



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **Advantage Consulting, s.r.o.**,
sídlem Orlí 708/36, 602 00 Brno
zastoupené daňovým poradcem společností Dakonto s.r.o.
sídlem Lidická 1023/63b, 602 00 Brno

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2022, č. j. 42313/22/5200-10421-713026

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadá v záhlaví uvedené rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“). Jím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce

daně“) ze dne 21. 10. 2021, č. j. 4262272/21/3001-52523-712559, kterým byla žalobci dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2016 a současně sdělena zákonná povinnost uhradit z doměřené daně penále (dále jen „dodatečný platební výměr“).

2. Správce daně v rámci daňové kontroly zpochybnil mimo jiné oprávněnost částek vyplacených v dotčeném zdaňovacím období na základě faktur vystavených obchodní společností Tagua Tours s.r.o. (dále jen „společnost Tagua Tours“) jako cestovní náhrady jednatelce žalobce, Ing. Olze Hyklové, a zaměstnanci žalobce, panu P. H., a to v souvislosti s jejich zahraničními cestami. Dále správce daně zpochybnil oprávněnost žalobcem uplatněných nákladů na základě faktury vystavené obchodní společností KINTEX s.r.o. (dále jen „společnost KINTEX“), neboť se jednalo o plnění, které se nevztahovalo k žalobci, ale jednalo se o dodávku nábytku a spotřebičů do bytů ve vlastnictví manželů H. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že částky proplacené manželům H. jako cestovní náhrady na základě faktur vystavených obchodní společností Tagua Tours a žalobcem uplatněné náklady na základě faktury vystavené společností KINTEX jsou nepeněžním příjmem manželů H., z kterého měl žalobce vypočítat a srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.
3. Správce daně následně vydal dodatečný platební výměr, který žalovaný k odvolání žalobce změnil. Podle žalovaného žalobce v rámci odvolacího řízení prokázal, že pouze část plnění uvedeného na faktuře vystavené společností KINTEX se vztahovala k vybavení bytů ve vlastnictví manželů H., přičemž část plnění z předmětné faktury byla dodána do prostor sloužících žalobci k podnikatelské činnosti a jedná se tedy o náklady vynaložené na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

II. Obsah žaloby

Cestovní náhrady

4. Žalobce namítá, že paní H. měla se žalobcem uzavřenou pracovní smlouvu. Pracovní poměr však paní H. (jednatelky žalobce) nevznikl, jelikož právní předpisy pro výkon činnosti ve smyslu jednatelského oprávnění jeho vznik nepřipouštějí. Na vztah paní H. a žalobce tak nemůže dopadat zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Je nesprávný závěr žalovaného, že s paní H. byl uzavřen právní vztah podle zákoníku práce, resp. že mezi žalobcem a paní H. vznikl pracovněprávní vztah, a je třeba posuzovat cestovní náhrady dle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů ve vazbě na zákoník práce (viz bod 59 napadeného rozhodnutí). Žalobce dále argumentuje, že jednatel se může vzdát svého nároku na diety a stejně tak může služební cestu přerušit a využít pobyt k soukromým aktivitám. Nejedná se ani o dovolenou, protože na ni jednatel nemá nárok. Vše je u něj řešeno smlouvou o výkonu funkce dle § 59 a násl. zákona o obchodních korporacích. Závěry žalovaného v bodech 59 a 60, které žalovaný odvíjí od skutečnosti, že na vztah mezi žalobcem a paní H. dopadal zákoník práce, jsou proto nesprávné a nedůvodné.
5. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem žalovaného, že se zaměstnanec nemůže náhrad za služební cestu vzdát (viz bod 59 a 60 napadeného rozhodnutí). Podle žalobce se nelze vzdát práva předem, ale zaměstnanec nebo jednatel se mohou *ex post* vzdát svého práva na vyplacení náhrad za služební cestu (zde stravného), stejně jako jakéhokoliv jiného práva, jež mu vzniklo. Ustanovení § 346c zákoníku práce (žalovaným chybně označeno jako § 246c) na

právo vzdát se ex post práva na proplacení náhrad nedopadá. Předmětné ustanovení dopadá výlučně na plat, mzdu, odměnu atd., nikoliv na náhrady. Vedle toho je dle platné právní úpravy přípustné přerušování služební cesty a tedy proplacení části celkových nákladů (jde o běžnou situaci, kdy zcela typicky není po určitou dobu cesty vypláceno stravné). Žalovaný samotnou odvolací námitku týkající se práva vzdát se vyplacení náhrad nevyhodnotil, což znamená nezákonnost rozhodnutí. Žalovaný se v bodě 59 napadeného rozhodnutí vyjadřuje pouze k možnosti přerušování pracovní cesty, která není v principu sporná.

6. Žalobce dodává, že proplacení cestovních náhrad se odvíjí od nároku vzneseného zaměstnancem (jednatelem). Pokud ten vyúčtování nepředloží, tak zaměstnavateli nevzniká povinnost služební cestu vyúčtovat a předmětné částky proplatit. Zaměstnavatel mnohdy ani nemá jak dospět k potřebným skutečnostem ohledně doby strávené služební cestou, ohledně přejezdů hranic nebo k dokladům o ubytování. Povinnosti zaměstnance spojené s administrativou nelze přenášet na zaměstnavatele.
7. Žalobce namítá, že povinnost předložit cestovní příkaz (resp. vyúčtování služební cesty), na kterou poukazoval žalovaný, nelze požadovat po jednatele, ale jen po osobě, na kterou dopadá právní regulace zákoníkem práce. Nadto se lze důvodně domnívat, že by takový důkaz o realizaci služební cesty ani správce daně (resp. žalovaný) neposoudil jako dostatečný.
8. Žalobce dále namítá, že paní Hyklovou (jednatelekou) a panem H. (zaměstnancem) byl vznesen nárok pouze na proplacení letenek a některých souvisejících nákladů. Skutečnost, že zaměstnanci vznikl další náklad (stravné), který ale nenárokoval, tak je již věcí zaměstnance.
9. Žalobce namítá, že prokázal účel a samotnou realizaci služebních cest. Doložil fotografie z návštěv univerzit a hledání kontaktů a mapování konkurence v letech 2015 a 2016, které se podařilo dohledat. Žalobce setrvale uváděl, že účelem cest bylo hledání specialistů nejen v oblasti IT, kdy takových specialistů je v ČR dlouhodobě nedostatek. Žalobce prokázal vytvoření webu www.itprace.cz pro aktivní kandidáty s nabídkou nových pracovních pozic. V této oblasti (divizi IT) měl žalobce obrat za rok 2014: 9 milionů Kč, 2015: 17 milionů Kč a 2016: 21 milionů Kč. Navýšení obratu je tedy důkazem o aktivní činnosti žalobce. Dále předložil fotografie pana H. na univerzitě s reklamními bannery žalobce, vizitky od konkurence. Manželé předmětnou destinaci navštěvovali z různých důvodů, přičemž cesty soukromé a služební byly oddělovány.
10. Žalobce nesouhlasí s žalovaným, že na danou věc nedopadají závěry učiněné Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 77/2013-69 (viz argumentace v bodech 60 a 61 napadeného rozhodnutí). Z tohoto pohledu je tedy napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění (není patrné, co tímto vyjádřením žalovaný míní).
11. Dále žalobce vznáší otázku, jak by si žalovaný představoval prokázání realizace služební cesty s odstupem 7 let, když mu předložené fotografie nepostačují. Požadavek správce daně na zápisy ze služebních cest představuje přepjatý formalismus – zápisem o průběhu pracovní cesty zaměstnanec svému nadřízenému uvádí, že splnil účel cesty a její výsledky. Jednatelka žalobce zápisy nepsala, protože by je psala na prokázání sama sobě. Navíc správci daně popsala, jak a proč pracovní cesty absolvovala a proč je spojila s dovolenou (kvůli ušetření nákladů společnosti, kterou 100% vlastní).
12. Žalobce namítá, že důvody pro odmítnutí vyplacených finančních prostředků jako cestovních náhrad jsou čistě formalistické a žalovaný požadoval v dané věci vysoký důkazní

standard. Žalobce k tomu odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, sp. zn. 8 Afs 5/2015, který cituje z rozsudku sp. zn. I. ÚS 172/13 ze dne 20. 8. 2014, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-23.

Nábytek KINTEX

13. Žalobce namítá, že mu byla doměřena daň i v souvislosti s pořízením nábytku manželů H., a to i přesto, že se jednalo o obchodněprávní vztah mezi žalobcem jako dodavatelem a manželí H. jako odběrateli. Žalobce (byť se zpožděním a na základě závěrů z daňové kontroly) manželům H. dodal plnění, toto plnění bylo vyfakturováno a uhrazeno. Žalobce předmětné plnění zdanil jako zdanitelné plnění v rámci dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušné období a dále i jako výnos v rámci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Jednalo se tedy o zakázku poskytnutou ze strany žalobce manželům H., která však nebyla nedopatřením žalobce manželům H. vyfakturována. Toto pochybení bylo napraveno.
14. Žalobce s poukazem na zjištění správce daně v řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob namítá, že částka, která nemůže představovat nepeněžní plnění činí 497 345 Kč bez DPH. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí posoudil jako výdaj, který žalobce vynaložil v souvislosti se svou podnikatelskou činností částku 487 345 Kč plus 16 943 Kč představující poměrnou část za dopravu, tj. celkem 504 288 Kč bez DPH. Žalovaný tak neuznal za výdaj žalobce dopravu v částce 10 000 Kč. Současně podle žalobce žalovaný provedl úpravu částky za dopravu na poměrnou část, přičemž ale tento poměr jakkoli nedoložil či neodůvodnil, což způsobuje nepřízvučnost napadeného rozhodnutí.
15. Vedle toho žalobce z výše zmíněných důvodů nesouhlasí ani s tím, že ve zbývajícím rozsahu (dle žalovaného v částce 1 199 399,19 Kč) se jedná o nepeněžní plnění, které nezahrnul mezi příjmy ze závislé činnosti a nesrazil s těchto příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob.
16. Žalobce namítá, že dodatečná fakturace manželům H. nebyla účelová. Jednalo se o nápravu pochybení. Nadto další plnění vůči manželům H. byla řádně oddělena a fakturována. Jednalo se o chybu v jedné dodávce.
17. Argumentace žalovaného zákonnými požadavky na účetnictví není podle žalobce relevantní. Rozhodující není to, jaká byla faktura vystavena a kdy, ale že dané plnění bylo ze strany manželů H. uhrazeno. Výklad zastávaný žalovaným by totiž znamenal, že jakékoliv plnění dodavatele svému jednateli (či zaměstnanci) by bylo považováno za zdanitelný příjem bez ohledu na to, zda by bylo uhrazeno či nikoli.
18. Žalobce také namítá, že správce daně mohl stanovit daň z přidané hodnoty za prosinec 2016 v rámci řízení zahájeného na základě dodatečného daňového přiznání žalobce, u něhož žalobce deklaroval, že ho podává z důvodu účinné lítosti ve smyslu § 148 odst. 6 daňového řádu. Pokud tak správce daně neučinil a namísto toho řízení zastavil, nelze to klást k tíži žalobce a odůvodnit tím doměření daně v nyní projednávané věci. Obdobně nedůvodná je podle žalobce argumentace nepřipustností dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob z důvodu jeho podání v době probíhající daňové kontroly. Správce daně mohl využít údaje získané z nepřipustného daňového přiznání při stanovení daně ve smyslu § 154a odst. 1 daňového řádu.

19. Pokud by soud nesouhlasil se závěrem žalobce, že nepeněžní příjem manželů H. nenastal, tak žalobce namítá nesprávnou výši doměřené daně v návaznosti na vymezené plnění, jež náležela žalobci a jež tedy nepředstavovala nepeněžní příjem manželů H.

Předčasnost rozhodnutí

20. Dále žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí s ohledem na skutečnost, že ho žalovaný vydal v okamžiku, kdy probíhá daňové řízení ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za rok 2016. Závěry z obou řízení jsou provázané. Žalobce poukazuje na to, že mu je tatáž věc dodaněna několikrát. Takový postup však není možný. Žalobce k tomu odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Namítá, že platí vazba mezi daňově uznatelnými náklady a plněními poskytovanými jako nepeněžní příjem zaměstnanců. Přesto byla doměřena jak daň z příjmů právnických osob, tak daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

21. *Překvalifikace nepeněžního plnění na podíl na zisku*

22. Žalobce namítá, že žalovaný měl překvalifikovat příjem paní Hyklové na podíl na zisku, což by mělo pro žalobce výhodnější důsledky. Správce daně měl přiznat žalobci výhodnější režim zdanění. Správce daně musí respektovat vlastnictví a zdanění v nejmenší možné míře dle daných souvislostí (srov. čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Překvalifikaci přitom žalovaný provádí ve své praxi běžně (v neprospěch daňových subjektů) – viz např. dodanění příjmů z korunových dluhopisů jako právě podílů na zisku daní z příjmů fyzických osob zdaněné zvláštní sazbou daně.

23. Žalobce závěrem namítá, že napadené rozhodnutí by mělo být zrušeno i proto, že výrokem je odvolání „zamítnuto“ a jednotlivé odvolací námítky jsou „odmítnuty“. Jde o zcela zásadní právní vadu rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout, jelikož vznesené námítky považuje za nedůvodné. Odkazuje na napadené rozhodnutí a argumentuje ke každému žalobnímu bodu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

25. Žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a jedná se o žalobu přípustnou. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Cestovní náhrady

26. Rozhodnou otázkou v dané věci je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno v daňovém řízení a prokázal, že částky hrazené na základě faktur vystavených společností Tagua Tours byly skutečně cestovními náhradami. Bylo tedy primárně ověřováno uskutečnění faktických pracovních cest.
27. Skutečnost, že se žalobci důkazní břemeno nepodařilo unést, je ve vztahu k cestovním náhradám nosným důvodem napadeného rozhodnutí. Ke správnosti tohoto závěru se krajský soud vyjádří dále.
28. Z výše uvedeného je zřejmé, že námítky žalobce týkající se nemožnosti vzniku pracovního poměru mezi žalobcem a jeho jednatelkou, neexistence povinnosti vyplňovat cestovní

příkazy a předkládat vyúčtování nebo vzdání se nároku na stravné nesměřují k podstatě věci. Ani případné pochybení žalovaného při vypořádání těchto otázek v reakci na odvolací námitky žalobce by nemohlo ovlivnit výsledek daňového řízení. Výše zmíněné námitky žalobce by byly relevantní spíše v první fázi daňové kontroly pro účely „přenesení“ důkazního břemene na žalobce a vznik pochybností správce daně, které však žalobce výslovně v podané žalobě nenapadá. Krajský soud se proto k daným otázkám vyjádří jen stručně.

29. Žalovaný nepřistoupil k doměření daně z důvodu, že žalobce netrval na vyplňování cestovních příkazů či na předkládání vyúčtování pracovní cesty nebo že nehradil stravné (a to jednak u jednatelky, jednak u zaměstnance), nýbrž vycházel z toho, že takovým postupem žalobce podpořil pochybnosti správce daně a současně se připravil o dokumenty, v nichž by byly zaznamenány skutečnosti, které by mohly vést k unesení důkazního břemene žalobce.
30. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tedy nese břemeno důkazní.
31. Povinnosti správce daně v rámci dokazování jsou vymezeny v § 92 odst. 2 daňového řádu tak, že musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně tíží důkazní břemeno, pokud jde o prokázání důvodnosti pochyb ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených důkazních prostředků. Jak konstantně judikuje Nejvyšší správní soud (např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119), *„správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [...] Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně.“*
32. Podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.
33. Na základě probíhající daňové kontroly správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že u faktur vystavených společností Tagua Tours se skutečně jednalo o náhrady cestovních výdajů manželů H., které byly poskytnuty s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti (§ 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů). Správce daně uvedl, že k uvedeným nákladům za letenky nebo za zapůjčení osobního automobilu žalobce neeviduje žádné vyúčtování těchto služebních cest ani další náklady a nebyl předložen žádný doklad, prokazující účel těchto služebních cest. Správci daně proto vznikly pochybnosti, zda byly do základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti manželů H. zahrnuty veškeré

příjmy v souladu s § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 13. 7. 2021, č. j. 3350092/21).

34. Orgány finanční správy v rámci daňového řízení vycházely ze skutečnosti, že jednatelka žalobce, paní Hyklová, a zaměstnanec žalobce, pan H., měly se žalobcem uzavřené pracovní smlouvy. K tomu krajský soud poznamenává, že zmíněné pracovní smlouvy nejsou součástí správního spisu. Existence daných pracovních smluv však není mezi stranami sporná a krajský soud neshledal žádný důvod, který by tuto skutečnost zpochybňoval. Daňové orgány správně dovodily, že na poskytování cestovních náhrad se bude aplikovat právní úprava vyplývající ze zákoníku práce, a to i v případě jednatelky žalobce. Žalobci je třeba dát za pravdu, že mezi žalobcem a jeho jednatelkou nemohl vzniknout ohledně výkonu funkce pracovněprávní poměr a vztah nadřízenosti a podřízenosti, což ovšem nevylučuje možnost, aby žalobce a jednatelka svůj vztah podřídily zákoníku práce na základě smluvního ujednání a zákoník práce by pak upravoval jejich vzájemná práva a povinnosti (pokud by to neodporovalo některé z kogentních právních norem regulujících vztah mezi jednatelkou společnosti a touto společností). Jak na zaměstnance žalobce, tak na jeho jednatelku by dopadala ustanovení zákoníku práce týkající se cestovních náhrad, cestovního příkazu nebo vyúčtování pracovní cesty.
35. Nelze sice akceptovat závěr žalovaného, že mezi žalobcem a jeho jednatelkou vznikl pracovní poměr, nicméně nejedná se o závěr, který by měl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
36. Naopak nelze přisvědčit námitce žalobce, že je možné, aby se zaměstnanec vzdal svého nároku na stravné (v souvislosti s uskutečněním pracovní cesty). Takový postup výslovně zakazuje § 346c zákoníku práce, podle kterého nemůže zaměstnanec zprostit zaměstnavatele povinnosti poskytovat mu cestovní náhrady, ať již jednostranně nebo smluvně, a k takové dohodě nelze ve smyslu § 4a odst. 4 a § 346e zákoníku práce přihlížet. Poskytování stravného je významným právem zaměstnance, proto vyžaduje zvláštní ochranu. Ustanovení § 346c zákoníku práce proto brání i postupu, kdy by zaměstnanec netrval na tom, že zaměstnavatel splní svou povinnost k již existujícím (dospělým) plněním. Opačný závěr zastávaný žalobcem, který by vedl k popření zvláštní ochrany poskytování stravného zakotvené v zákoníku práce, tak nemůže obstát. Uvedené by platilo i pro jednatele a společnost, pokud by byl jejich vztah smluvně podřízen zákoníku práce a neprojevíli by vůli vyloučit zákonnou ochranu stravného. Námitkou ohledně povinnosti zaměstnavatele hradit stravné se žalovaný zabýval v bodě 59 napadeného rozhodnutí. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že by tato námitka zůstala opomenuta.
37. Skutečnost, že žalobce nedisponoval cestovními příkazy, vyúčtováním pracovních cest, nevyplácel stravné a k zahraničním cestám měl pouze faktury za letenky a pronájem automobilu vystavené společností Tagua Tours, byla podle krajského soudu zcela relevantní pro vznik důvodných pochybností správce daně. Bylo pak na žalobci, aby prokázal jakýmkoli jiným způsobem, že náklady spojené s fakturami společnosti Tagua Tours se opravdu vztahovaly k cestám pracovním a nikoli soukromým. Lze souhlasit se žalobcem, že jeho zaměstnanec ani jednatelka neměly povinnost vypracovávat zápisy z jednání nebo zprávy ze služebních cest. Ale i tímto liknavým přístupem k pořizování záznamů o průběhu zahraničních cest (např. s kým konkrétně, kdy a kde a s jakým výsledkem zaměstnanec a jednatelka žalobce jednali) se žalobce připravil o možnost prokázat správnost svého daňového tvrzení.

38. Žalobce v rámci daňového řízení uvedl, že cílem cest bylo získat přehled o pracovním trhu IT specialistů ve Španělsku, přehled o možnostech umístění Španělů v České republice, zorientování se v problematice podnikání ve Španělsku, případně tam zřídit pobočku nebo kontaktní místo, pokud to bude finančně a časově možné. Žalobce dále sdělil, že s ohledem na nedostatek programátorů a vývojářů na českém pracovním trhu začal hledat cesty, jak tyto specialisty přivést z jiných zemí EU. Bylo nutné zjistit, jak funguje konkurence (personální agentury) ve Španělsku, dále navázat spolupráci s univerzitami (alespoň na úrovni umístění inzerátů, informací a možnostech práce v ČR) a zjistit zájem přímo IT specialistů o práci v ČR a za jakých podmínek by odešli ze Španělska (byl proveden průzkum přímo mezi studenty). Jako důkaz pro tato svá tvrzení žalobce předložil některé fotografie z návštěv univerzit a hledání kontaktů a mapování konkurence v letech 2015 a 2016, které se podařilo dohledat. Krajský soud ve shodě se žalovaným vyhodnotil, že tyto fotografie mají ve vztahu k tvrzením žalovaného velmi nízkou důkazní sílu. Jedná se o fotografie propagačních materiálů žalobce (zaměstnanec žalobce s bannerem nebo s letáčkem, letáček na nástěnce apod.), prostor univerzit a vstupních prostor personálních agentur. Fotografie dokládají přítomnost zaměstnance a jednatelky žalobce v prostorách univerzity a skutečnost, že zaměstnanec žalobce a jeho jednatelka s sebou měli v zahraničí propagační materiály. To však k prokázání účelu zahraničních cest jako pracovních nepostačuje. Skutečnost, že v rámci zahraniční cesty probíhaly žalobcem tvrzené průzkumy nebo jednání, však tyto fotografie samy o sobě nedokládají. Opačný názor by *ad absurdum* vedl k tomu, že pro prokázání pracovní cesty by postačovala pouhá fotografie zaměstnance daňového subjektu s propagačními materiály z tvrzené pracovní cesty. Nadto se žalobcem doložené fotografie vztahují pouze k některým ze služebních cest. Žalobcovo tvrzení, že předložil vizitky konkurence, které by jinak v případě soukromé cesty nesbíral, nelze na základě obsahu spisového materiálu osvědčit. Žalobcem odkazované vizitky se ve správním spise nenacházejí. Nicméně podle krajského soudu ani předložení vizitek nedokládá, že by žalobce uskutečnil tvrzené aktivity, které měly být předmětem pracovních cest. Za důkaz o uskutečnění pracovních cest dále nelze považovat pouhé deklarované rozdělení zahraničních cest na soukromé a pracovní. Jedná se toliko o tvrzení žalobce zachycené v písemné podobě. Vytvoření webu s pracovními pozicemi v oblasti IT či výše obrátů IT divize v letech 2014 až 2016 prokazuje obchodní aktivity žalobce, nicméně neprokazuje charakter zahraničních cest jako pracovních. Ostatně aktivity žalobce v zajišťování zaměstnanců v IT oblasti nebyly předmětem pochybností správce daně.
39. S ohledem na výše uvedené se jeví jako nedůvodná argumentace, že si žalobce neumí představit, jak jinak (kromě předložených fotografií) má uskutečnění pracovních cest prokázat. Primárně je věcí žalobce, jaké důkazy si opatří.
40. Nadto orgány finanční správy na některé z nich výslovně poukázaly (např. již výše zmíněné cestovní příkazy, vyúčtování pracovních cest, zápisy a jiné výstupy z pracovních cest). Krajskému soudu nepřisluší, aby se zabýval jednotlivými hypotetickými variantami, jak jinak mohl svá tvrzení žalobce prokazovat.
41. V obecné rovině je možno přisvědčit stěžovateli, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ [nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30]. Správce daně

tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru pravděpodobnosti nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit bez vážných (rozumných) pochybností (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018 - 37, a ze dne 13. 9. 2023, č. j. 7 Afs 53/2023 67).

42. V posuzované věci však nelze námitce stěžovatele o neúměrném důkazním standardu ani o přepjatém formalismu přisvědčit. Naopak, přístup žalobce k zajišťování důkazů byl v daném případě poměrně laxní. Pokud žalobce nezachovával náležitou míru obezřetnosti a nezajišťoval si důkazy pro svá daňová tvrzení (netrval na vyplňování cestovních příkazů, předkládání vyúčtování, pořizování konkrétních výstupů z pracovních cest, nehradil stravné), jde takový přístup výlučně k jeho tíži. Tvrzení žalobce, že by žalovaný cestovní příkaz neakceptoval jako důkaz, je pak zcela hypotetické.
43. Žalovaný nicméně nepřistoupil k doměření daně z důvodu, že žalobce netrval na vyplňování cestovních příkazů nebo na předkládání vyúčtování pracovní cesty nebo že nehradil stravné (a to jednak u jednatelky, jednak u zaměstnance), nýbrž vycházel z toho, že takovým postupem žalobce podpořil pochybnosti správce daně a současně se připravil o dokumenty, v nichž by byly zaznamenány skutečnosti, které by mohly vést k unesení důkazního břemene žalobce. Bylo pak povinností žalobce břemeno unést. Skutečnost, že se žalobci důkazní břemeno unést nepodařilo, je nosným důvodem napadeného rozhodnutí (ve vztahu k cestovním náhradám). Ke správnosti tohoto závěru se krajský soud vyjádří níže.
44. Dále žalobce namítal, že na danou věc nedopadají závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 2 Afs 77/2013-69. Pokud žalovaný na tento rozsudek odkazuje, není zřejmé, co tím myslí a napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. K tomu krajský soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný citoval výňatek z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu na podporu svých závěrů, že pokud nebyly cesty zaměstnanců skutečně pracovními, je třeba vyplacené náhrady za tyto cesty považovat za příjem (jednatelů, zaměstnanců), ze kterého je třeba srazit a odvést zálohu na daň ve smyslu § 38h zákona o daních z příjmů. Na dané úvaze a odkazu na předmětný rozsudek neshledává Krajský soud nic nepřezkoumatelného.

Nábytek KINTEX

45. V dané věci je předmětem sporu, zda část úhrady realizovaná žalobcem na základě faktury vystavené společností KINTEX, která se vztahovala k dodávce nábytku do bytů manželů H., představuje nepeněžní plnění manželů H., k němuž se váže povinnost žalobce srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (jak vyhodnotil žalobce) nebo zda dodávka vybavení bytů představuje úplatné plnění poskytnuté ze strany žalobce manželům H., k němuž nedopatřením zapomněl žalobce vystavit fakturu, přičemž tuto chybu napravil dodatečně v návaznosti na základě zjištění správce daně v rámci daňové kontroly (jak namítá žalobce). Žalovaný spatřuje v tomto postupu žalobce účelové jednání.
46. V dané věci není sporné, že určitá část plnění uvedeného na faktuře vystavené společností KINTEX se vztahovala k vybavení bytu ve vlastnictví manželů H. Krajský soud zdůrazňuje, že tato část předmětné faktury přesahuje 1 milion Kč.

47. Žalobce tvrdí, že daná část plnění představovala stavebně montážní projekt určený k vyfakturování manželům H. v roce 2016, nedopatřením jim však nebyla „přefakturována“. Žalobce namítá, že danou situaci v roce 2021 napravil (byť až na základě informací z daňové kontroly), fakturu dodatečně vystavil, manželé H. ji uhradili a žalobce své pochybení napravil dodatečnými daňovými přiznáními i v rovině daňové.
48. Krajský soud se zcela shoduje se závěrem žalovaného, že postup žalobce se jeví jako účelový a není tak způsobilý vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že se jednalo o nepeněžitě plnění, ze kterého je třeba odvést zálohu na daň. Fakturu žalobce vystavil ve značném časovém odstupu poté, co realizoval tvrzené úplatné plnění ve prospěch manželů H. (po více než 4 letech od skončení posuzovaného zdaňovacího období). Stalo se tak až v návaznosti na závěry správce daně v rámci daňové kontroly. Do té doby žalobce, jeho jednatelka ani jeho zaměstnanec nepodnikli žádné aktivní kroky, aby situaci napravili, o přefakturaci částky, která nebyla zanedbatelná, se nezajímali. Takový postup nesvědčí o reálném obchodním vztahu. Krajský soud proto neuvěřil tvrzení žalobce, že dílčí část plnění dle faktury vystavené společností KINTEX, která se vztahovala k dodávce nábytku do bytů manželů H., představovala stavebně montážní projekt určený k vyfakturování manželům H. Opačný závěr by z pohledu krajského soudu vedl k podpoře účelového jednání daňových subjektů a „napravování“ pochybení až v návaznosti na zjištění plynoucí z daňové kontroly.
49. Výše uvedené závěry nevyklučují možnost zaměstnavatelů poskytovat svým zaměstnancům úplatná plnění. Nicméně v tomto konkrétním případě bylo tvrzení žalobce o poskytnutí takového plnění žalovaným shledáno důvodně jako účelové (za okolností stručně nastíněných krajským soudem a podrobněji rozvedených žalovaným v napadeném rozhodnutí)
50. Krajský soud ve shodě se žalovaným uvádí, že kroky podniknuté žalobcem v návaznosti na dodatečnou fakturaci se nemohly projevit v rovině daňové, a to ani na základě dodatečných daňových přiznání, které žalobce podal. V případě daně z přidané hodnoty tomu bránilo uplynutí zákonné lhůty pro stanovení daně a v případě daně z příjmů právnických osob se jednalo o nepřijatelné podání, neboť bylo učiněno v době konání daňové kontroly na této dani.
51. Žalobce namítá, že v případě daně z přidané hodnoty deklaroval, že dodatečné daňové přiznání podává z důvodu účinné lítosti, a bylo tedy možné podle § 148 odst. 6 daňového řádu daň stanovit. K tomu krajský soud uvádí, že daň lze stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně, pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a daň uhradí, je-li toho třeba pro zánik trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti. Taková situace však v daném případě nenastala. Pouhé prohlášení daňového subjektu, že podává dodatečné daňové přiznání z důvodu účinné lítosti k prolomení zákonné lhůty pro stanovení daně nepostačuje.
52. Žalobce dále namítá, že v případě daně z příjmů právnických osob mohl správce daně údaje z nepřijatelného dodatečného daňového přiznání využít při stanovení daně podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud k tomu vádí, že žalovaný dodatečnou přefakturaci oprávněně shledal jako účelovou. V takovém případě z logiky věci nemohl využít a nevyužil žalobcem dodatečně vystavenou fakturu při stanovení jeho daňové povinnosti.
53. Dále žalobce rozporuje vymezení plnění, která dle faktury vystavené společností KINTEX náležela žalobci. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný rozdělil plnění na část, která se

vztahovala k žalobci, a na část, která se vztahovala k bytům manželů H., a to podle cenové nabídky společnosti KINTEX č. 02aCN16MA. Položku z nabídky označenou jako „doprava“ (ve výši 35 446 Kč bez DPH) žalovaný rozdělil rovným dílem mezi žalobce a manžele H. S takto vymezeným plněním a rozdělením položky „doprava“ byl žalobce seznámen v rámci odvolacího řízení v písemnosti označené jako seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 19. 9. 2022, č. j. 32623/22. Totožné vymezení plnění a rozdělení položky „doprava“ je pak obsaženo v napadeném rozhodnutí (viz body 48 a 53 napadeného rozhodnutí). Žalobci tedy bylo přezkoumatelným způsobem vysvětleno (a to jak v seznámení, tak v napadeném rozhodnutí), jak žalovaný plnění pro žalobce a plnění vztahující se k bytům manželům H. rozklíčoval a vymezil, i jak naložil s částkou za dopravu uvedenou v nabídce č. 02aCN16MA, ze které žalovaný vycházel.

54. Součástí spisového materiálu je sice písemnost žalobce ze dne 30. 11. 2021 označená jako „Rozložení zboží z FP Kintex a DS a manžele H.“. V této písemnosti žalobce v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za 2015 a 2016 vymezil plnění určené pro žalobce ve výši 487 345 Kč (totožně se položky nachází vymezené v bodě 48 písm. a) napadeného rozhodnutí) a dále vymezil položku za dopravu ve výši 10 000 Kč. Žalovaný nicméně v seznámení a v napadeném rozhodnutí vycházel z částky za položku „doprava“ uvedené v nabídce č. 02aCN16MA (tj. z částky ve výši 35 446 Kč bez DPH), kterou rozdělil poměrně, tj. ve výši 16 943 Kč mezi žalobce a mezi manžely H.
55. V reakci na seznámení žalobce vymezení plnění ani rozdělení položky „doprava“ nerozporoval. Žalobce neuvádí, že by mu nějaké důvody bránily, aby již v daňovém řízení závěry žalovaného napadal a aby prokazoval svá tvrzení ohledně vymezeného plnění a položky za dopravu. Žalovanému proto nelze s úspěchem až v rámci soudního řízení vytýkat nesprávné vymezení plnění, jež náležela žalobci a jež tedy nepředstavovala nepeněžní příjem manželů H. Procesní aktivita v daňovém řízení ohledně prokázání tvrzených daňových skutečností je totiž zejména na žalobci jako na daňovém subjektu.
56. Částka za položku „doprava“ určená žalovaným má oporu ve spisovém materiálu. Žalobce neoznačil jakýkoliv důkaz, který by svědčil o tom, že položka za dopravu představuje v případě plnění pro žalobce částku ve výši 10 000 Kč. Námitku ohledně nesprávného vymezení plnění a nepřezkoumatelnosti vyčíslení položky za dopravu tak krajský soud nemůže vyhodnotit jako důvodnou.
57. Pro úplnost soud připomíná, že soudní řízení není pokračováním řízení daňového a nelze v něm nahrazovat nedostatečnou procesní aktivitu daňového subjektu, ledaže důkazy nemohly být uplatněny dříve. Platí, že při přezkumu daňového rozhodnutí správním soudem je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a jednak zamezující zjevným obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. Na 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.), srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 9 Afs 268/2018-40, a ze dne 22. 05. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91.

Předčasnost rozhodnutí

58. Krajský soud uvádí, že požadavek žalobce, aby správce daně před vydáním rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vyčkal na ukončení daňového řízení ve věci doměření daně z příjmů, nemá oporu v zákoně. Takovou povinnost správce daně nemá. Jde o dvě samostatná daňová řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2015, č. j. 2 Afs 77/2013-69).
59. K namítanému dvojímu zdanění krajský soud uvádí následující. Jak bylo uvedeno výše, dodatečná daňová přiznání, která žalobce podal v návaznosti na dodatečné vystavení faktury (přefakturaci) za vybavení bytů manželů H. se v daňové povinnosti žalobce neodrazila. Ve vztahu k dodatečným daňovým přiznáním podaným žalobcem je tedy námitka dvojího zdanění nedůvodná.
60. Žalobce dále namítá, že u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 a 2016 správce daně dospěl k závěru, že posuzované náklady (a to jak za nábytek dodaný společností KINTEX, tak i cesty do Španělska) nepředstavují daňově účinné náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Totožná plnění jsou tak podle žalobce ve zde projednávaném řízení posouzena jako nepeněžní příjem s tím, že daňový subjekt je nezahrnul mezi příjmy ze závislé činnosti a nesrazil z těchto příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.
61. Argumentace žalobce je poměrně obecná, a proto na ni krajský soud může reagovat rovněž pouze v obecné rovině. Skutečnost, že správce daně posoudí, že daňový subjekt vyplatil svému jednateři či zaměstnanci částky, které nemohly být považovány za náhrady cestovních výdajů podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, nevylučuje, aby takto vyplacené částky byly vyloučeny z daňově účinných nákladů a došlo k doměření daně. Jsou-li daňově uznatelnými náklady spojené s jednotlivými pracovními cestami, pak neprokáže-li daňový subjekt uskutečnění pracovních cest, nelze cestovní náhrady zahrnout mezi výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nebude se přitom jednat o dodání téže skutečnosti dvakrát. Rovněž nepeněžní plnění poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci či jednateři, které je daňový subjekt povinen zahrnout mezi příjmy ze závislé činnosti a srazit z těchto příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, může být daňově neúčinným nákladem pro zaměstnavatele. Opačné závěry neplynou ani za žalobcem odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2015, č. j. 2 Afs 77/2013-69.
62. Nicméně podstatné pro nyní řešený případ je, že ob stojí závěry učiněné žalovaným ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Žalobce neuvedl a nedoložil žádné konkrétní závěry správce daně z jiného daňového řízení, které by závěry žalovaného učiněné v nyní posuzovaném daňovém řízení zpochybňovaly.

Překvalifikace nepeněžního plnění na podíl na zisku

63. Krajský soud se hoduje se žalovaným (viz bod 70 napadeného rozhodnutí), že správci daně žádné zákonné ustanovení neumožňuje, aby příjem jednatele daňového subjektu překvalifikoval na podíl na zisku. Takovou možnost správci daně neposkytuje § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu, ani ji nelze dovozovat z čl 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Podmínky pro vznik a výplaty podílu na zisku jsou upraveny v zákoně o obchodních korporacích.

64. Nedůvodná je i námitka žalobce ohledně nezákonnosti napadeného rozhodnutí z důvodu, že ve výroku rozhodnutí žalobce „zamítá“ odvolání a v odůvodnění „odmítá“ odvolací námitky. Napadeným rozhodnutí žalovaný změnil rozhodnutí správce daně. Ve výroku rozhodnutí žalovaný odvolání žalobce nezamítá, neboť ho shledal částečně důvodným. Současně je zřejmé, že žalovaný neodmítl odvolací námitky v tom smyslu, že by se jimi nezabýval, ale „odmítnuté“ odvolací námitky vyhodnotil jako nedůvodné a své závěry podrobně zdůvodnil.

V. Závěr a náklady řízení

65. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
66. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, však žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je nelze přiznat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. 1. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

