ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juřičkové, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudce Filipa Dienstbiera ve věci žalobkyně: **IQ Group Solutions s.r.o. „v likvidaci“**, sídlem Daliborova 683/42, Ostrava - Mariánské Hory, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Jaroslavem Hostinským, sídlem Vinohradská 2134/126, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2021, č. j. 25142/21/5200-10421-712995, č. j. 25149/21/ 5200-10421-712995 a č. j. 25162/21/5200-10421-712995, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 11. 2023, č. j. 29 Af 56/2021-100,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Předcházející řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) v rámci daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2015, 2016 a 2017 zahájené u žalobkyně dne 29. 5. 2018 zjistil z výpisů z bankovních účtů, jež si

vyžádal, že zaměstnanci žalobkyně obdrželi nad rámec zúčtovaných mezd podle mzdových listů (vedle některých dalších, nezúčtovaných ojedinělých plateb od žalobkyně) také pravidelně vyplácené úhrady ze slovenských bankovních účtů Ing. Kataríny Ležovičové (od 28. 11. 2017 jediné jednatelky a 100% společnice žalobkyně), k nimž měl dispoziční právo též Ing. Martin Ležovič (jediný jednatel a 100% společník žalobkyně v období od 20. 2. 2015 do 28. 11. 2017). Ačkoliv žalobkyně tvrdila, že takto byly zaměstnancům vesměs propláceny cestovní náhrady, vraceny kauce na zapůjčené pracovní pomůcky či půjčky, které zaměstnanci poskytli jednatelům, přičemž jako zdanitelné uznala pouze náhrady za práci o víkendu a ve svátek v řádu pár stovek Kč u některých zaměstnanců, správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o příjmy plynoucí zaměstnancům v souvislosti s výkonem zaměstnání u žalobkyně podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které měla žalobkyně zahrnout v příslušných měsících do jejich zdanitelného příjmu včetně navýšení o povinné pojistné a srazit z nich v souladu s § 38h zákona o daních z příjmů zálohu na daň ze závislé činnosti bez ohledu na to, že byly vypláceny jiným plátcem. Tvrzení, že se jednalo o příjmy, jež nejsou podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů předmětem daně, resp. o osvobozené příjmy, měl správce daně ve většině případů za neprokázané. V návaznosti na podrobné vysvětlení ve zprávě o daňové kontrole proto správce daně třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 8. 2020 (dále jen „dodatečné platební výměry“) předepsal žalobkyni k přímé úhradě za zdaňovací období roku 2015 daň ve výši 16 755 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 3 351 Kč (č. j. 3859101/20/3001-52523-705727), za zdaňovací období roku 2016 daň ve výši 41 535 Kč a penále 8 307 Kč (č. j. 3859491/20/3001-52523-705727) a za zdaňovací období roku 2017 daň ve výši 159 300 Kč a penále 31 860 Kč (č. j. 3859347/20/3001-52523-705727).

[2] Žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům třemi samostatnými rozhodnutími ze dne 28. 6. 2021 (dále jen „napadená rozhodnutí“) ve všech případech zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Konkrétně rozhodnutím č. j. 25142/21/5200-10421-712995 zamítl odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2015, rozhodnutím č. j. 25149/21/5200-10421-712995 zamítl odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2016 a rozhodnutím č. j. 25162/21/5200-10421-712995 zamítl odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 2017. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a v podrobnostech odkázal na odpovídající části zprávy o daňové kontrole. 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 či příjmy nepodléhající dani.

[3] Pokud někteří svědkové potvrzovali vyplácení cestovních náhrad či vracení kaucí, jejich výpovědi byly podle žalovaného obecné a neplynulo z nich, zda a jaké částky poukázané na jejich účty představují např. právě cestovní náhrady, které podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů nejsou předmětem daně. Žalobkyní dodatečně předkládané rozpisy a knihy jízd se neshodují a někdy si i odporují, když je např. vykazována jízda zaměstnance, který ve vykazovaném období nebyl zaměstnancem žalobkyně nebo který měl v ten den volno. I když účtování o cestovních náhradách není podmínkou aplikace § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, absence účetních záznamů vedla k tomu, že se žalobkyně dostala do důkazní nouze a nemohla např. prokázat

ani to, zda údajně vyplácené cestovní náhrady nepřesahují maximální výši stanovenou pro zaměstnavatele uvedené v § 109 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve zněních rozhodných pro konkrétní posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákoník práce“).

[4] Totéž podle žalovaného platí pro kauce za svěřené pracovní pomůcky či zápůjčky, kde v neuznaných případech chybí jakákoliv listina podepsaná příslušnými zaměstnanci a svědecké výpovědi také zůstávají jen v obecné rovině. Z plateb poskytovaných zaměstnancům zpravidla ve stejný den jako zúčtovaná mzda, jejichž výše nesouhlasila s výší údajně poskytnutých zápůjček, nebylo možné podle žalovaného ani v kontextu svědeckých výpovědí dovodit, že se v určité konkrétní části jednalo o vratku zápůjčky. Naopak bylo zjištěno, že žalobkyně poukazovala na účet jednatelky pravidelně platby a ta z něj vyplácela zaměstnance žalobkyně, přičemž souhrn těchto částek v zásadě odpovídal sumě, kterou žalobkyně zasílala na účet jednatelky. Podle žalovaného se tak jednalo o plnění za žalobkyni jejím zaměstnancům v souvislosti s vykonávanou závislou činností činěné velmi nestandardní, skrytou formou. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalobkyně účtovala o poskytnutých zápůjčkách ze strany jednatelů a o jejich postupném vracení, zejména když sama žalobkyně v odpovědích na výzvy správce daně uváděla, že částky vyplácené zaměstnancům ze soukromého účtu jednatelky byly tvořeny tuzemskými dietami, zahraničním stravným, kapesným, příplatky za víkendy apod. Není ani podstatné, kdo je vlastníkem finančních prostředků vložených na bankovní účet, nýbrž kontext a povaha prováděných transakcí.

[5] Žalobkyně se proti napadeným rozhodnutím bránila společnou žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 7. 11. 2023, č. j. 29 Af 56/2021-100 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[6] Krajský soud nepovažoval oproti žalobkyni napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné, jestliže žalovaný odmítl uznat výdaje z účtu jednatelky za cestovní náhrady, ale zároveň za plátce daně považoval žalobkyni. Žalovaný totiž řádně zdůvodnil přímou souvislost těchto plateb se zaměstnáním zaměstnanců u žalobkyně, když např. poukázal na to, že jim předcházely převody z účtu žalobkyně ve prospěch účtu jednatelky, přičemž v poznámce bylo u těchto transakcí uvedeno např. „*Hotovostní výdaje na mzdy IQ Group za 06/2016*“ nebo „*IQ Group Solutions pokladna CZK*“ a podobně. Ostatně žalobkyně v daňovém řízení ani nepopírala souvislost těchto plateb s výkonem závislé činnosti jejích zaměstnanců a netvrdila, že by plátcem daně měla být její jednatelka. Pouze prosazovala, že se jedná o příjmy dani nepodléhající nebo od daně osvobozené. Na souvislost plateb se žalobkyní nemá vliv ani otázka vlastnictví peněžních prostředků na bankovním účtu nebo okamžik splnění závazku úhradou na bankovní účet, podstatné je zkoumat titul výplaty finančních prostředků zaměstnancům. Jejich vazbu na platební povinnosti žalobkyně ke svým zaměstnancům finanční orgány dostatečně prokázaly. I když krajský soud nevylučuje, že některé z plateb žalobkyně na účet její jednatelky mohly představovat vrácení zápůjček, čemuž by odpovídaly i poznámky u některých z nich „*Vrácení půjčky Ležovičová*“ nebo „*Vrácení Ležovičová*“, nelze jen proto vyloučit, že zbytek plateb tvořily výdaje přímo související s výkonem závislé činnosti zaměstnanců žalobkyně. Vnitřně rozporná je tak podle krajského soudu naopak argumentace žalobkyně, která se jej na jednu stranu snaží přesvědčit, že částky vyplacené zaměstnancům souvisí s výkonem jejich závislé činnosti, ale

nepodléhají dani, a na druhé straně o tom, že se jedná o zcela nesouvisející částky vyplacené bez jakéhokoliv právního titulu jednatelkou coby soukromou osobou.

[7] V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud souhlasí se žalobkyní, že pro posouzení věci není rozhodující porušení předpisů o účetnictví. Připomíná však, že k neuznání sporných nákladů nevedlo pouze toto pochybení, jelikož správce daně vyzýval žalobkyni k prokázání povahy a účelu nezúčtovaných plateb ať již z účtu žalobkyně, nebo její jednatelky. Důkazní břemeno k deklarovaným výdajům (nákladům) tíží daňový subjekt a rozhodné je, zda žalobkyně náklady a jejich účel jednoznačně a transparentně doložila alespoň jiným způsobem než účetnictvím. Správce daně dále 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, a k dodatečnému stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti přistoupil proto, že žalobkyně dostatečně neodstranila jeho pochybnosti plynoucí z chybějících účetních dokladů. Podklady předložené v reakci na výzvu k prokázání skutečností ani podle krajského soudu nestačily k tomu, aby žalobkyně unesla své důkazní břemeno.

[8] Pokud jde o cestovní náhrady, žalobkyně nezpochybňuje, že nevedla doklady (cestovní příkazy, následné vyúčtování), které by svědčily o jednotlivých pracovních cestách zaměstnanců. Předložené docházkové listy a tabulky zachycující jednotlivé služební cesty a rozpisy obsahu jednotlivých měsíčních plateb zaměstnancům ani v souhrnu s obecnými svědeckými výpověďmi zaměstnanců podle krajského soudu nepostačují k unesení důkazního břemene, jelikož není prokázáno, že výše vyplacených cestovních náhrad skutečně odpovídala výši náhrad, na jakou měli zaměstnanci nárok s ohledem na počet a délku uskutečněných služebních cest. Navíc ve zprávě o daňové kontrole správce daně správně upozornil na to, že mezi doloženými tabulkami panují rozpory, jelikož počet odpracovaných hodin v docházkovém listu neodpovídá počtu hodin, které měl zaměstnanec v daném měsíci v jednotlivých dnech strávit na služební cestě, neodpovídají časy začátku a konce práce uvedené v docházkovém listu ve srovnání s údaji v přehledu diet, nejsou zřejmá místa jednotlivých služebních cest ani účel cesty a rozpory se týkají také hodin vykázaných ve mzdových listech.

[9] I když žalobkyně vysvětluje, že mzdová účetní mzdy vyplácela podle rozsahu jednotlivých úvazků dle pracovní smlouvy (docházkovými listy nedisponovala) a že rozdíl v docházce a evidenci služebních cest je dán tím, že se podle vnitřní směrnice o cestovních náhradách do odpracované doby nezapočítává doba, kterou zaměstnanec strávil na cestě na místo pracovní cesty, nic to podle krajského soudu nemění na tom, že doložené podklady nejsou dostatečně transparentní a věrohodné a že z nich neplyne, 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. Z ničeho ani neplyne, zda cestovní náhrady nemohly být zahrnuty již ve mzdách vyplacených zaměstnancům z účtu žalobkyně. Podle ustálené judikatury lze nedostatky účetnictví eliminovat jednoznačným a transparentním prokázáním vynaložení výdajů pomocí dokladů, které ve svém souhrnu a v kontextu dalších zjištění vytvoří přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. To však žalobkyně neučinila, jelikož namísto toho předložila pouze vzájemně si odporující tabulky, které bez jakýchkoliv dokladů zachycujících podrobnosti pracovních cest nemají dostatečnou vypovídací hodnotu. Omluvitelným důvodem nevedení účetnictví není ani tvrzení žalobkyně, že nechtěla své účetnictví *„zatěžovat dalšími náklady, hlavně při rozjezdu*

pokračování

ekonomické činnosti“. Správce daně přitom správně vyhodnotil i svědecké výpovědi, jelikož svědci potvrdili jenom to, že je žalobkyně na služební cesty vysílala, aniž by museli vyplňovat cestovní příkazy. Je sice pochopitelné, že s ohledem na časový odstup od relevantního období si nemohli pamatovat podrobnosti jednotlivých cest (na relevanci jejich výpovědi by nic nezměnilo, ani pokud by jim správce daně předložil k autentizaci vyúčtování diet), nicméně důsledkem je, že svědecké výpovědi také nebyly způsobilým důkazním prostředkem k prokázání toho, že částky vyplacené zaměstnancům byly právě cestovními náhradami.

[10] Krajský soud souhlasil s tím, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ani v případě kaucí na zapůjčené pracovní pomůcky, jelikož k nim předložila jen dokumenty podepsané pouze panem Ležovičem (nikoliv zaměstnanci), které jsou navíc podle svého obsahu dvoustrannou dohodou o budoucím poskytnutí kauce. Nepotvrzují tak, že by zaměstnanci požadovanou kauci skutečně složili, natožpak kdy a v jaké výši; neuvádí ani, jakým způsobem a kdy měla žalobkyně kauce vracet. Vzhledem k tomu, že měly být skládány v hotovosti a žalobkyně ani nedoložila, že by je následně vložila na svůj účet, neexistuje o jejich složení žádný důkaz, popř. nelze ani vyloučit, že mohly být vráceny v hotovosti. Absenci dokladů nenahrazuje ani skutečnost, že se někteří svědci o kauci obecně zmínili. Popisovaná kauce přitom zjevně souvisí s výkonem závislé práce pro žalobkyni, takže nelze tvrdit, že by pan Ležovič (který podle smluv měl jednat jako zástupce žalobkyně) vystupoval jako soukromá osoba. Z tabulek předložených žalobkyní nelze vyčíst, podle jakého klíče měla žalobkyně kauce vracet. Zatímco F. K. měl dostat kauci zpět ve dvou splátkách po sedmi měsících, M. M. hned následující měsíc. P. M. měla být kauce složená v lednu 2017 vrácena ve čtyřech splátkách v měsících únor, březen, duben a červen 2017.

[11] V případě nezúčtované úhrady 11 519,20 Kč z účtu žalobkyně S. T. krajský soud souhlasil se žalovaným, že nebylo jeho povinností ověřovat povahu platby v účetnictví žalobkyně. Žalobkyně, kterou tížilo důkazní břemeno, v daňovém řízení ničím nedoložila, že tuto částku předtím tento zaměstnanec vynaložil za žalobkyni. Fakturou za nákup mikrofonní sady předloženou teprve k duplice žalobkyně krajský soud dokazování neprováděl, jelikož v řízení před soudem již nelze dohánět procesní pasivitu v daňovém řízení.

[12] Ohledně zápůjček se krajský soud také ztotožnil s hodnocením důkazů ze strany žalovaného, resp. správce daně. V případě paní R. správce daně uznal zápůjčku ve výši 50 000 Kč, kterou jí žalobkyně poskytla na zakoupení automobilu, neboť její existenci si ověřil, zatímco k jiným zápůjčkám nebyla doložena žádná smlouva a ani ve svědecké výpovědi nebyly blíže specifikovány. Neexistuje žádný doklad o jejich poskytnutí ani o údajném splácení v hotovosti, výpis z účtu zaměstnankyně neukazuje, že by pravidelně vybírala částky na splácení zápůjčky v hotovosti. Argumentem, že zaměstnankyně mohla mít i jiné půjčky a výdaje, kvůli nimž nevyužívala bankovních služeb, se správce daně nemusel zabývat, protože bylo na žalobkyni, aby věrohodně a dostatečně průkazně doložila, že části výdajů z účtu její jednatelky představovaly poskytnutí zápůjčky.

[13] Ve vztahu k panu N. žalobkyně žádnou smlouvu o zápůjčce nepředložila a jeho výpověď obecně zmiňující, že částky hrazené z bankovního účtu jednatelky měly představovat mimo jiné peníze půjčené od pana Ležoviče, nijak nespecifikuje, za jakých podmínek a v jaké přibližné výši mu měla být zápůjčka poskytnuta. Pokud správce daně

poukázal na to, že v předložených tabulkách se uvádí poskytnutí zápůjčky jednou ve výši 9 017 Kč a podruhé 9 117 Kč, což žalobkyně vysvětluje užitím rozdílného kurzu při konverzi částky z eur na české koruny, krajský soud uznává, že se jedná jen o marginálii, ale závěr správce daně o neuznání výdajů, které měly tvořit půjčku, na tom nestál. Podstatné je opět to, že chybí jakýkoliv průkazný doklad potvrzující poskytnutí půjčky. Žalobkyně navíc nijak nevysvětluje zjištění správce daně (obdobně jako u paní R.), že součty částek obdržených panem N. z účtu žalobkyně a z účtu její jednatelky za jednotlivé měsíce, ve kterých měla být zahrnuta i zápůjčka, shodou okolností tvoří částky v celých tisícikorunách (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).

[14] O splácení zápůjček se nijak nezmínily svědecké výpovědi pana K. a M.. Svědek K. například uvedl, že jeho odměna činila 20 000 Kč až 25 000 Kč a že neřešil, proč ji dostává ze dvou bankovních účtů v různých částkách, přičemž v jeho případě byla předložena smlouva o zápůjčce podepsaná jen panem Ležovičem. V případě pana M. byla sice předložena smlouva podepsaná oběma stranami, ale i u něj chybí jakýkoliv důkaz potvrzující převzetí zápůjčky panem Ležovičem.

[15] Krajský soud uzavřel, že vyplácení mezd zaměstnancům žalobkyně zčásti z jejího účtu (většinou jen v rozsahu minimální mzdy) a zčásti z účtu jednatelky (zbytek mzdy úmyslně neevidovaný v účetnictví) bylo od počátku velmi nestandardní a nebylo za celou dobu daňového řízení vysvětleno. Tyto částky přitom v součtu často tvořily sumu zaokrouhlenou na celé stovky nebo tisíce Kč. I když se žalobkyně snažila daňové orgány přesvědčit o tom, že výdaje vyplácené z účtu její jednatelky nepodléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti předkládáním tabulek rozepisujících jednotlivé platby na cestovní náhrady, kauce a poskytnutí či vrácení zápůjček, údaje v těchto tabulkách ne vždy odpovídaly dalším podkladům obsaženým ve spisu a svědeckým výpovědím. Třebaže krajský soud nemůže vyloučit, že částky vyplacené zaměstnancům z účtu jednatelky skutečně zahrnovaly výdaje, které měly být od daně osvobozené či neměly dani vůbec podléhat, souhlasí se žalovaným, že žalobkyně nepředložila takové důkazy, které by jednoznačně osvědčovaly, že vyplacené částky skutečně odpovídají tvrzeným výdajům a jejich účelu. Neunesla tudíž v daňovém řízení své důkazní břemeno.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[16] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) brojí proti napadenému rozsudku krajského soudu kasační stížností. Stěžovatelka v první řadě nesouhlasí s tím, že by pro účely určení plátce daně mělo být rozhodující, u koho je závislá práce vykonávána. Podle stěžovatelky odkazující na text § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů hovořící o *plátci, u kterého poplatník* [závislou] *činnost nevykonává*, je naopak rozhodující to, z čích prostředků a od koho příjmy ze závislé činnosti plynuly, přičemž s touto otázkou se podle ní krajský soud přezkoumatelně nevypořádal. I kdyby se tedy v případě zaměstnanců stěžovatelky jednalo o neosvobozený příjem podléhající dani z příjmů, plátcem daně by byla

její jednatelka, a nikoliv ona. Není přitom podstatné, zda tuto otázku stěžovatelka namítala v daňovém řízení, postačí, že na nesprávnou volbu plátce poukázala v bodě V žaloby.

[17] Stěžovatelka odmítá, že by její argumentace byla vnitřně rozporná. V průběhu daňového řízení vysvětlila, že neměla dostatek vlastních finančních prostředků a situaci musela řešit zápůjčkami od společníků. Tento dluh by přitom narůstal, kdyby musela zaměstnancům sporné částky vyplácet přímo. Proto bylo s ohledem na rodinnou povahu firmy rozhodnuto, že společníci žalobkyni vypomůžou tím, že z vrácených zápůjček poskytnou sporné platby oni. Nejednalo se tak o žádná plnění bez právního důvodu, ale o jasnou dohodu mezi žalobkyní, jejími společníky a zaměstnanci, že tyto náklady ponesou společníci.

[18] Krajský soud přitom postřehl, že některé z plateb žalobkyně na účet jednatelky jsou označeny poznámkou indikující vrácení půjčky jednatelce, ale namísto toho zdůrazňuje, že jiné platby byly označeny jako položky související se žalobkyní a dovozuje z toho, že mohly souviset s výkonem závislé činnosti zaměstnanci žalobkyně. Nebere přitom ovšem v úvahu, že souvislost plateb s prací pro žalobkyni nikdo nezpochybňuje. Krajský soud se v dané souvislosti ani nijak nevěnuje tomu, že o zápůjčkách společníků a o jejich vrácení stěžovatelka řádně účtovala, a namísto toho navazující platby překvalifikovává na úhrady zaměstnancům jménem stěžovatelky, aniž by zohlednil, že již nešlo o finanční prostředky stěžovatelky.

[19] S ohledem na dohodu část příjmů ze závislé činnosti vyplatila a zdanila žalobkyně a další část dluhu vůči zaměstnancům byla postoupena na jednatelku, čímž došlo k aktivaci § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Zákon o daních z příjmů zde výslovně počítá s tím, že příjmy ze závislé činnosti může vyplácet i osoba, u které není závislá činnost vykonávána, a v § 6 odst. 2 pak zavádí legislativní zkratku, v níž za zaměstnavatele (čistě pro účely zákona o daních z příjmů) označuje plátce příjmu. Jinými slovy, žádný zákon nezakazuje, aby práci vykonávanou pro stěžovatelku hradil někdo jiný, přičemž ten, kdo hradí, je ve smyslu § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů plátcem daně ze závislé činnosti. Na to však podle stěžovatelky krajský soud ve své argumentaci nijak nereaguje.

[20] Skutečnost, že jednatelka žádnou daň neodváděla, s tím přitom není v rozporu, neboť šlo o příjmy dílem od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozené (cestovní náhrady) a dílem dani nepodléhající (vratky kaucí a zápůjček). Nešlo tedy o žádné vyhýbání se daňové povinnosti ze strany žalobkyně, ostatně u jednatelky jakožto fyzické osoby měl správce daně vyšší pravděpodobnost výběru daně než u zadlužené společnosti s ručením omezeným – žalobkyně. Dané řešení bylo výhodnější pro stát i proto, že žalobkyně o sporných nárocích zaměstnanců neúčtovala a neuplatňovala je jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nešlo ani o nepřípustné přenesení daňové povinnosti, nýbrž o řešení nároku zaměstnanců na příjem ze závislé činnosti v dobré víře, že jde o nároky dani nepodléhající či od daně osvobozené.

[21] I pro případ, že by Nejvyšší správní soud rozhodl, že plátcem daně byla ona, stěžovatelka trvá na tom, že sporné příjmy zaměstnanců neměly být zdaňovány. V této souvislosti nejprve poukazuje na to, že se krajský soud v otázce důkazního břemene opřel o judikaturu, která se týká uznávání daňových výdajů, ačkoliv stěžovatelka opakovaně namítala, že sporné výdaje nejen, že nevedla ve svém účetnictví, ale ani si je nenárokovala

jako daňový výdaj (náklad) podle § 24 zákona o daních z příjmů (to jen podporuje její tvrzení, že v dané souvislosti nebyla plátcem daně). Předmětem řízení zde nebyl doměrek na dani z příjmů právnických osob, nýbrž aplikace § 6 zákona o daních z příjmů. To má podle stěžovatelky za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[22] Krajský soud podle stěžovatelky vychází též z nepřesného závěru, že v případě cestovních náhrad nevedla doklady, které by svědčily o jednotlivých pracovních cestách zaměstnanců. Pomíjí, že žádný právní předpis nenařizuje použití nějakých konkrétních formulářů cestovních příkazů. Krajský soud také nerozlišuje mezi účetnictvím, účetními záznamy, účetními doklady a účetními knihami. Skutečnost, že o cestovních náhradách neúčtovala, nemá na unesení důkazního břemene žádný vliv, jelikož mechanický účetní zápis provedený jednou větou a částkou nic neprokazuje, a nadto jeho absence nemůže zaměstnavatele zprostit pracovněprávního závazku z cestovného vůči zaměstnanci. Pro stěžovatelku je též nesrozumitelný závěr krajského soudu, že není vyloučeno, že cestovní náhrady nebyly obsaženy již v platbách od ní, který pomíjí, že tyto platby stěžovatelka evidovala jako mzdy, nebyly označeny jako cestovné a nebyly od daně osvobozeny. Podstatné podle stěžovatelky je, že předložila docházkové listy, tabulky s rozpisem jednotlivých služebních cest a s rozpisem, z čeho se skládaly sporné platby. Krajský soud podle stěžovatelky tyto dokumenty nehodnotí v dostatečném kontextu se svědeckými výpověďmi jednotlivých zaměstnanců, kteří potvrdili, že je vysílala na pracovní cesty. Zároveň stěžovatelka nemůže souhlasit s konstatováním krajského soudu, že by na relevanci svědecké výpovědi nic nezměnilo ani předložení dokumentů týkajících se pracovních cest. V situaci, kdy je na stěžovatelku kladeno značné důkazní břemeno k okolnostem nastalým před několika lety, krajský soud tímto závěrem staví stěžovatelku do neřešitelné situace. Pokud by si s takovým odstupem svědek vybavil veškeré podrobnosti, byl by pravděpodobně obviněn z toho, že se naučil výpověď nazpaměť. Pokud ale pracovní cesty potvrdí jen obecně, krajský soud svým závěrem znemožňuje, aby mohl svá tvrzení blíže specifikovat dle předložené dokumentace. Jelikož svědci (byť v jisté míře obecnosti) vypovídali v souladu s jejím tvrzením, stěžovatelka má za to, že jim správce daně měl po potvrzení pracovních cest ve sledovaných obdobích předložit doklady o jednotlivých pracovních cestách, aby je v jednotlivých případech buď potvrdili, nebo vyvrátili, a nikoliv jejich výpověď odmítnout jako nic neprokazující jen proto, že si s časovým odstupem nevzpomněli na detaily jednotlivých pracovních cest. Přehnané požadavky na detailnost svědeckých výpovědí jsou podle stěžovatelky navíc v rozporu se závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, když v souvislosti s prokazováním výdajů konstatoval, že si svědek nemusí pamatovat, kolik přesně vyplatil peněz příjemci, ale že postačí, pokud potvrdí, že vyplatil hotovost ve výši určené tím kterým výdajovým dokladem.

[23] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry krajského soudu ohledně vratných kaucí za zapůjčené firemní pomůcky. I zde svědci obecně potvrdili vracení kaucí a správce daně jim měl v rámci výslechu předložit listinné doklady, aby se k nim mohli konkrétněji vyjádřit. Konstatoval-li krajský soud, že je možné, že kauce byly zaměstnancům vraceny v hotovosti, nepřípustně po stěžovatelce žádal důkaz o něčem, co netvrdila.

[24] Není možné ani tvrdit, že faktura týkající se refundace nákladů vynaložených zaměstnancem S. T. za stěžovatelku ve výši 11 519,20 Kč předložená spolu s duplikou žalobkyně byla nepřípustným důkazem. Stěžovatelka tuto fakturu bohužel neměla dříve od

pokračování

pana T. k dispozici. Soudní řád správní nevylučuje dokazování před správním soudem a zde šlo jen o doplnění tvrzení stěžovatelky uplatněných již v daňovém řízení.

[25] Pokud jde o problematiku zápůjček, stěžovatelka krajskému soudu nejprve vytýká, že se v napadeném rozhodnutí zabýval jen zápůjčkami v letech 2016 a 2017, zatímco zápůjčky z roku 2015 (konkrétně jde o částku ve výši 16 755 Kč doměřenou ve vztahu k zaměstnanci S. T.) zcela pominul. Stěžovatelka v této souvislosti v bodě VII.2 žaloby namítala, že v souvislosti s platbami z účtu jednatelky jednak správci daně předložila účetní záznamy dokládající, že jí byly poskytovány zápůjčky od společníků a ona je postupně vracela, k čemuž se ale žalovaný nijak nevyjádřil, a jednak že v souladu s § 1957 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“) je dluh vrácen okamžikem připsání částky na bankovní účet, takže od tohoto okamžiku už s peněžními částkami může disponovat pouze majitel účtu, nehledě na to, že podle konstantní judikatury Nejvyššího soudu je vlastníkem peněžních prostředků na bankovním účtu banka, a nikoliv majitel účtu (ten má pouze pohledávku vůči bance). Za daných okolností stěžovatelka nadále trvá na tom, že je zcestný (a v rozporu se skutkovým stavem) názor daňových orgánů i krajského soudu, že finanční prostředky vyplácené z účtu jednatelky byly v podstatě finančními prostředky stěžovatelky.

[26] V případě zápůjček poskytovaných v letech 2016 a 2017 paní R. stěžovatelka nesouhlasí s tím, že krajský soud dal přednost před svědeckou výpovědí faktu, že nebyla předložena smlouva o zápůjčce, ačkoliv taková smlouva nemusí být povinně písemná. Stěžovatelka ani nesouhlasí s výtkou, že bylo na ní, aby věrohodně doložila, že část výdajů z účtu jednatelky skutečně představuje zápůjčku. Sám správce daně označil za důležité, že paní R. ze svého účtu pravidelně nevybírala částky, které by bylo možné spojovat s vracením zápůjčky. V takovém případě se ale musel zabývat protiargumentací stěžovatelky, že paní R. mohla mít i jiné příjmy v hotovosti nebo zápůjčky od jiných osob. I v případě svědecké výpovědi paní R. správce daně snížil její kvalitu a průkaznost tím, že jí po obecném potvrzení zápůjček a jejich splácení nepředložil listiny osvědčující jednotlivé platby, aby se k nim mohla konkrétněji vyjádřit, a krajský soud to bohužel akceptoval.

[27] Obdobně je tomu v případě zápůjček v letech 2016 a 2017 od pana N., který je také obecně potvrdil, ale nedostal prostor se k nim konkrétně vyjádřit na podkladě předložených listin. Stěžovatelka přitom nepovažuje za jakkoliv podezřelou skutečnost, že součet mezd a zápůjčky činil v jednotlivých měsících zaokrouhlené částky v celých tisících Kč. Pracovníci si prostě v jednotlivých měsících vydělali určitou částku prací, což na jejich osobní potřeby nestačilo, ale měli konkrétní představu, kolik finančních prostředků celkem potřebují a ve výši rozdílu této potřeby a peněz vydělaných prací jim byla poskytnuta zápůjčka. Zmíněný součet tak vyšel „zaokrouhleně“ na celé tisíce, což není nic divného. V případě pana M. a roku 2017 dokonce stěžovatelka předložila i oboustranně podepsanou písemnou smlouvu o zápůjčce, ale přesto nebyla zápůjčka uznána, ačkoliv v takové situaci u zápůjček od zaměstnanců J. T., S. T. a P. M. správce daně uznal, že se nejedná o příjem ze závislé činnosti. Toto rozdílné posouzení stěžovatelka považuje za nestandardní (rozdílné hodnocení obdobně prokazovaných situací vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nezákonné např. v rozsudku ze dne 30. 9. 2021, č. j. 2 Afs 153/2020-48), ale krajský soud se k tomu nevyjadřuje. Napadený rozsudek je tak podle stěžovatelky nepřezkoumatelný.

[28] Stěžovatelka dále považuje za vnitřně rozporný náhled daňových orgánů, který přejímá i krajský soud, jež jí doměřují daň ze závislé činnosti a nevěří deklarovaným účelům plateb s poukazem na to, že o sporných položkách neúčtovala, ale na druhé straně věří shodným „neprokázaným" tvrzením a opírají o ně závěr, že ačkoliv nešlo o platby z účtu stěžovatelky, jde o platby v souvislosti se závislou činností zaměstnanců. Podle stěžovatelky takto nelze při komplexním hodnocení odtrhávat posouzení druhu příjmu ke zdanění a zdroje, od nějž příjem pochází. Při odmítnutí tvrzení stěžovatelky jí není jasné, na základě čeho mají daňové orgány za prokázané, že se vůbec jednalo o peníze za práci zaměstnanců pro žalobkyni. V této souvislosti také stěžovatelka poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2023, č. j. 2 Afs 94/2022-48, který v případě neuznané vratky zápůjčky jednateli upozornil na to, že neprokázání zápůjčky ještě neznamená, že musí jít automaticky o příjem ze závislé činnosti. Obdobný závěr je podle stěžovatelky namístě i u běžných zaměstnanců a dopadá nejen na zápůjčky, ale i na kauce.

[29] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se přitom k jednotlivým okruhům kasačních námitek obdobně, jako bylo argumentováno v napadených rozhodnutích. Mimo jiné konstatoval, že třebaže stěžovatelka měla vyplácet cestovní náhrady z účtu jednatelky, a proto si je neuplatnila jako výdaje (náklady), měla o nich účtovat, neboť předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nejsou cestovní náhrady jen do výše stanovené zákoníkem práce. Neprokázala-li tedy řádně prvotními doklady (docházkové listy, kniha jízd, mzdové listy, vyúčtování cestovních náhrad), zda jednotliví zaměstnanci na uvedené cestovní náhrady měli nárok, jak a kdy k jejich vzniku došlo a že byly vyčísleny ve správné výši v souladu se zákoníkem práce, musí to jít k její tíži a je třeba na tyto příjmy hledět jako na příjmy ze závislé činnosti jejích zaměstnanců, ze kterých byla povinna srazit zálohu na daň z příjmů. Pokud se stěžovatelka dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 94/2022-48, žalovaný uvádí, že správní úvahu o vzájemném vztahu plátce a poplatníka a charakteru příjmu daňové orgány učinily, zatímco stěžovatelka u příjmů vyplácených jejím zaměstnancům v jednoznačné souvislosti s výkonem jejich závislé činnosti transparentně nedoložila, že by se jednalo o příjmy nepodléhající zdanění.

[30] Žalovaný má pochybnosti také o věrohodnosti tvrzení svědků, že složili k rukám stěžovatelky kauce, jelikož taková tvrzení nejsou doložena prvotními doklady a neodpovídají transakcím na bankovních účtech a v pokladně stěžovatelky. Protože bylo prokázáno, že tyto transakce z účtu jednatelky ve prospěch zaměstnanců stěžovatelky měly zdroj ve stěžovatelčiných prostředcích, daňové orgány tyto částky posoudily jako mzdu.

[31] Pokud jde o částku 11 519,20 Kč vyplacenou S. T. a nové tvrzení, že ji stěžovatelka neměla v době daňového řízení k dispozici, žalovaný zdůrazňuje, že stěžovatelka měla v daňovém řízení možnost a dostatečný časový prostor v reakci na výzvu prokázat povahu zaslané částky účetnictvím a prvotními doklady. Stěžovatelka ovšem ani nespecifikovala, o jaký zakoupený materiál mělo jít (teprve v soudním řízení hovoří o mikrofonní sadě), ani nenavrhla fakturu jako důkaz. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ale těžiště dokazování tkví v daňovém řízení a důkazní břemeno nelze dohánět až v soudním řízení.

pokračování

[32] Ke splátkám zápůjček z účtu jednatelky v roce 2015 žalovaný upozorňuje na to, že v daném roce z účtu jednatelky nebyly S. T. žádné finanční prostředky zasílány. Doměřená daň se týkala výhradně plateb zasílaných z účtu samotné stěžovatelky nad rámec zúčtovaných mezd, což též bylo zřetelně ve zprávě o daňové kontrole specifikováno a v reakci na odvolací námitky na to žalovaný upozornil i v odůvodnění příslušného napadeného rozhodnutí. Platby z účtu jednatelky byly předmětem šetření teprve až ve zdaňovacích obdobích 2016 a 2017. Není tedy namístě hovořit o nepřezkoumatelnosti. O podstatě závěrů krajského soudu není pochyb, přičemž nebylo jeho povinností v napadeném rozsudku reagovat na každý jednotlivý argument.

[33] Brojí-li stěžovatelka proti tomu, že správce daně svědkům nepředložil konkrétní rozpisy plateb, žalovaný namítá, že příslušný dotaz mohla učinit sama stěžovatelka, která se výslechů zúčastnila a již v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Při výslechu svědka N. správce daně svědkovi rozpis plateb z účtu jednatelky ani nemohl předložit, neboť jej od stěžovatelky vůbec neobdržel. Svědci se vyjádřili jen obecně a nikým nepodepsané rozpisy označené jako „zpřehlednění poskytovaných půjček“ jsou chaotické, postrádají logiku a stav poskytnutých půjček z nich lze zjistit jen velmi obtížně. Žalovaný též připomíná, že částky byly vypláceny ve stejných termínech jako částky zúčtované na mzdových listech a podle svého označení souvisely se stěžovatelkou. Pokud jde o vrácení zápůjček panu K. a M., tito svědci o poskytnutí zápůjčky panu Ležovičovi vůbec nehovořili. V tom se situace lišila od J. T., S. T. a P. M., kteří uzavření zápůjček potvrdili.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud po ověření včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[35] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah reakce na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72).

[36] Těmto procesním požadavkům napadený rozsudek odpovídá. Stěžovatelka ve své kasační stížnosti podrobně reaguje na konkrétní důvody, jimiž krajský soud vypořádal její žalobní námitky, nelze tedy úspěšně hovořit o tom, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. I když v dílčích podrobnostech nemusela být odpověď poskytnuta výslovně (například tam, kde odpověď plyne již z napadených rozhodnutí a stěžovatelka jen pasivně opakuje odvolací argumentaci, aniž by reagovala na poskytnuté vysvětlení, nebo kde se argument stěžovatelky zcela míjí se zjištěným skutkovým stavem), Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že podstatu

obsáhlé žalobní argumentace krajský soud vypořádal do té míry, že stěžovatelce muselo být zřejmé, jaký je jeho názor ve všech klíčových rozhodných otázkách.

III. 1 Plátce daně

[37] Podstatou první části kasační stížnosti je především nesouhlas se závěrem krajského soudu, že plátcem daně ve vztahu k částkám vypláceným zaměstnancům stěžovatelky ze soukromého účtu její jednatelky by měla být stěžovatelka.

[38] V první řadě je třeba konstatovat, že napadený rozsudek není v této otázce nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, jak stěžovatelka dovozuje v souvislosti s prosazovaným výkladem § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který podle ní dává pojmu *zaměstnavatel* pro účely zákona o daních z příjmů jiný obsah, než jaký mu přičítá zákoník práce, a s důrazem na označení osoby vyplácející příjem jako plátce v § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka totiž ve své žalobě tuto otázku adresovala pouze zcela okrajově, když odcitovala posledně uvedené ustanovení a s odkazem na to, že platby zaměstnancům šly z účtu jednatelky, bez podrobnějších úvah namítla, že by plátcem měl být ten, kdo příjem vyplatil. Krajský soud tudíž nemusel na tuto námitku reagovat podrobněji, přičemž stěžovatelka v kasační stížnosti správně zmiňuje, že krajský soud považoval i pro určení osoby plátce daně za rozhodující skutečnost, že sporné příjmy souvisely s výkonem závislé činnosti zaměstnanců pro stěžovatelku. Jestli a do jaké míry je tato úvaha správná, už není otázkou přezkoumatelnosti, ale posouzení zákonnosti vysloveného právního závěru.

[39] Současně lze podotknout, že není rozhodné, že stěžovatelka otázku, kdo má být v případě sporných plateb považován za plátce daně povinného strhnout zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v daňovém řízení nezpochybňovala. Možnost uplatnění žalobních bodů obecně není limitována požadavkem jejich předchozího uplatnění v řízení před správním orgánem. Otázkou, komu má být stanovena daň k přímé úhradě, se daňové orgány musely zabývat i bez námitky a nebyly při tomto posouzení nijak odkázány na tvrzení stěžovatelky.

[40] Ustanovení § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů definuje *příjmy ze závislé činnosti*. Typickým příjmem ze závislé činnosti je např. mzda či plat, slovy zákona *příjem ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*. Proto je také tento příjem uveden jako první v § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Není to ale jediný příjem ze závislé činnosti, který zákon zná. Dále jsou proto uvedeny příjmy za různé práce vykonávané pro právnické osoby, tj. příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů a komanditistů, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce, a příjmy za práci likvidátorů, odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob [§ 6 odst. 1 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů].

[41] Poslední kategorie příjmů ze závislé činnosti je definována velmi široce. Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 1 písm. d) za ně označuje příjmy plynoucí *současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává*.

pokračování

[42] Na toto ustanovení navazuje § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, podle nějž *poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“. Zaměstnavatelem je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem uvedeným v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3. V případě, že v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí s výjimkou osoby se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě Evropské unie nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, která má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona upravujícího zaměstnanost, je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.*

[43] K § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 7 Afs 29/2005-91, vysvětlil, že „*je zde zcela zřejmý úmysl zákonodárce pojmout pod předmět daně z příjmů co nejširší okruh možných plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci. Jedinou podmínkou, kterou je nutno splnit, je okolnost, že takový typ plnění musí být poskytnut v souvislosti s výkonem závislé činnosti.*“ Na tento názor Nejvyšší správní soud navázal i později a vysvětlil, že příjmy podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů představují širokou skupinu dalších forem plnění v souvislosti s výkonem závislé činnosti, byť se nejedná o mzdu či odměnu za práci. „*Často mají věrnostní nebo stabilizační povahu či motivační charakter, nebo zvyšují atraktivnost zaměstnání* […] *Předpokladem pro posouzení příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) cit. zákona je existující souvislost mezi takovými příjmy a závislou činností. Plátce takových příjmů má veškeré povinnosti plátce daně, tzn. i povinnost srážet z příjmů, které poplatníkovi vyplatí či připíše k dobru, měsíční zálohu na daň nebo daň zvláštní sazbou jako z mezd svých ostatních zaměstnanců*“ (rozsudek ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5 Afs 38/2014-37, č. 3204/2015 Sb. NSS, zvýraznění v originále).

[44] Stěžovatelka tedy správně uvádí, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ v zákoně o daních z příjmů nejsou totožné se stejnými pojmy v pracovním právu. Judikatura potvrzuje a rozvíjí to, co je napsáno v § 6 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Definice v § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů je významná též pro určení toho, kdo má daň z příjmů jako plátce odvést (viz § 38d či 38h zákona o daních z příjmů). V případě stěžovatelky byly relevantní především § 38h odst. 7 věta první, podle níž *je plátce daně povinen srazit zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti (dále jen „mzda“) poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí*, a odst. 10 věta první, podle které *je plátce daně je povinen odvést úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy, nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla.* Obě tato ustanovení pracují právě s pojmem plátce daně, pro jehož vymezení je v případě sporných příjmů určující právě § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

[45] Nelze přehlédnout, že v rozsudku ze dne 7. 2. 2023, č. j. 10 Afs 61/2022-41, č. 4452/2023 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako příjem podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů poskytování peněžních odměn výrobcem zboží pro zaměstnance svých obchodních partnerů za prodej zboží určité značky, přičemž neměl žádných pochyb o tom, že zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti měl strhávat z poskytovaných odměn právě tento výrobce, byť nebyl zaměstnavatelem příjemců

těchto plnění ve smyslu pracovněprávním. Obdobně se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 10. 2018, č. j. 1 Afs 162/2018-39, nijak nepozastavil nad tím, že v případě motivačního programu (nepeněžitých výher) pro zaměstnance České pošty, pokud budou nabízet produkty Československé obchodní banky, byla daň z příjmů ze závislé činnosti k přímé úhradě předepsána právě této bance.

[46] Toto řešení totiž skutečně odpovídá první větě § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, jež pro účely zákona o daních z příjmů definuje jako zaměstnavatele plátce příjmu, čemuž koresponduje i závěrečná část ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, která za plátce označuje i osobu, u které zaměstnanec nevykonává závislou činnost, jestliže zaměstnanci vyplácí příjmy související s výkonem závislé činnosti u jiného.

[47] Je třeba říci, že souvislost příjmů zaměstnance se závislou činností vyplácených od jiné osoby než té, u níž je závislá činnost vykonávána, je významná pro její podřazení pod příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, sama o sobě však zpravidla nepostačuje pro to, aby zakládala povinnost osoby, u níž je závislá činnost vykonávána, srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti vyplácené jejím zaměstnancům někým jiným. Stěžovatelka správně poukazuje na to, že tato úvaha krajského soudu v napadeném rozsudku je zjednodušující. Zpravidla by způsobovala nezákonnost napadeného rozsudku.

[48] Ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů však neobsahuje pouze první větu. V případě stěžovatelky jsou totiž relevantní věty druhá a třetí, které stěžovatelka ve své argumentaci opomíjí a které rozšiřují definici zaměstnavatele pro účely zákona o daních z příjmů a mění určení osoby plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v situaci, kdy jsou příjmy ze závislé činnosti vykonávané podle příkazů osoby s daňovým domicilem v České republice (tj. poplatníka uvedeného v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů) vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Takto vyplácený příjem se totiž podle výslovného ustanovení ve větě třetí § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů považuje za příjem vyplácený právě touto tuzemskou osobou.

[49] Je sice pravdou, že následné věty § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů se v praxi uplatňují především v případech tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (ale i např. zahraničních stáží), čemuž tématicky odpovídá související judikatura, ovšem na zprostředkování zaměstnání výslovně míří jen poslední věta tohoto ustanovení. Ostatní věty takto limitovány nejsou, a proto mohou dopadat i na takové specifické situace, jako je případ stěžovatelky, kdy je vyplácena zahraničním subjektem jen část pracovní odměny. Širší aplikace odpovídající jazykovému znění právní normy je ostatně i v souladu s jejím účelem, kterým je potřeba účinného výběru daní i v případě plnění poskytovaných osobami se sídlem nebo bydlištěm mimo stát zdanění, které nepodléhají jurisdikci českých daňových orgánů, a které jsou jimi proto jen velmi obtížně kontrolovatelné (k účelu právní normy viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-127, č. 3108/2014 Sb. NSS, bod 36, a ze dne 22. 3. 2016, č. j. 5 Afs 55/2015-32, str. 5). Riziko obtížné vymahatelnosti daní se netýká jen zahraničních subjektů, které zprostředkovávají zaměstnání.

pokračování

[50] Z výsledků dokazování zachycených ve zprávě o daňové kontrole se přitom podává, že zaměstnancům stěžovatelky, která má sídlo v České republice a která jim zadávala pracovní úkoly, byly (kromě částek vyplácených přímo stěžovatelkou) sporné platby hrazeny ze (slovenských) bankovních účtů jednatelky s bydlištěm na Slovensku. Toto bydliště potvrzují i údaje v obchodním rejstříku, a to i ve vztahu k předchozímu jednateli, který měl dispoziční právo k těmto bankovním účtům. Není přitom sporu, že při výkonu závislé činnosti se zaměstnanci řídili pokyny stěžovatelky.

[51] S ohledem na bydliště jednatelky, z jejíhož účtu zaměstnanci inkasovali sporné platby, mimo Českou republiku tudíž žalovaný i krajský soud správně považovali za plátce daně stěžovatelku, byť jejich právní argumentace nebyla zcela přiléhavá. Tato větev námitek stěžovatelky tudíž není důvodná.

III. 2 Důkazní břemeno

[52] Také v případě úvah krajského soudu o důkazním břemenu tížícím stěžovatelku není odůvodnění napadeného rozsudku zcela bezchybné, ale ve svém jádru obstojí. Je zcela zřejmé, že krajský soud dospěl k závěru, že důkazní břemeno stran prokázání právního důvodu, resp. hospodářského účelu vyplacení sporných částek zaměstnancům, z nějž vyplývá, že nepodléhají zdanění, tíží stěžovatelku a že je namístě analogicky aplikovat závěry, které byly Nejvyšším správním soudem k problematice unesení důkazního břemene vysloveny v souvislosti se spory o uznatelnost daňových výdajů (nákladů). Jediné, co napadený rozsudek postrádá, je určitý „můstek“ v podobě vysvětlení, proč považuje tyto judikaturní závěry aplikovatelné i na problematiku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. To však nic nemění na tom, že stěžovatelka v podané žalobě ani nevznesla žalobní bod, jímž by otázku rozložení důkazního břemene zpochybňovala, jelikož pouze argumentovala tím, že své důkazní břemeno unesla a rozporovala hodnocení důkazních prostředků ze strany daňových orgánů. Pokud tedy krajský soud v napadeném rozsudku tuto dílčí otázku výslovně nevysvětlil, neznamená to, že by tím ponechal nezodpovězenou některou z námitek stěžovatelky.

[53] I když je s ohledem na shora uvedené tato kasační námitka nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., s ohledem na další kasační námitky na téma unesení důkazního břemene považuje Nejvyšší správní soud za vhodné připomenout, že k nadnesené otázce se již ve své judikatuře vyjádřil. Již v rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005-85, vyslovil závěr, že skutečnost, že fyzická osoba je (v daném případě) jednatelem, resp. společníkem obchodní společnosti, sama o sobě ještě neznamená, že jakékoli plnění, které od společnosti obdrží, je příjmem dle § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a vždy je nutno zkoumat, zda se nejedná o příjem, který není předmětem daně (§ 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů), anebo o příjem podléhající jinému režimu zdanění. Zároveň však neopomněl dodat, že důkazní břemeno stran průkazu charakteru částek vyplacených jednateli i stran prokázání (v daném případě tvrzené) půjčky tíží společnost jakožto plátce tohoto příjmu.

[54] Sama stěžovatelka ostatně odkazuje na rozsudek č. j. 2 Afs 94/2022-48, v němž Nejvyšší správní soud sice upozornil na to, že v případě společníků nepřichází v souvislosti s vyplaceným příjmem do úvahy pouze příjem ze závislé činnosti, a proto se k posouzení povahy příjmu musí daňové orgány v odůvodnění svých rozhodnutí konkrétně vyslovit, ale závěr o důkazním břemenu tížícím plátce příjmu nijak nepopřel. Naopak v bodě 12 vedle již

zmíněného rozsudku č. j. 5 Afs 5/2005-85 poukázal i na rozsudek ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5 Afs 214/2016-18, v němž Nejvyšší správní soud potvrdil, že k povaze příjmu, je-li ve hře jeho zdanění v režimu § 6 zákona o daních z příjmů, se vážou povinnost tvrzení a břemeno důkazní, které v souladu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) stíhají prvotně daňový subjekt, ať již jde o plátce, anebo o poplatníka.

[55] Principy, jimiž se řídí vyhodnocení, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno, jsou přitom obdobné, ať již je jeho úkolem prokázání oprávněnosti uplatnění výdajů (nákladů) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nebo doložení povahy příjmů vyplácených zaměstnancům. Proto Nejvyšší správní soud neshledává nic nezákonného na tom, pokud krajský soud v napadeném rozsudku své závěry opřel o judikaturu zabývající se prokazováním výdajů (nákladů), byť stěžovatelka skutečně sporné platby vyplácené z účtů jednatelky neuplatňovala jako daňově uznatelný náklad např. ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů.

[56] V souvislosti s odkazem stěžovatelky na rozsudek č. j. 2 Afs 94/2022-48 pak Nejvyšší správní soud uvádí, že požadavek na vysvětlení, proč sporné platby byly vyhodnoceny jako příjmy ze závislé činnosti podléhající zdanění, napadená rozhodnutí splňují. Stěžovatelka v odvolání namítala, že sporné platby měly být posouzeny jako příjmy zaměstnanců podle § 10 zákona o daních z příjmů, žalovaný však poukazoval na zřetelnou souvislost vyplácených částek s výkonem jejich zaměstnání, popsal jejich pravidelné vyplácení a řadu dalších okolností, které podle něj nepřipouštějí závěr, že by se mělo jednat o ostatní příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů. Daňové orgány tak logicky dovodily, že se jednalo o příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Přitom se též podrobně zabývaly tvrzeními stěžovatelky, že se jedná o nedaňové příjmy [zápůjčky či jejich splátky ve smyslu § 3 odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů, kauce] nebo o příjmy ze závislé činnosti osvobozené od daně [cestovní náhrady a přijaté zálohy na výdaje zaměstnavatele ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) a d) zákona o daních z příjmů], a vysvětlil, proč nepovažuje tato tvrzení za prokázaná. Na obdobné okolnosti následně poukázal i krajský soud. Nadto Nejvyšší správní soud považuje za potřebné upozornit na odlišnou pozici společníků společnosti s ručením omezeným, u nichž bývá v případě nejasných příjmů ve hře i otázka skrytého vyplácení podílu na zisku jakožto příjmu z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, od pozice běžných zaměstnanců, kde bez specifických indicií jiný druh příjmů než příjem ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů nepřichází v úvahu. Ani tato linie námitek tedy není důvodná.

III. 3 Námitka opomenutého důkazu a sporné platby v roce 2015

[57] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnými ani námitky, zpochybňující závěr krajského soudu a daňových orgánů, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, pokud jde o prokázání jejích tvrzení, že sporné platby nepodléhaly dani z příjmů či od ní byly osvobozeny.

[58] V první řadě dává za pravdu krajskému soudu, že v řízení před soudem již nebyl prostor k provedení důkazu fakturou na částku 11 519,20 Kč, která se má týkat zakoupení mikrofonní sady zaměstnancem S. T. pro potřeby stěžovatelky a úhrady shodné částky nezaúčtované na mzdovém listě v roce 2015 z účtu stěžovatelky na účet tohoto zaměstnance.

pokračování

K prokázání důvodu vyplacené částky a jejího nezohlednění v základu daně pro výpočet záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti byla stěžovatelka vyzvána již výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 4. 2019. Poté co byla dne 3. 4. 2020 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a zjistila z něj, že s ohledem na nekonkrétnost svědecké výpovědi zaměstnance nepovažuje správce daně nadále za prokázaný nárok na osvobození tohoto příjmu od daně z příjmů fyzických osob, měla stěžovatelka možnost navrhnout provedení důkazu příslušnou fakturou vyžádanou od zaměstnance, ať již ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nebo později v odvolání. V tom jí nijak nebránila ani tvrzená skutečnost, že jí zaměstnanec dříve doklad týkající se sporné platby nepředal. Takto ovšem nepostupovala. V takovém případě se ale nelze divit tomu, že i žalovaný v této otázce příslušné napadené rozhodnutí opřel o závěr, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, zejména když stěžovatelka v odvolání pouze neurčitě odkázala na svou účetní dokumentaci, v níž ale, jak sama nyní *de facto* uznává, tato faktura jakožto podkladová listina pro příslušný účetní záznam absentovala.

[59] Provedení důkazu až v řízení před soudem by přitom již nic nezměnilo na tom, že závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou byl k datu vydání napadených rozhodnutí správný (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, a ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020-28). V řízení před soudem lze v daňových věcech doplňovat dokazování jen tam, kde příslušný závěr napadeného rozhodnutí nezávisí na unesení důkazního břemene žalobcem, anebo pokud (zpravidla z důvodu procesního pochybení daňových orgánů) žalobci nelze neunesení důkazního břemene vytýkat (neposkytnutí odpovídajícího časového prostoru pro navržení důkazů, překvapivé hodnocení dosavadního dokazování podávající se až z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, neprovedení včas navržených důkazů v daňovém řízení). O takovou situaci však v tomto případě nešlo, a proto krajský soud správně tento důkaz vyhodnotil jako opožděný (body 35 a 66 napadeného rozsudku).

[60] Nejvyšší správní soud neshledává napadený rozsudek ani nepřezkoumatelný, pokud jde o tvrzené nevypořádání argumentace stěžovatelky týkající se tvrzených zápůjček ve zdaňovacím období roku 2015. Žalovaný totiž správně upozorňuje na to, že stěžovatelka v bodě VII.2 žaloby rozporovala správnost skutkových závěrů žalovaného týkajících se plateb pocházejících z účtu jednatelky. V roce 2015 však zaměstnanci z účtu jednatelky stěžovatelky žádné příjmy neobdržely, k tomu došlo až v letech 2016 a 2017. V roce 2015 byly identifikovány pouze platby z účtu samotné stěžovatelky. Nadto argumentace v žalobě se v případě roku 2015 konkrétně týkala jen výše zmíněné platby 11 519,20 Kč pro S. T., k níž se krajský soud v napadeném rozsudku vyjádřil mj. tak, že stěžovatelka v daňovém řízení žádný důkaz o vynaložení předmětné částky zaměstnancem namísto stěžovatelky nepředložila.

[61] Druhá část žalobní argumentace k roku 2015 se pak vztahovala k námitce nezohlednění zaúčtovaných zápůjček, jež měla stěžovatelka přijmout od svých společníků a postupně splácet, a námitek nerozlišování vlastnictví peněžních prostředků na bankovním účtu jednatelky (jež se ovšem reálně vztahovaly spíše až na zdaňovací období let 2016 a 2017). Ani ty však krajský soud neopomněl, když zdůraznil množství shodujících se indicií, jež ve svém úhrnu i podle Nejvyššího správního soudu přesvědčivě prokazují, že částky vyplácené

zaměstnancům stěžovatelky z účtů jednatelky představovaly součást jejich odměny za výkon závislé činnosti pro stěžovatelku.

[62] Z tabulek na str. 84 až 86 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že ne všechny platby zasílané z účtů stěžovatelky na účty jednatelky byly použity na platby zaměstnancům, i podle svého označení se zčásti jednalo o vrácení zápůjček jednatelky. Nelze tedy úplně říci (jak to činí žalovaný), že prostředky zaslané stěžovatelkou byly prakticky v totožné výši jednatelkou obratem zaslány na účty zaměstnanců. Nicméně i tak je původ prostředků užitých k vyplácení zaměstnanců stěžovatelky z účtů jednatelky výpisy z bankovních účtů shromážděnými v průběhu daňové kontroly dostatečně prokázán, neboť objem prostředků zasílaných stěžovatelkou jednatelce plně pokrýval veškeré platby zaměstnancům stěžovatelky a platby zaměstnancům mnohdy probíhaly tentýž den nebo jen o několik dnů později poté, co na účet jednatelky byly připsány platby od stěžovatelky. Dále je podstatné též označení plateb od stěžovatelky její jednatelce, které byly pravidelně označovány poznámkou jako *„do pokladny IQ Group Solutions“* či *„IQ Group Solutions pokladna CZK“*, takto označené platby zpravidla probíhaly jednou měsíčně krátce před termínem výplat mezd a byly v řadě případů označeny měsícem předcházejícím měsíci platby. K platbě připsané na účet jednatelky dne 15. 6. 2016 dokonce byl nepokrytě připojen komentář *„Hotovostné výdaje na mzdy IQ Group za 05/2016“* a současně upřesnění platby *„IQ Group Solutions pokladna CZK“*. Až v roce 2017 u jednotlivých transakcí vymizely poznámky o pokladně, resp. hotovostních výdajích stěžovatelky, což ale nutně neznamená, že se změnila povaha těchto plateb.

[63] K tomu všemu je nutno připočíst i sdělení stěžovatelky, která sama opakovaně uváděla, že platbami od jednatelky byly uspokojovány závazky stěžovatelky vůči jejím zaměstnancům, a to i takové, které podléhaly povinnosti srážet odvody na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (příplatky za práci o víkendech a svátcích). Ostatně i v kasační stížnost stěžovatelka (byť v nové podobě) souvislost sporných plateb z účtu jednatelky s výkonem závislé činnosti u stěžovatelky potvrzuje, a dokonce označuje za nespornou, byť se tentokrát omezuje již jen na tvrzení o cestovních náhradách a kaucích a tvrdí, že platby šly z účtů jednatelky proto, aby se nezvyšovalo zadlužení stěžovatelky. Stěžovatelka ovšem opomíjí fakt, že takovými úhradami by se zadlužení stěžovatelky nesnižovalo, neboť i tak by vznikaly jednatelce pohledávky z bezdůvodného obohacení vůči stěžovatelce, která tímto postupem byla zproštěna údajné povinnosti úhrady cestovních náhrad a vrácení údajně vybraných kaucí na zapůjčené pracovní pomůcky zaměstnancům.

[64] Skutečnost, že stěžovatelka účtovala v souvislosti s převody na účet jednatelky o splácení zápůjček, ještě neznamená, že skutečný obsah tohoto právního jednání nebyl jiný (viz též § 8 odst. 3 daňového řádu). Ostatně při evidentní neúplnosti vedeného účetnictví lze o spolehlivosti údajů v něm vedených pochybovat. Nicméně i kdyby skutečně bylo dojednáno, že bude část úhrad souvisejících s výkonem závislé činnosti zaměstnanců stěžovatelky vyplácena její jednatelkou s prominutím tím vznikajícího dluhu z bezdůvodného obohacení, jak již bylo shora vysvětleno, s ohledem na § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů by to nic neměnilo na povinnosti stěžovatelky odvádět z těchto úhrad zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, ledaže by stěžovatelka byla schopna prokázat, že se jednalo o příjmy dani nepodléhající nebo od daně osvobozené. V dané souvislosti je zcela nerozhodné, zda sporným platbám předcházelo splnění závazku stěžovatelky vůči její jednatelce k časovému okamžiku plynoucímu z § 1927 odst. 1

pokračování

občanského zákoníku, stejně jako skutečnost, že prostředky na bankovním účtu jednatelky jsou vlastnictvím banky a pohledávka z vkladu svědčí samotné jednatelce.

III. 4 Neunesení důkazního břemene (cestovní náhrady, kauce, zápůjčky)

[65] Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že stěžovatelka neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno a neprokázala, že vyplácené částky sestávaly mj. z cestovních náhrad a kaucí vrácených zaměstnancům. Žalovanému je třeba přisvědčit v tom, že v situaci, kdy stěžovatelka nebyla za celou dobu daňového řízení schopna předložit prvotní důkazní listiny, které by potvrzovaly okolnosti jednotlivých pracovních cest a rozsah s nimi souvisejících nároků zaměstnanců na vyplacení cestovních náhrad (z nichž by bylo možné ověřit též nepřekročení limitu jejich daňové uznatelnosti, která je vázána na rozsah cestovních náhrad vyplácených zaměstnavateli dle § 109 odst. 3 zákonu práce, tj. zaměstnavateli ve veřejném sektoru), nebylo možné za dostačující považovat jen obecné zmínky některých zaměstnanců o tom, že jim byly z účtu jednatelky vypláceny cestovní náhrady. Stěžovatelka teprve s časovým odstupem předložila tabulky, které ovšem postrádají jakýkoliv prvek, z nějž by bylo možné dovozovat, že vznikaly v době uskutečňování pracovních cest. Nejsou tak způsobilým důkazem toho, že pracovní cesty proběhly právě v rozsahu, který byl dodatečně tvrzen.

[66] I když s ohledem na obsah svědeckých výpovědí je zřejmé, že většina zaměstnanců absolvovala běžně pracovní cesty v tuzemsku i do zahraničí, v celkovém souhrnu provedené důkazy vytvářejí zásadní pochybnosti o pravdivosti tvrzení stěžovatelky, která konstruuje složitou strukturu plateb, jimiž měly být jednotlivým zaměstnancům v jednotlivých měsících vypláceny z účtu jednatelky jedinou platbou směsi různorodých částečných úhrad vracených kaucí, poskytovaných či vracených zápůjček a současně různorodých cestovních náhrad, a to mnohdy bez časové návaznosti takových cestovních náhrad na předchozí kalendářní měsíc. Cestovní náhrady tak mnohdy měly být vypláceny ve výplatním termínu z účtu jednatelky jen zčásti spolu se zlomky jiných plateb a ve zbývající části v následujících měsících. Uvedená tvrzení spíše ukazují na účelové dodatečné vytváření tabulek, pomocí nichž měla být vytvořena legenda dani nepodléhajících plateb z účtu jednatelky právě cestou konstruování nároků na cestovní náhrady, kauce, zápůjčky apod. Způsob dílčího rozpadu jednotlivých tvrzených titulů plateb do řady převodů bez zřetelného logického systému ukazuje na umělost konstrukce předkládané stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud zde může jen poukázat na důkladnou analýzu předložených tabulek ve zprávě o daňové kontrole (vnitřní nesoulad tabulek, dlouhé služební jízdy absolvované za nereálně krátký čas, tentýž řidič v jeden čas ve více vozech atd.) a na navazující postřehy žalovaného a krajského soudu, jež jsou zmíněny shora v rekapitulační části tohoto rozsudku, s nimiž Nejvyšší správní soud souhlasí.

[67] Nad rámec toho Nejvyšší správní soud doplňuje např. skutečnost, že stěžovatelka při zahájení daňové kontroly (otázka č. 9) uvedla, že v kontrolovaných letech neměla žádné směrnice pro vyplácení cestovních náhrad. Poté, co se z výzvy k prokázání skutečností zástupkyně stěžovatelky (účetní) dozvěděla, že zaměstnancům byly vypláceny pravidelně částky z účtů jednatelky, zareagovala okamžitým vypovězením plné moci. Až po delší době nový zástupce na plnou moc začal postupně předkládat tabulky s rozkladem jednotlivých sporných plateb na dílčí položky, k nimž současně předložil směrnici o vyplácení cestovních náhrad, o které však stěžovatelka původně tvrdila, že ji nemá. Důvěryhodnosti tvrzení

stěžovatelky neprospívá ani skutečnost, že zaměstnanci měli uzavřeny jen dohody o pracovní činnosti, z nichž oficiálně z účtu stěžovatelky většinou obdrželi jen minimální mzdu v přibližné výši např. 5 000 Kč, zatímco z účtů jednatelky jim byly vypláceny i násobně vyšší částky (15-30 000 Kč). Přitom podle svědeckých výpovědí většina z nich prováděla odborné práce jako např. elektrotechnické práce, programování ústředen, IT činnost, vzdálená IT podpora, a to i ve značném časovém rozsahu. Ujednání deklarované nízké odměny i limitovaného časového rozsahu zaměstnání vzbuzuje pochybnosti, nehledě na to, že časový rozsah dohody o pracovní činnosti měl být i podle předložených tabulek překračován. Aniž by bylo nutné rozebírat jeho soulad se zákonem, jako přinejmenším neobvyklé lze označit i ustanovení vnitřní směrnice, podle nějž měli zaměstnanci nárok na mzdu jen za dobu práce na místě zakázky, zatímco doba pracovní cesty se vůbec do pracovní doby a mzdy nezapočítávala. Toto ustanovení umožňovalo uměle stlačit objem mezd na minimum, čímž se převážná část nároků zaměstnanců měla stát údajnými cestovními náhradami. Je zároveň s podivem, že by zaměstnanci s takto nízkými příjmy skládali hned na začátku stěžovatelce desetitisícové kauce (bez uzavření povinně písemné dohody o hmotné odpovědnosti) na poskytnuté pracovní pomůcky a následně ještě zapůjčovali panu Ležovičovi v součtu až statisícové částky. To zejména i s přihlédnutím k tomu, že stěžovatelka v kasační stížnosti nově vysvětluje zaokrouhlený součet souběžných plateb na účty zaměstnanců tím, že zaměstnancům jejich pracovní příjem nepostačoval, a proto jim jednatelé stěžovatelky do částky, kterou potřebovali, poskytovali zápůjčku (najednou tedy půjčují jednatelé stěžovatelky, a nikoliv zaměstnanci jednatelům). Nejvyššímu správnímu soudu také neunikla do jisté míry rozdílná povaha výpovědí svědků, kteří byli stávajícími zaměstnanci stěžovatelky, a těch, kteří v době výslechu již u stěžovatelky nepracovali. Bývalí zaměstnanci totiž vůbec nehovořili o nějakých zápůjčkách, kaucích a cestovních náhradách – jejich existenci (jen velmi nekonkrétně) zmiňovali pouze stávající zaměstnanci – a naopak považovali za mzdu součet obou částek vyplácených jak z účtu stěžovatelky, tak z účtu jednatelky.

[68] V tomto kontextu se nelze podivovat důrazu, který kladly daňové orgány i krajský soud na to, aby stěžovatelka svá jen obtížně uvěřitelná tvrzení jednoznačně prokázala prvotními doklady, jakož i jejich závěru, že obsahově nedokonalé tabulky (z povahy věci nepůvodní ve vztahu ke zkoumaným skutečnostem, pravděpodobně dodatečně vytvářené) ani v kontextu omezeně souladných svědeckých výpovědí neprokazují rozhodné skutečnosti s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Míra požadavků na konkrétnost důkazů (včetně svědeckých výpovědí) přirozeně závisí na pravděpodobnosti předkládaných tvrzení a jejich opoře v ostatních důkazních prostředcích. Čím více se prokazovaná událost vymyká tomu, co je obvyklé, a čím osamělejší takový důkaz je, tím přesvědčivější a detailnější musí být.

[69] Obstát nemůže ani námitka stěžovatelky, že daňové orgány zmařily svědecké výpovědi tím, že vyslýchaným zaměstnancům nepředložily zmíněné tabulky, aby svědci mohli jejich obsah potvrdit či odmítnout. Zde je třeba připomenout, že stěžovatelka měla ve všech případech možnost se účastnit svědeckých výpovědí (v případě, kdy z důvodu procesního pochybení dožádaného finančního úřadu stěžovatelka tuto možnost neměla, nebyla tato výpověď použita, proti čemuž stěžovatelka nic nenamítala), čehož v řadě případů i využila, a měla tedy možnost klást svědkům své vlastní doplňující otázky v souvislosti s nimiž jim mohla předložit se svolením správce daně i případné listiny, k jejichž pravosti a pravdivosti by se případně mohli vyjádřit. Pokud tak ovšem sama neučinila či možnost účasti při výslechu nevyužila, nemůže nyní úspěšně zpochybňovat neúplnost pokládaných

otázek. Jak již bylo uvedeno, důkazní břemeno tížilo stěžovatelku a bylo na ní, aby své procesní povinnosti s řádnou péčí dostála.

[70] V případě zápůjček je pak patrné, že se stěžovatelka dokonce zaplétá do svých vlastních tvrzení. Zatímco původně měli zápůjčky poskytovat zaměstnanci, nově stěžovatelka v části kasační stížnosti hovoří o opaku, jako by zápůjčky potřebovali zaměstnanci. To bylo původně tvrzeno jen v případě paní R.

[71] U paní R. správce daně uznal jako platbu nepodléhající dani tvrzenou zápůjčku ve výši 50 000 Kč na pořízení osobního vozu, kterou dokládala jednorázová platba v této výši s poznámkou *„Požička Ležovičová“*, což navíc správce daně podpůrně ověřil údaji v evidenci vozidel dokládajícími následné pořízení vozu paní R.. Jiné údajně průběžně poskytované zápůjčky však neměl za prokázané a jako kontraindikaci takového tvrzení uvedl, že z bankovního účtu zaměstnankyně není patrné, že by vybírala takové částky v hotovosti, aby mohla zápůjčku v hotovosti (jak tvrdila stěžovatelka) uhradit, ani z něj neplyne existence pravidelných odchozích plateb (na něž si podle tvrzení stěžovatelky musela zaměstnankyně půjčovat). Je navíc neobvyklé, pokud platby na její účet z účtu jednatelky přicházely ve stejný den jako platby mzdy z účtu stěžovatelky. Jestliže se v kasační stížnosti stěžovatelka znovu dovolává toho, že paní R. nemusela mít jen příjmy patrné z bankovních účtů, ale mohla mít i příjmy v hotovosti či zápůjčky od jiných osob, a dovozuje povinnost krajského soudu se touto otázkou blíže zabývat, nemůže jí Nejvyšší správní soud dát za pravdu. Nic to totiž nemění na tom, že bylo povinností žalobkyně prokázat, že platby paní R. z účtu jednatelky nesouvisely s výkonem závislé činnosti (tj. že nebyly mzdou). Byla to stěžovatelka, kdo tvrdil, že zápůjčku paní R. splácela v hotovosti. Žalovaný a krajský soud jen poukázali na to, že toto její dílčí tvrzení není v souladu s provedenými důkazy. Fakt, že není prokazatelně vyloučena varianta, že zápůjčku mohla paní R. splácet z jiných zdrojů, jež nejsou patrné z výpisů z jejích bankovních účtů, ovšem nijak nepřispívá k závěru, že by bylo prokázáno poskytnutí zápůjček paní R.. Touto protiargumentací se tedy krajský soud ani žalovaný podrobněji zabývat nemuseli, ostatně se dotýkala jen části ze zmiňovaných kontraindikací pravdivosti tvrzení stěžovatelky. Důkazní břemeno bylo pořád na stěžovatelce, resp. jde-li o absenci výběrů hotovosti zmiňovanou správcem daně, ta byla prokázána výpisy z účtů paní R.

[72] Nejvyšší správní soud souhlasí také s vysvětlením žalovaného, proč ani podpis smlouvy o půjčce ze strany pana M. nebyl důvodem pro vyloučení plateb na jeho účet ze základu daně, ačkoliv v jiných případech takové zápůjčky uznány byly. Nejedná se o bezdůvodně rozdílné hodnocení obdobně vyznívajících důkazních prostředků, jelikož v ostatních případech zaměstnanci, za něž byla předložena podepsaná smlouva o zápůjčce, o vracení zápůjček v platbách z účtu jednatelky (i když jen obecně) hovořili i ve své svědecké výpovědi. Jestliže se v konkrétním případě sešla oboustranně podepsaná smlouva i potvrzující svědecká výpověď, správce daně tvrzené splácení zápůjčky stěžovatelkou uznal a v rozsahu dle předložených tabulek vyloučil ze základu daně. U pana M. tomu tak ovšem nebylo, ten ve své výpovědi zmiňoval jen kauci a cestovní náhrady, nikoli však zápůjčky. K důvodům obtížné uvěřitelnosti poskytování zápůjček a fakticky i pochyb o pravdivosti souvisejících částí obecně pojatých výpovědí stávajících zaměstnanců, nejsou-li podpořeny dalšími důkazními prostředky, se Nejvyšší správní soud vyjádřil již výše. Skutečnost, že smlouva o zápůjčce nemusí být nutně písemná, na tom nic nemění.

IV.
Závěr a náklady řízení

[73] S ohledem na výše uvedené závěry tudíž Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost zcela nedůvodnou, pročež ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[74] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 14. května 2025

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu