jejich zaměstnáním u žalobkyně, nad rámec mezd zúčtovaných na jejich mzdových listech. Správce daně poukázal na to, že nejprve žalobkyně pravidelně převáděla finanční prostředky ve prospěch bankovního účtu paní L., přičemž v poznámce bylo těchto transakcí uvedeno např. „Hotovostní výdaje na mzdy IQ Group za 06/2016“ nebo „IQ Group Solutions pokladna CZK“ a podobně. Ani žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by ve vztahu k těmto příjmům neměla být plátcem daně ona, ale místo ní paní L. Tvrdila pouze, že se jedná o příjmy od daně osvobozené, případně dani nepodléhající. Nepopírala však souvislost těchto plateb s výkonem závislé činnosti svých zaměstnanců.
41. Souhlasit nelze ani s odkazem žalobkyně na porušení § 1957 odst. 1 občanského zákoníku a související judikaturu Nejvyššího soudu týkající se vlastnictví finančních prostředků na bankovním účtu. Tato judikatura nemá pro věc relevanci. Jak správně uvádí žalovaný, v tomto případě není z pohledu zákona o daních z příjmů podstatné, kdo byl v daném okamžiku vlastníkem finančních prostředků. Není proto relevantní, že platby prováděla ze svého účtu paní L. Podstatné je zkoumat povahu příjmů, resp. titul jejich výplaty. Proto pokud finanční orgány dostatečně prokázaly vazbu částek hrazených zaměstnancům ze soukromého účtu paní L. na platební povinnosti žalobkyně ve vztahu k jejím zaměstnancům, správně vycházely z toho, že plátcem daně má být v tomto případě žalobkyně.
42. Žalobkyně se brání také tím, že finanční prostředky, které posílala na účet paní L., byly vratky zápůjček, které žalobkyni poskytla. Nemělo se jednat o prostředky na výplatu nároků zaměstnanců. Proto tyto transakce nefigurují v účetnictví. Soud nevyklučuje, že některé z plateb, které žalobkyně poukazovala na účet paní L., mohly představovat vrácení zápůjček. Tomu by odpovídaly i poznámky u některých plateb, u kterých je „Vrácení půjčky L.“ nebo „Vrácení L.“. To se však týká pouze části plateb. Nelze tedy vyloučit, že zbytek plateb tvořily výdaje přímo související s výkonem závislé činnosti zaměstnanců žalobkyně.
43. Vnitřně rozporné tak není odůvodnění napadených rozhodnutí ale argumentace žalobkyně. Na jednu stranu se snaží soud přesvědčit o tom, že částky vyplacené jejím zaměstnancům sice souvisí s výkonem jejich závislé činnosti, ale nemají podléhat dani. A zároveň o tom, že se jedná o zcela nesouvisející částky, které bez jakéhokoliv právního titulu vyplatila coby soukromá osoba jednatelka žalobkyně.

*b. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení*

44. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které má povinnost uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
45. Daňové řízení stojí na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Daňový subjekt v první řadě musí tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Sice platí, že zákon o daních z příjmů nevyžaduje, aby vyplacení cestovních náhrad daňový subjekt dokládal pomocí účetních dokladů. Na druhou stranu, jak správně uvádí žalovaný, chybějící účetní doklady mohou vést k neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.
46. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Zároveň však platí, jak namítá žalobkyně, že lze připustit, aby nedostatky v obsahu účetních dokladů daňový subjekt dodatečně zhojil jiným způsobem.
47. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 357/2021-50 (s odkazem na starší judikaturu), „pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. *Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen.* Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. *Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.* Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. *Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví.* Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy *správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*“ (zvýraznil soud). Skutečnost, že daňový subjekt mohl porušit zákon o účetnictví, tedy automaticky neznamená nemožnost uznat jinak věrohodně prokázaný náklad ve smyslu zákona o daních z příjmů.
48. Porušení předpisů o účetnictví, jak plyne z citované judikatury, proto není pro posouzení věci podstatné. *Rozhodné je, zda žalobkyně jednoznačně a transparentně doložila své náklady a jejich účel jiným způsobem.* Je pravdou, že žalovaný v napadených rozhodnutích na několika místech zdůrazňuje, že žalobkyně řádně nevedla účetnictví a náklady, o kterých tvrdí, že jde o cestovní náhrady, vrácené kauce a půjčky, v jejím účetnictví vůbec nefigurují. *K neuznání*

*předmětných nákladů však nevedlo pouze porušení zákona o účetnictví. Ze správního spisu, zejména z výzvy k prokázání skutečností, plyne, že správce daně požadoval po žalobkyni doložení dodatečných podkladů, kterými by měla šanci prokázat účel provedených plateb a tím unést své důkazní břemeno.*

49. Správce daně mimo jiné požadoval, aby žalobkyně k jednotlivým platbám, které zaměstnanci obdrželi z bankovního účtu paní L., či z účtu žalobkyně (v případě dvou zaměstnanců – J. T. a S. T.), prokázala, oč se jednalo, za jakým účelem je zaměstnanci obdrželi a na základě jakých právních skutečností. Dále správce daně požadoval, aby žalobkyně prokázala, že se v případě těchto plateb jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně, resp. že na ně dopadá osvobození od daně. K dodatečnému stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pak správce daně přistoupil proto, že žalobkyně dostatečně neodstranila jeho pochybnosti plynoucí z chybějících účetních dokladů. Podklady, které mu na základě výzvy k prokázání skutečností doložila, nestačily k tomu, aby unesla své důkazní břemeno. S tím soud z důvodů rozvedených níže souhlasí.

### *c. Cestovní náhrady*

50. Předpokladem k tomu, aby vyplacené částky mohly být náhradami cestovních výdajů ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, které nejsou předmětem daně, musí daňový subjekt v daňovém řízení prokázat, že se skutečně jedná o náhrady cestovních výdajů.
51. Žalobkyně nezpochybňuje, že nevedla doklady, které by svědčily o jednotlivých pracovních cestách zaměstnanců. Zaměstnanci před započítáním cest nevypisovali cestovní příkazy stanovující podmínky pracovní cesty. Žalobkyně zároveň tyto pracovní cesty po jejich ukončení nevyúčtovala. Žalobkyně se snažila prokázat vysílání zaměstnanců na pracovní cesty zejména tím, že správci daně u každého ze zaměstnanců doložila (1) docházkový list zobrazující počet odpracovaných hodin za jednotlivé dny kalendářního měsíce; (2) tabulku označenou „Tuzemské diety IQ Group Solutions s.r.o.“ zachycující jednotlivé služební cesty (její začátek, konec, čas na cestě a výši diet za každý den); a (3) další tabulku, která obsahovala rozpis, jaká konkrétní částka ze sumy vyplacené paní L. za jednotlivé měsíce připadala na vyplacené cestovní náhrady. Kromě toho jednotliví zaměstnanci ve svých svědeckých výpovědích potvrdili, že je žalobkyně na služební cesty skutečně vysílala.
52. Tyto důkazy však ani ve svém souhrnu nestačí k tomu, aby žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Zaměstnanci žalobkyně ve svých svědeckých výpovědích sice v obecné rovině potvrdili, že je žalobkyně vysílala na služební cesty. To však není důkazem o tom, zda výše vyplacených cestovních náhrad skutečně odpovídala výši náhrad, na jakou měli zaměstnanci nárok s ohledem na počet a délku uskutečněných služebních cest.
53. Mezi doloženými tabulkami – docházkou a tuzemskými dietami – které žalobkyně doložila ke každému zaměstnanci za jednotlivé měsíce kontrolovaného období, navíc existovaly rozpory, na které poukazyval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Počet odpracovaných hodin uvedených v docházkovém listu neodpovídal počtu hodin, které měl zaměstnanec v daném měsíci strávit na služební cestě v jednotlivých dnech. Neodpovídaly ani časy začátku a konce práce uvedené v docházkovém listu ve srovnání s těmi uvedenými v přehledu diet. Nejsou zřejmá místa jednotlivých služebních cest ani účel cesty. Rozpory existovaly také v hodinách vykázaných ve mzdových listech.

54. Žalobkyně se ve své žalobě snaží tyto nesrovnalosti vysvětlit tím, že účetní, která zpracovávala mzdy, měla k dispozici pouze pracovní smlouvy a mzdy vyplácela podle rozsahu jednotlivých úvazků, nikoliv podle docházkových listů. Rozdíl v docházce a evidenci služebních cest žalobkyně vysvětluje tím, že se do odpracované doby nezapočítává doba, kterou zaměstnanec strávil na cestě na místo pracovní cesty.
55. Tomu vysvětlení sice krajský soud rozumí, ale nic to nemění na tom, že doložené podklady nejsou dostatečně transparentní a věrohodné. Neplyne z nich, jestli cestovní náhrady byly vyplaceny v odpovídající výši. Rozpory navíc existují i v časech začátku a konce práce ve dnech, ve kterých zaměstnanec vůbec nebyl na služební cestě. Zároveň z ničeho neplyne, zda cestovní náhrady nemohly zahrnovat již mzdy vyplacené zaměstnancům z účtu žalobkyně.
56. Byť tedy na základě obsahu svědeckých výpovědí krajský soud nepopírá, že žalobkyně své zaměstnance zřejmě vysílala na služební cesty, neprokázala, že výše diet, kterou jim údajně měla vyplatit, skutečně odpovídá době, kterou na služebních cestách strávili. Zákon o daních z příjmů sice nestanoví konkrétní požadavky na obsah podkladů, kterými daňový subjekt může prokázat, že konkrétní náklad představuje náhradu cestovních výdajů ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a). Pokud se ale daňový subjekt domáhá uznání těchto výdajů jako daňově osvobozených, je na něm, aby disponoval dostatečně průkaznými dokumenty, kterými svůj nárok správci daně doloží.
57. To vše platí, zejména pokud nemá v pořádku účetnictví. Jak plyne z výše citované judikatury, sice pořad má možnost eliminovat důsledky svého pochybení ve vedení účetnictví, *bude ale muset vynaložení výdaje prokázat jednoznačným a transparentním způsobem pomocí dokladů, které ve svém souhrnu a v kontextu dalších zjištění vytvoří přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.* Současně bude muset logicky vysvětlit nedostatky v účetních dokladech. To žalobkyně neudělala. Předložila pouze vzájemně si odporující tabulky, které bez jakýchkoliv dalších dokladů obsahujících podrobnosti uskutečněných pracovních cestách (jejich trvání, místo, účel) nemají dostatečnou vypovídací hodnotu. Také nijak relevantně nezdůvodnila, proč nevedla účetnictví. Hájila se pouze tím, že nechtěla své účetnictví „zatěžovat dalšími náklady, hlavně při rozjezdu ekonomické činnosti“. To však nelze považovat za žádné omluvitelné vysvětlení chybějících účetních dokladů.
58. Vzhledem k tomu, že se v daném daňovém řízení neprokázalo, že označené náhrady cestovních výdajů jednotliví zaměstnanci obdrželi na základě skutečně provedených pracovních cest, nelze takto vyplacené částky za cestovní náhrady vůbec považovat. Žalobkyně jako daňový subjekt v tomto ohledu neunesla své důkazní břemeno. Správce daně i žalovaný tedy postupovali správně, pokud souhrn těchto částek posoudili jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zahrnuli jej do hrubých příjmů zaměstnanců.
59. Není také pravda, že by správce daně nebo žalovaný znevažovali význam svědeckých výpovědí nebo se s nimi nevypořádali. Ze zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí žalované plyne, že svědecké výpovědi a jejich obsah správce daně hodnotil v kontextu dalších důkazů. V tomto případě je však nepovažoval za dostatečný důkaz o tom, že zaměstnancům vznikl nárok na vyplacení cestovních náhrad ve výši deklarované žalobkyní a že částky, které jim ze svého účtu vyplácela paní L., skutečně zahrnovaly tyto cestovní náhrady. *Svědci totiž skutečně potvrdili jenom to, že je zaměstnavatel (žalobkyně) na služební cesty vysílal, aniž by museli vyplňovat cestovní příkazy.* Je sice pochopitelné, že s ohledem na časový odstup jejich

výslechů od relevantního období, ve kterém se tyto služební cesty měly uskutečnit, si zaměstnanci nemohou pamatovat podrobnosti jednotlivých cest. Proto by na relevanci jejich výpovědi nic nezměnilo ani to, pokud by jim správce předložil k autentizaci dokumenty obsahující vyúčtování diet, jak namítá žalobkyně. Svědecké výpovědi tedy v tomto případě nebyly důkazním prostředkem způsobitým k prokázání toho, že částky vyplacené zaměstnancům byly právě cestovními náhradami.

#### *d. Kauce*

60. Ohledně kaucí, které také měly být součástí sporných částek, žalobkyně jako jediný důkaz předložila ve vztahu ke každému ze zaměstnanců, kterých se kauce měly týkat, dokument s názvem „Vratná kauce“. Podle něj se smluvní strany dohodly, že zaměstnanec složí k rukám zaměstnavatele kauci v určité výši za užívání firemních pomůcek žalobkyně. Smluvními stranami jsou M. L. jako zástupce zaměstnavatele a konkrétní zaměstnanec. Zástupce zaměstnavatele se pak zavazuje vrátit kauci zaměstnanci postupně podle svého uvážení, nejpozději do 12 měsíců od jejího převzetí. Kauci bude podle svého uvážení vracet hotově nebo na účet zaměstnance. Tato „smlouva“ vždy nese jen podpis pana L. Někteří zaměstnanci pak ve svých výpovědích potvrdili, že kauci složili.
61. Ani v tomto ohledu však žalobkyně důkazní břemeno neunesla. *Není pravdou, jak namítá, že předložila potvrzení o přijetí kauce.* Předložené dokumenty podle svého obsahu představují dvoustrannou dohodu o *budoucím poskytnutí kauce* zaměstnancem. *Nejedná se však o potvrzení o tom, že by zaměstnanec požadovanou kauci skutečně složil.* Žádné takové potvrzení žalobkyně nepředložila. Nelze také přisvědčit jejímu tvrzení, že kauce přijímal pan L. coby soukromá osoba. Ze smlouvy o kauci je zřejmé, že pan L. vystupoval jako zástupce zaměstnavatele. Navíc se kauce měly skládat jako záruka za svěřené pomůcky zaměstnavatele. Je zde tedy zřejmá souvislost kauce požadované po zaměstnancích s výkonem závislé práce pro žalobkyni.
62. S ohledem na chybějící potvrzení o skutečném složení kauce, jakož i s ohledem na chybějící podpis zaměstnanců na listině o vratné kauci, nedostatečnou specifikaci, do kdy mají kauci složit a za co konkrétně (za jaké svěřené věci), není jasné, zda jednotliví zaměstnanci skutečně požadovanou kauci složili, v jaké výši a případně kdy se tak stalo. Na uvedeném nic nemění ani to, že někteří zaměstnanci při svědecké výpovědi obecně potvrdili složení kauce na začátku svého pracovního poměru, případně že uvedli, že částky, které jim vyplácela paní L., zahrnovaly i vrácení kaucí. Neexistuje-li žádný jiný důkaz o tom, že zaměstnanci kauce skutečně složili v požadované výši, a není-li ani jednoznačné, jakým způsobem a v jaké výši měla žalobkyně tyto kauce vracet („smlouva“ o kauci to nechává na uvážení jednatele a připouští vrácení kaucí hotově), nelze svědecké výpovědi považovat za dostatečně přesvědčivý důkaz.
63. Zaměstnanci měli skládat kauce v hotovosti (proto o jejich složení neexistuje žádný důkaz). Žalobkyně netvrdila ani nedoložila, že by si obdržené peníze následně vložila na účet. Nelze proto vyloučit, že pokud zaměstnanci skutečně kauce složili, pak je následně dostali zpět hotově. Vratky kaucí tvořily podle tabulek předložených žalobkyní částky různé hodnoty, aniž by bylo zřejmé, podle jakého „klíče“ žalobkyně kauce vracela. Například v případě F. K., který měl složit kauci ve výši 30 000 Kč, mu paní L. vyplatila nejprve částku 25 537,70 Kč a poté částku 4 462,30 Kč. Kauci měl podle tabulky dostat zpět po sedmi měsících od sepsu „smlouvy“. Obdobně M. M. měl kauci ve výši 20 000 Kč obdržet zpět ve dvou částkách 14 358,20 Kč a 5 641,80 Kč, tentokrát ale hned následující měsíc. P. M., který měl

v lednu 2017 složit kauci ve výši 20 000 Kč, ji měl zase získat zpět ve čtyřech splátkách v částkách 3111,60 Kč, 7 064 Kč, 8 880 Kč a 944,40 Kč v měsících únor, březen, duben a červen 2017.

64. Protože paní L. vyplácela zaměstnancům žalobkyně poměrně pravidelně sumy v různé výši, přičemž měly zahrnovat několik odlišných plateb, finanční orgány neměly bez předložení konkrétnějších důkazů možnost ověřit, zda tyto platby skutečně odpovídají deklarovaným účelům. Správce daně i žalovaný tedy dospěli ke správnému závěru, že ani v případě kaucí žalobkyně nepředložila jednoznačný důkaz o tom, že je jednotliví zaměstnanci skutečně složili v požadované výši a že její vrácení pak zahrnovaly částky vyplacené z účtu paní L.
65. Ve vztahu k zaměstnanci S. T. žalobkyně namítá, že finanční orgány v jejím účetnictví neověřily výdaj ve výši 11 519,20 Kč, který zaslala v lednu 2015 na účet zaměstnance coby refundaci nákladů vynaložených za zaměstnavatele. Žalovaný na to ve svém rozhodnutí reagoval tím, že důkazní břemeno leží na žalobkyni, nikoli na něm. Proto neměl povinnost nic ověřovat v jejím účetnictví. Žalobkyně přitom žádný důkaz prokazující, že pan T. skutečně danou částku vynaložil namísto žalobkyně, nedoložila.
66. Až k duplice žalobkyně předložila fakturu vystavenou dne 27. 1. 2015 společností AGENTURA OSTRAVA MUSIC s.r.o. na částku 11 519,20 Kč za nákup mikrofonní sady, mikrofonního stojanu a stolního mikrofonního stojanu. Soud však musí dát za pravdu žalovanému, že tento důkaz nyní nemůže zohlednit. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že „[n]a provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud (1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, či rozsudek ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62, č. 1617/2008 Sb. NSS). Žalobkyně však měla možnost předložit tuto fakturu v průběhu daňového, případně odvolacího řízení. To ale neudělala. V řízení před soudem to již dohnat nemůže.

#### *e. Zápůjčky*

67. Kromě kaucí a cestovních náhrad měly sporné částky zahrnovat zápůjčky, které pan L. poskytl některým zaměstnancům, případně vrácení zápůjček, které někteří zaměstnanci poskytli panu L.
68. Správce daně uznal tyto výdaje v těch případech, ve kterých žalobkyně doložila písemnou smlouvu o zápůjčce a zároveň zaměstnanec při svědecké výpovědi potvrdil, že mu pan L. zápůjčku skutečně poskytl, resp. že zaměstnanec poskytl zápůjčku jemu. Žalobkyně vznáší námitky ohledně neuznání zápůjček v případě některých konkrétních zaměstnanců – M. R., R. N. (ve zdaňovacích obdobích 2016 a 2017), J. K. a M. M. (ve zdaňovacím období 2017).
69. V případě M. R. správce daně uznal poskytnutí zápůjčky ve výši 50 000 Kč. Tuto částku jí vyplatila jednorázově ze svého účtu paní L. (a v poznámce k této platbě stálo „Pozicka L.“). Zároveň správce daně ověřil, že tuto částku paní R. použila na nákup osobního automobilu, jak ve svém vyjádření tvrdila i žalobkyně. Správce daně však již neuznal ostatní platby, které měli tvořit zápůjčky, které paní L. zasílala na účet paní R. pravidelně každý měsíc. S tím soud souhlasí. Žalobkyně totiž nedoložila žádnou smlouvu o zápůjčce, ze které by bylo

zřejmé, v jaké výši měla zápůjčku poskytnout a jakým způsobem mělo dojít k jejímu následnému splacení. Protože paní R. zápůjčku údajně vracela hotově, neexistuje doklad, ze kterého by se dalo ověřit, zda vrácená částka odpovídá té poskytnuté. Zároveň z pohybu na účtech paní R. nebylo zřejmé, že by pravidelně vybírala částky, ze kterých by mohla poskytnutou zápůjčku v hotovosti hradit.

70. Žalobkyně v této souvislosti namítá, že správce daně nevzal do úvahy, že paní R. mohla mít jiné soukromé půjčky či další výdaje, které musela pravidelně v hotovosti splácet, a tudíž nevyužívala bankovních služeb. Soud však nevidí důvod, proč by se správce daně měl obdobnými úvahami zabývat. *Bylo na žalobkyni, aby věrohodně a dostatečně průkazně doložila, že část výdajů z účtu její jednatelky skutečně představuje poskytnutou zápůjčku.* Paní R. sice ve své svědecké výpovědi obecně potvrdila poskytnutí půjčky. Ovšem bez bližší specializace (výše, podmínky poskytnutí a vrácení peněz), bez jakéhokoliv dalšího dokladu, který by poskytnutí zápůjčky potvrzoval, a v situaci, v níž poskytnutá zápůjčka (resp. zápůjčky) měla být součástí pravidelných plateb zahrnujících další položky, nelze tvrdit, že by se žalobkyni povedlo poskytnutí zápůjčky prokázat.
71. Ve vztahu k panu N. žalobkyně žádnou smlouvu o zápůjčce nepředložila. On sice ve své výpovědi potvrdil, že částky hrazené z bankovního účtu paní L. měly představovat mimo jiné peníze půjčené od pana L. Nespecifikoval však za jakých podmínek a v jaké přibližné výši mu tato zápůjčka měla být poskytnuta. Žalobkyně zpochybňuje tvrzení správce daně, který ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že v předložených tabulkách uvádí poskytnutí zápůjčky ve výši 9 017 Kč a v jiném případě 9 117 Kč. Žalobkyně vysvětluje, že k tomuto rozdílu mohlo dojít při konverzi z eur na českou korunu. Soud uznává, že se jedná o marginálii. Ovšem závěr správce daně o neuznání výdajů, které měly tvořit půjčku, na tom nestojí. *Podstatné je, že chybí jakýkoliv průkazný doklad potvrzující poskytnutí půjčky.* Správce daně – obdobně jako ve vztahu k paní R. – poukázal i na to, že součty částek za jednotlivé měsíce, ve kterých měl pan Namyslo obdržet i zápůjčku, vyplacených z účtu žalobkyně a z účtu její jednatelky shodou okolností tvoří částky v celých tisíci korunách (např. za prosinec 2016 měl pan N. obdržet mzdu ve výši 4 257 Kč z účtu žalobkyně a k tomu částku 30 743 Kč z účtu její jednatelky – celkem tedy rovných 35 000 Kč; podobně v lednu 2017 činila mzda 1 104 Kč a částka vyplacená jednatelkou 33 896 Kč, opět rovných 35 000 Kč). To žalobkyně nijak nevysvětluje.
72. Žalobkyně dále brojí proti neuznání zápůjček v případě J. K. a M. M. Pan K. měl poskytnout zápůjčku ve výši 75 000 Kč panu L. Doloženou smlouvu však podepsal pouze pan L. Žalobkyně zároveň nedoložila žádný doklad o tom, že pan K. tuto částku panu L. skutečně předal. Poskytnutí zápůjčky pan K. nepotvrdil ani při svědecké výpovědi. Uváděl, že jeho odměna činila 20 000 Kč až 25 000 Kč. Neřešil, proč ji dostává ze dvou bankovních účtů v různých částkách. Bral to jako výplatu, ve které mohly být i cestovní náhrady. O splátkách půjčky se nezmínil.
73. Žalobkyně má v obecné rovině pravdu, že občanský zákoník nevyžaduje písemné uzavření smlouvy o zápůjčce. Pokud ale poté chce žalobkyně v daňovém řízení tvrdit, že částky, které její jednatelka vyplácela zaměstnancům a u kterých je jednoznačná souvislost s výkonem jejich závislé činnosti, tvoří výdaje nepodléhající dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, vystavuje se riziku, že poskytnutí zápůjčky nedokáže doložit.
74. Pokud jde o pana M., žalobkyně poukazuje na to, že v jeho případě předložila smlouvu podepsanou oběma stranami, ale správce daně ji přesto neuznal. Ani v tomto případě však

žalobkyně nedoložila žádný doklad potvrzující převzetí částky 180 000 Kč panem L. Navíc – podobně jako pan K. – ani pan M. a ve své výpovědi nepotvrdil, že by částky, které obdržel na účet, měly zahrnovat také vratku půjčky. Uváděl, že celková vyplacená částka se skládala z hodinové mzdy, diet a vratné kauce.

75. I pokud by tito zaměstnanci skutečně panu L. poskytli tvrzené zápůjčky, neexistuje žádný věrohodný a průkazný důkaz o tom, že jejich splátky obsahovaly částky vyplacené panu K. z účtu paní L.

#### *f. Shrnutí*

76. Krajský soud závěrem dodává, že vyplácení mezd zaměstnancům žalobkyně je od začátku velmi nestandardní. Žalobkyně za celou dobu daňového řízení nevysvětlila, proč část mezd vyplácela ze soukromého účtu své jednatelky a nikoli ze svého účtu. Porovnáním výše jednotlivých vyplacených částek je zřejmé, že žalobkyně ze svého účtu zaměstnancům vyplácela ve většině případů pouze minimální mzdu (odpovídající výši jednotlivých úvazků, resp. dohodám o pracovní činnosti). Zbytek mzdy „doplácela“ prostřednictvím účtu své jednatelky. Tyto částky pak často dohromady tvořily sumu zaokrouhlenou na celé stovky nebo tisíce. Žalobkyně tyto výdaje úmyslně nevidovala ve svém účetnictví.
77. Finanční orgány se pak žalobkyně snažila přesvědčit o tom, že výdaje vyplacené z účtu její jednatelky tvoří různé částky, z nichž žádná nemá podléhat daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. K tomu ale předložila nedostatečné důkazy. Předložila sice tabulky, v nichž rozepsala jednotlivé částky tak, aby bylo zřejmé, kolik korun představují cestovní náhrady, kolik kauce a kolik případně poskytnutí zápůjčky nebo jejich vratky. Údaje v těchto tabulkách však ne vždy odpovídaly dalším podkladům obsaženým ve spisu a svědeckým výpovědím. Soud nemůže vyloučit, že částky vyplacené zaměstnancům z účtu paní L. skutečně zahrnovaly výdaje, které měly být od daně osvobozené, případně neměly dani vůbec podléhat. *Žalobkyně však nepředložila takové důkazy, které by jednoznačně osvědčovaly, že vyplacené částky skutečně odpovídají tvrzeným výdajům a jejich účelu.* V takovém případě ale žalobkyně v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno.
78. Rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou proto správná. Žalobní námitky žalobkyně jsou naopak podle soudu nedůvodné.

#### **VIII. Závěr a náklady řízení**

79. Krajský soud pro nedůvodnost žalobních námitek žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 soudního řádu správního).
80. Neúspěšná žalobkyně nemá v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 7. listopadu 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu