



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Václava Štencla a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **AccArt, s. r. o.**, sídlem Křižíkova 2697/70, Brno, zastoupené JUDr. Marií Martinovou, advokátkou, sídlem Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 6. 2018 č. j. 30085/18/5200-10421-711070, č. j. 30086/18/5200-10421-711070 a č. j. 30087/18/5200-10421-711070, o kasačních stížnostech žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2023 č. j. 29 Af 89/2018-108,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se odmítá**.
- II. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o své kasační stížnosti.
- V. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o své kasační stížnosti ve výši 3 400 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Marie Martinové, advokátky.
- VI. Žalobkyni **se vrací** zaplacený soudní poplatek za její kasační stížnost ve výši 5 000 Kč, který jí bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4764619/17/3003-52524-707912, č. j. 4770326/17/3003-52524-707912 a č. j. 4770494/17/3003-52524-707912, Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) dodatečně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015, a to v souhrnné výši 160 585 Kč, s tím, že žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši 32 117 Kč. Dospěl k závěru, že zaměstnanecké benefity, které žalobkyně poskytovala svým zaměstnancům, nebyly poskytovány ve formě nepeněžního plnění osvobozeného od daně dle § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tyto benefity ve formě příspěvku na zdravotní péči, využití sportovních zařízení nebo kulturní akce byly ze strany žalobkyně jejím zaměstnancům poskytovány jako peněžitá plnění, jež měla být podle správce daně zahrnuta do příjmů ze závislé činnosti jednotlivých zaměstnanců.

[2] Žalovaný rozhodnutími uvedenými v záhlaví tohoto rozsudku změnil výši doměřené daně na 159 100 Kč a penále na 31 820 Kč. Ve zbytku prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, na jejímž základě je Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21. 12. 2021, č. j. 29 Af 89/2018-68, zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že nepeněžité plnění ve prospěch zaměstnance může mít i podobu, kdy si zaměstnanec službu či zboží pořídí sám a zaměstnavatel mu pouze poskytne účelově vázané prostředky, ať již zálohově nebo oproti již prokazatelně vynaloženým výdajům. Krajský soud dále shledal, že žalovaný nesprávně navýšil odměny jednatelky žalobkyně o příjmy v podobě příspěvků na zaměstnanecké benefity, jestliže autoritativně určil, s jakou činností příjem souvisí, a implicitně navíc vycházel z toho, že příjem z benefitů nemůže souviset s pracovněprávním vztahem, pokud z něj v době poskytnutí benefitu neplynuly žádné příjmy.

[4] Tento rozsudek krajského soudu následně Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 16. 8. 2023, č. j. 7 Afs 33/2022-41, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že za nepeněžité plnění lze považovat pouze případy, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka (pokud není poskytovatelem sám zaměstnavatel) a tato osoba poskytuje zaměstnanci či jeho rodinnému příslušníku určitou výhodu či službu. Ohledně otázky zdanění zaměstnaneckých benefitů jednatelky žalobkyně však Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou.

[5] Krajský soud v návaznosti na to v záhlaví uvedeným rozsudkem opět zrušil napadená rozhodnutí a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vyšel z výkladu pojmu nepeněžité

pokračování

plnění provedeného Nejvyšším správním soudem, ale shledal, že kromě případů, kdy byly zaměstnancům poskytnuty peněžní prostředky, žalobkyně poukazovala také na další způsob poskytování benefitů, a to prostřednictvím pověřeného zaměstnance. Tento způsob by již zákonné podmínky splňoval. K prokázání tohoto způsobu poskytování benefitů žalobkyně navrhla provedení výsledku Ing. B.. Provedení tohoto výsledku i jeho hodnocení ze strany žalovaného však bylo podle soudu nedostatečné. Zároveň krajský soud setrval na závěru o nezákonnosti navýšení odměny jednatelky žalobkyně.

II. Kasační stížnosti a další vyjádření účastníků řízení

Kasační stížnost žalobkyně

[6] Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá, že krajský soud zaujal nesprávný názor u proplácení výdajů zaměstnancům oproti předloženým dokladům (zálohovými platbami a zpětným proplácením výdajů). Z § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů ne plyne, že by příjemce peněz nemohl být totožný s příjemcem benefitu. Nejsou-li benefity příjmem osvobozeným od daně, pak podle ní nejsou dle uvedeného ustanovení vůbec předmětem daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Ads 31/2021-28, nepovažoval argumentaci tímto ustanovením za nesprávnou, nýbrž za nepoužitelnou, protože zaměstnancům nebyly poskytnuty zálohové platby ani náhrady za prokázané výdaje. Krajský soud měl uložit žalovanému povinnost vyhodnotit, zda žalobkyně prokázala faktické čerpání zákonem uznávaných benefitů, které žalobkyně proplácela zaměstnancům oproti předloženým dokladům.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně navrhuje, aby ji soud odmítl pro nepřipustnost, neboť směřuje jen proti důvodům napadeného rozsudku. Kromě toho se opírá jen o důvody, které žalobkyně neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Ke zvážení je i nepřipustnost z důvodu, že směřuje proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem. Věcně žalovaný k argumentaci žalobkyně uvádí, že krajský soud respektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, který je správný. Podřazení částek přijatých zaměstnanci pod § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů je účelové, jedná se o částky, jimiž se nezvyšuje majetek zaměstnance a zaměstnanec ani nečerpá žádnou výhodu od zaměstnavatele.

[8] Žalobkyně v replice zdůrazňuje, že na § 6 odst. 7 písm. c) zákona o daních z příjmů v žalobě i v jejím doplnění odkazovala a krajský soud se touto argumentací v napadeném rozsudku zabýval. Má proto za to, že její kasační námitka je přípustná.

Kasační stížnost žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost také žalovaný. Nezpochybnuje zrušující důvod týkající se navýšení odměny jednatelky žalobkyně, ale brojí proti druhému ze zrušujících důvodů. Svědek Ing. B. se nechtěl volně vyjádřit k předmětu řízení, proto správce daně přistoupil ke kladení otázek, které byly pro věc relevantní. Následně byl dán prostor pro kladení otázek žalobkyni. Svědecká výpověď byla částečně nekonkrétní. Žalobkyně přitom byla profesionálně zastoupena, je sama osobou znalou

daňového práva a svědka sama navrhla až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Byla tedy plně obeznámena s pochybnostmi a závěry správce daně. Pokud měla za to, že svědek mohl uvést více, bylo na ní, aby mu kladla otázky směřující k objasnění jí tvrzeného skutkového stavu. Svědecká výpověď byla nevěrohodná nejen pro rozpor s účetnictvím žalobkyně, ale také pro rozpor s dalšími důkazními prostředky. Nebyla nevěrohodná z důvodu, že svědek je zaměstnancem žalobkyně. Účetnictví žalobkyně nezachycuje ani zálohy na nákupy, ani proplacení nákupů svědkovi. Jeho tvrzení nekoresponduje ani s výdajovými pokladními doklady a se stvrzenkami k nákupům, neboť peníze byly z pokladny vydány přímo zaměstnanci oproti jeho podpisu. Skutečnosti neodpovídá ani tvrzení svědka, že pouze někteří zaměstnanci na počátku roku obdrželi zálohu 3 000 Kč, neboť žádné poskytnuté zálohy nejsou zaneseny v účetnictví ani upraveny v žalobkyní předložené směrnici. Ze seznamů o vyplácení a vyúčtování záloh naopak plyne, že zálohy měly být poskytovány většině zaměstnanců. Vůle žalobkyně poskytovat zaměstnancům nepeněžní plnění je irelevantní. Žalovaný nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 23. 11. 2016, č. j. 4535487/16/3003-60563-709156 (dále jen „výzva k prokázání skutečností“), nebyly uvedeny bližší důvody, z nichž by byly patrné pochybnosti správce daně. Žalobkyně byla o pochybnostech dostatečně informována ve výzvě, a i kdyby se s tím soud neztotožnil, byla žalobkyně s pochybnostmi seznámena nejpozději v rámci prvního seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného uvádí, že žalovaný nemůže být úspěšný, neboť proti jednomu ze zrušujících důvodů nebrojí. Žalobkyni není jasné, v čem je výpověď Ing. B. v rozporu s účetnictvím. Tvrzení žalovaného týkající se účetnictví odpovídají svědecké výpovědi. Ze strany 9 zprávy o daňové kontrole vyplývá, jak svědek nebo jiné pověřené osoby obdrželi peníze vynaložené za nákupy benefitů. Žalobkyně doložila poskytování záloh zaměstnancům operativní evidencí a svědectvím Ing. B.. Ve výzvě k prokázání skutečností chybí důvody, proč pochybnosti správci daně vznikly nebo o co se opírají. Těžko pak lze žalobkyni vytýkat, že neunesla důkazní břemeno. Žalobkyně své primární důkazní břemeno unesla, a naopak správce daně své sekundární důkazní břemeno neunesl. Na povinnost specifikovat důvody nemůže žalovaný rezignovat s vysvětlením, že jednatelka žalobkyně je daňovou poradkyní. Tato vada vede ke zrušení rozhodnutí žalovaného.

[11] Žalovaný v replice uvádí, že polemika žalobkyně spočívá na dezinterpretaci argumentace žalovaného a vytrhávání pasáží z kontextu. Žalovaný dále rozvádí, proč podle něj byly ve výzvě k prokázání skutečností dostatečně vyjádřeny pochybnosti správce daně. Na závěr opakuje, že výpověď Ing. B. byla nevěrohodná, a poukazuje na nekonzistentnost tvrzení žalobkyně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Kasační stížnost žalobkyně

[12] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost žalobkyně proti výrokům I až III napadeného rozsudku není přípustná, neboť žalobkyně měla v řízení o žalobě před krajským soudem plný procesní úspěch, a brojí tudíž pouze proti důvodům napadeného rozsudku.

pokračování

[13] Podle § 104 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřipustná.

[14] Posouzení toho, zda se stěžovatel podanou kasační stížností skutečně domáhá zrušení soudního rozhodnutí, nebo pouze brojí proti důvodům rozhodnutí, je spojeno s otázkou jeho procesního úspěchu či neúspěchu v řízení u krajského soudu. Výroky I až III napadeného rozsudku, kterými byla zrušena žalobou napadená rozhodnutí a věci byly žalovanému vráceny žalovanému k dalšímu řízení, odpovídaly žalobnímu návrhu. Žalobkyně tedy byla v žalobním řízení procesně úspěšná v plném rozsahu. Kasační stížnost podaná účastníkem, který byl v řízení u krajského soudu úspěšný a který nenamítá, že krajský soud měl výrokem ve věci samé rozhodnout jinak, je však podle § 104 odst. 2 s. ř. s. nepřipustná (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2015, č. j. 5 Afs 91/2012-41, č. 3321/2016 Sb. NSS).

[15] Kasační stížnost žalobkyně není přípustná ani ve vztahu k výroku IV napadeného rozsudku, neboť se jedná o výrok o náhradě nákladů řízení. Nepřipustnost kasační stížnosti proti výroku o nákladech řízení se uplatní i v případech, kdy je sice zároveň napadán výrok ve věci samé, ovšem kasační stížnost je v této části nepřipustná (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 7 Afs 1/2007-64, č. 2116/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 26. 3. 2020, č. j. 9 Afs 271/2018-52, č. 4024/2020 Sb. NSS).

[16] Nejvyšší správní soud se proto kasační stížností žalobkyně věcně nezabýval a přistoupil k jejímu odmítnutí dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

Kasační stížnost žalovaného

[17] Také v případě kasační stížnosti žalovaného se nejprve Nejvyšší správní soud zabýval její přípustností s ohledem na § 104 odst. 2 s. ř. s. Žalovaný totiž nezpochybňuje jeden ze dvou zrušovacích důvodů, o které jsou opřeny výroky I až III napadeného rozsudku (důvod týkající se navýšení odměny jednatelky žalobkyně). Musí tak být nutně srozuměn s tím, že zrušení žalobou napadených rozhodnutí ob stojí, a kasační stížnost proto bude muset být zamítnuta.

[18] Nejvyšší správní soud však má za to, že procesní situace žalovaného a žalobkyně jsou odlišné. Žalovaný v první řadě není účastníkem řízení, který měl v řízení před krajským soudem plný úspěch. Kromě toho, žalovaný nemá jinou možnost, jak se domoci přezkumu závazného právního názoru krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Pokud by jeho kasační stížnost nyní nebyla přípustná, musel by závazný právní názor krajského soudu respektovat, což by mohlo vést k tomu, že žaloba proti novému rozhodnutí již nebude vůbec podána, potažmo bude zamítnuta, žalovaný tudíž bude v žalobním řízení úspěšný a druhou kasační stížnost nebude moci přípustně podat. Pokud by naopak závazný právní názor krajského soudu nerespektoval, byla by tato skutečnost sama o sobě důvodem pro zrušení jeho nového rozhodnutí, aniž by Nejvyšší správní soud mohl následně přezkoumat dříve vyslovený závazný právní názor (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, č. 4321/2022 Sb. NSS).

[19] Kasační stížnost žalovaného tedy není nepřipustná z důvodu uvedeného v § 104 odst. 2 s. ř. s. (shodně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109, nebo ze dne 12. 5. 2025, č. j. 2 As 252/2024-29).

[20] Kasační stížnost žalovaného není nepřipustná ani z důvodu uvedeného v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Nepřipustnost opakované kasační stížnosti podle tohoto ustanovení má totiž za cíl zabránit pouze tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, u které „*již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil*“ (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Kasační námitky v nové kasační stížnosti se však vůbec netýkají otázek posuzovaných Nejvyšším správním soudem v jeho předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 33/2022-41. Nejvyšší správní soud se v něm vyjádřil pouze ke dvěma otázkám. Zaprvé, vyslovil obecně k výkladu § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů závazný právní názor, že za nepeněžitě plnění lze považovat pouze případy, kdy zaměstnavatel hradí peněžní částku osobě odlišné od zaměstnance a jeho rodinného příslušníka (pokud není poskytovatelem sám zaměstnavatel) a tato osoba poskytuje zaměstnanci či jeho rodinnému příslušníku určitou výhodu či službu. Zadruhé, ve vztahu ke zdanění zaměstnaneckých benefitů jednatelky žalobkyně aproboval závěry krajského soudu. Závěry krajského soudu, které žalovaný v nové kasační stížnosti zpochybňuje, tak dosud nebyly předmětem posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu.

[21] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení kasační stížnosti žalovaného a dospěl k závěru, že není důvodná.

[22] Žalovaný brojí proti třem vzájemně provázaným úvahám krajského soudu, které jej v souhrnu vedly k závěru, že ve vztahu k benefitům poskytovaným zaměstnancům žalobkyně prostřednictvím pověřeného zaměstnance bylo daňové řízení předčasně ukončené (odstavce 38 až 43 napadeného rozsudku):

1. Ve výzvě k prokázání skutečností správce daně nebyly uvedeny bližší důvody, z nichž by byly patrné pochybnosti správce daně.
2. Správce daně přistoupil k výslechu svědka Ing. B. pasivně.
3. Důvody, pro které daňové orgány vyhodnotily tuto svědeckou výpověď jako nevěrohodnou, jsou nedostatečné.

[23] Lze souhlasit s krajským soudem, že výzva k prokázání skutečností neobsahovala důvody, pro které správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda plnění poskytovaná zaměstnancům žalobkyně jako benefity byla nepeněžní. Z výzvy je zcela zřejmé, o čem správce daně pochybuje, co má žalobkyně prokázat a doložit, kterých plnění se pochybnosti týkají a jaké účetní doklady měl k dispozici. Z ničeho však neplynou důvody, pro které správce daně má tyto pochybnosti. Právě vyličení těchto důvodů je nezbytné pro to, aby mohlo důkazní břemeno opět tížit daňový subjekt. Až v konkrétních důvodech pochybností správce daně lze totiž spatřovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených účetních dokladů, jak požaduje § 92 odst. 5 písm. c) zákona

pokračování

č. 280/2009 Sb., daňový řád (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-62, nebo ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32).

[24] Uvedený nedostatek nečiní výzvu k prokázání skutečností samu o sobě nezákonnou. Důsledkem je zde „pouze“ skutečnost, že touto výzvou nebyla relevantně zpochybněna věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních dokladů předložených žalobkyní. V dané fázi daňové kontroly tak nebylo možné ani učinit závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. To však neznamená, že tento nedostatek nemohl být napraven v pozdější fázi daňové kontroly. V nyní projednávané věci se tak stalo, neboť správce daně detailně obeznámil žalobkyni nejen se svými pochybnostmi, ale také s důvody těchto pochybností, v rámci prvního seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 17. 3. 2017, č. j. 1068338/17/3003/60563-709156. V tomto dokumentu správce daně uvedl detailní hodnocení předložených dokladů, takže od tohoto okamžiku muselo být žalobkyni zřejmé, v čem spočívají skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených účetních dokladů. Zároveň měla žalobkyně prostor pro navržení dalších důkazů, čehož také využila. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, že tato vada měla sama o sobě vést ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí (shodně viz shora uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 191/2019-32). Žalobkyní citovaná judikatura (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 65/2010-138, ze dne 13. 5. 2011, č. j. 5 Afs 19/2010-56, ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009-133, nebo ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013-37) s těmito závěry není v rozporu, neboť zde popisovanou situaci (uvedení konkrétních pochybností v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění) neřeší.

[25] Výslech Ing. B. probíhal dne 29. 6. 2017 tak, že správce daně dal nejprve svědkovi prostor k tomu, aby se volně vyjádřil k předmětu jednání, což svědek odmítl s tím, že očekává otázky. Následně správce daně svědkovi sdělil, proč jej jako svědka navrhla žalobkyně a vyzval jej, aby vysvětlil, jakým způsobem žalobkyně naplnila podmínky § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů při čerpání benefitů zaměstnanci. Druhý dotaz správce daně mířil na okruh osob, pro něž měl svědek zajišťoval benefity. A nakonec se jej zeptal, zda chce k předmětu jednání něco doplnit. Následně požádala zástupkyně žalobkyně o zopakování první otázky s tím, že svědek ji zcela neodpověděl, a poté ještě svědkovi položila dva doplňující dotazy na to, v jakém objemu svědek zprostředkoval benefity a jakým způsobem byly poskytnuty benefity, respektive zálohy na ně.

[26] Předně je nutno souhlasit se žalovaným v tom, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, nebo tvrdit má (viz již uvedený rozsudek č. j. 5 Afs 191/2019-32). V situaci, kdy správce daně poukáže na relevantní skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených účetních dokladů, tíží důkazní břemeno daňový subjekt. Navrhuje-li proto k unesení svého důkazního břemene výslech svědka, lze po něm legitimně žádat také určitou aktivitu v rámci tohoto výslechu. K této aktivitě patří i pokládání doplňujících dotazů, má-li za to, že některé rozhodné skutečnosti ještě svědek neuvedl, ačkoliv by o nich mohl mít povědomí. Standardně proto nelze považovat za pochybení správce daně, že on sám takovým směrem dokazování nevedl a určitou otázku svědkovi nepoložil (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2019, č. j. 6 Afs 148/2019-43). Povinnost správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 odst. 2 daňového řádu)

nemůže zbavit daňový subjekt jeho důkazního břemene a přenést aktivitu směřující k prokázání daňových tvrzení na správce daně. Citované ustanovení neznámá, že by měl správce daně aktivně pomáhat daňovému subjektu unést důkazní břemeno. Skutečnost, že správce daně svědkovi položil pouze tři otázky, proto nelze vnímat jako porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně poskytl žalobkyni dostatečnou součinnost pro to, aby unesla své důkazní břemeno pomocí důkazu, který za tímto účelem navrhla.

[27] Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že žalobkyně byla při výsledku zastoupena daňově poradenskou společností, jejíž pověřená pracovnice také využila práva klást svědkovi dotazy. Krajským soudem uváděná pasivita správce daně proto ani objektivně nemohla být příčinou neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Nebylo přitom ani povinností správce daně svědeckou výpověď bezodkladně vyhodnotit a ještě před koncem výsledku oznámit, že podle něj svědecká výpověď dosud nevedla k unesení důkazního břemene žalobkyně. Ta tento důkaz navrhla v reakci na první výsledek kontrolního zjištění, takže jej zjevně pro účely unesení svého důkazního břemene považovala za klíčový. Bylo proto také na ní (potažmo na jím zvoleném zástupci), aby si vyhodnotila, zda již svědek dostatečně konkrétně a věrohodně potvrdil to, co sama tvrdí. Pokud měla za to, že by měl svědek svá tvrzení upřesnit, rozvést či doplnit, měla za účelem unesení svého důkazního břemene vyvinout odpovídající úsilí a svědkovi položit další doplňující dotazy.

[28] Je nutno souhlasit se žalovaným i v tom, že odpovědi svědka byly nekonkrétní. Svědek na první otázku popsal poskytování benefitů obecně bez vazby ke konkrétním případům, kdy měl údajně některý z benefitů pořídit. Na otázku, u kterých osob benefity zajišťoval, odpověděl, že „*v podstatě u všech zaměstnanců*“. A na otázku, zda chce ještě něco doplnit, uvedl, že již neví, co by ještě doplnil. Také odpovědi na doplňující otázky zástupkyně žalobkyně odpovídal svědek obecně, opět bez vazby na konkrétní případy zajišťování benefitů. Požadavek zástupkyně žalobkyně na zopakování prvního dotazu navíc skutečně svědčí o tom, že si byla vědoma toho, že odpovědi nejsou dostatečně konkrétní. Na další dotaz zástupkyně ohledně objemu zprostředkovaných benefitů svědek dále odpověděl: „*Odhadem jsem zprostředkoval většinu poskytnutých benefitů.*“ K dotazu na poskytované zálohy se vyjádřil takto: „*Pokud vím, na začátku roku někteří zaměstnanci obdrželi zálohu na benefity z pokladny, kterou potom vedení v průběhu roku zúčtovalo. Např. obdrželi zálohu 3 000,- Kč, ze kterých hradili některé schválené benefity. Bylo to např. na osobní návštěvy lékařů, zubaře, především benefity na zdraví.*“ S ohledem na obecné formulace jako „*v podstatě u všech*“, „*odhadem*“ či „*někteří zaměstnanci*“ nebylo možné svědeckou výpověď hodnotit jako dostatečný důkaz toho, že konkrétní benefity byly hrazeny právě svědkem, jakožto pověřeným zaměstnancem. Jednotlivé benefity nebylo možné na základě svědecké výpovědi rozčlenit na ty, které byly hrazeny pověřeným zaměstnancem a ty, které hradili sami zaměstnanci čerpající benefit.

[29] Kromě toho nemohla být svědecká výpověď dostatečným důkazem také proto, že byl její obsah v rozporu s účetními doklady. Předně daňové orgány poukázaly na to, že výdajové pokladní doklady podepisovali přímo zaměstnanci čerpající daný benefit. Toto tvrzení přitom žalobkyně ve vztahu k žádnému konkrétnímu výdajovému pokladnímu dokladu nezpochybnila. Až v řízení o kasační stížnosti (tedy nikoliv v žalobě, takže krajský soud s žádnou takovou námitkou ani pracovat nemohl) poukázala na příklady benefitů, které dle ní čerpaly jiné osoby než ty, které podepsaly výdajový pokladní doklad. Na

pokračování

následnou argumentaci žalovaného, že se jednalo pouze o případy benefitů pro rodinné příslušníky zaměstnanců (a proto je spárovaný příjmový pokladní doklad vypsán na odlišné jméno), však již žalobkyně opět nijak nereagovala.

[30] Ve skutečnosti nejde ani o pouhý rozpor výpovědi s účetnictvím žalobkyně, ale také s jednáním jednotlivých zaměstnanců. Žalobkyně nenabídla žádné vysvětlení, proč měl na jednu stranu údajně veškeré (resp. veškeré nezálohově placené) benefity zajišťovat Ing. B., avšak na výdajových podkladních dokladech podepisovali přijetí příslušných peněžních částek jednotliví zaměstnanci čerpající benefit.

[31] Rozpor výpovědi s účetnictvím daňové orgány shledávaly také v té části, v níž svědek hovořil o poskytnutých zálohách jednotlivým zaměstnancům. Tvrzeň hrazení benefitů jednotlivými zaměstnanci z těchto záloh přinejmenším zcela nekoresponduje s tvrzením svědka, že „*zprostředkoval většinu poskytnutých benefitů „v podstatě u všech zaměstnanců“*“. V případě údajných záloh zjevně nešlo o zálohy vyplácené svědkovi, neboť žalobkyně důkaz svědeckou výpovědí navrhla k prokázání toho, „*že fakticky byly poskytnuty zálohy, a že nezálohově placené benefity hradila pověřená osoba jiná než zaměstnanec čerpající benefit*“. Sama žalobkyně tedy tvrdila, že prostřednictvím pověřené osoby byly hrazeny pouze (blíže neurčené) nezálohově placené benefity. A tomu by odpovídaly také předložené seznamy o vyplácení a vyúčtování záloh. Podle nich měly být zálohy poskytovány většině zaměstnanců, nikoliv pouze Ing. B.

[32] Nevěrohodnost výpovědi svědka byla pouze okrajově podpořena tím, že svědek je zaměstnancem žalobkyně. Na jednu stranu tato skutečnost sama o sobě nemůže vést k závěru o nevěrohodnosti výpovědi, na stranu druhou vztah svědka k účastníku řízení je jedním ze standardních faktorů pro hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2018, č. j. 10 Afs 393/2017-54, nebo náleze Ústavního soudu ze dne 24. 10. 2006, sp. zn. IV. ÚS 524/05). Daňové orgány proto nijak nepochybily, jestliže zohlednily zaměstnanecký vztah mezi svědkem a žalobkyní a pouze z této skutečnosti nečinily žádné kategorické závěry, které by nekorespondovaly s ostatními důkazy. Zainteresovanost svědka v dané věci navíc daňové orgány nedovožovaly z prosté skutečnosti, že je zaměstnancem žalobkyně, ale jednak z toho, že je zaměstnancem dlouhodobým, jednak z toho, že byl v kontrolovaných letech zaměstnancem na pozici obchodní, organizační a účetní. K těmto aspektům zaměstnaneckého vztahu, které měly na hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka ze strany daňových orgánů zjevně vliv, se přitom žalobkyně nijak nevyjadřovala.

[33] Nejvyšší správní soud proto ani nesouhlasí s krajským soudem, že by svým postupem daňové orgány upřednostnily účetní záznamy před výpovědí svědka. Daňové orgány nebyly povinny postavit najisto, zda skutečnosti odpovídá stav dle účetních záznamů, nebo naopak stav popisovaný svědkem. Proto ani nevyslovily závěr, že tvrzení žalobkyně byla prokazatelně vyvrácena účetnictvím. Pouze zpochybnilo věrohodnost výpovědi svědka mimo jiné s odkazem na rozpor s účetními záznamy a uzavřelo, že skutkovou verzi prezentovanou žalobkyní nepovažují za prokázanou.

[34] Nejvyšší správní soud nepovažuje za relevantní ani odkaz krajského soudu na *směrnici pro poskytování nepeněžitých benefitů zaměstnancům* s tím, že nějakým faktickým způsobem muselo docházet k jejímu naplňování. Daňové orgány nezpochybňovaly vůli

žalobkyně poskytovat svým zaměstnancům benefity, pouze dospěly k závěru, že přinejmenším zčásti byly tyto benefity poskytovány v podobě peněžitého plnění a v části, ve které žalobkyně tvrdila poskytování nepeněžitého plnění prostřednictvím pověřeného zaměstnance, žalobkyně své tvrzení neprokázala.

[35] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud dospěl ve svém rozsudku k nesprávnému závěru, že daňové řízení bylo v části týkající se tvrzeného poskytování benefitů prostřednictvím pověřeného zaměstnance ukončeno předčasně. Daňové orgány nepostupovaly při výslechu svědka Ing. B. ani při jeho hodnocení v rozporu se zákonem a nebyl dán důvod, aby samy vyvinuly další aktivitu ke zjišťování skutkového stavu věci. Jejich závěr, že žalobkyně neprokázala poskytování benefitů prostřednictvím pověřeného zaměstnance, se žalobkyni nepodařilo vyvrátit.

[36] Jelikož však ob stojí druhý z důvodů pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (důvod týkající se navýšení odměny jednatelky žalobkyně), nevede uvedené pochybení krajského soudu ke zrušení napadeného rozsudku, neboť postačí korekce závazného právního názoru krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] Kasační stížnost žalobkyně je nepřipustná, a proto ji Nejvyšší správní soud odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[38] Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu korigovaným (v části týkající se tvrzeného poskytování benefitů prostřednictvím pověřeného zaměstnance) tímto rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

[39] O nákladech řízení o kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta. Mezi tyto náklady řízení Nejvyšší správní soud řadí veškeré náklady spojené s písemnými podáními týkajícími se výlučně kasační stížnosti žalobkyně, tedy také s vyjádřením žalobkyně ze dne 20. 7. 2024.

[40] O nákladech řízení o kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla naopak ve věci plný úspěch, a proto jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[41] Náklady řízení žalobkyně ve vztahu ke kasační stížnosti žalovaného spočívají v odměně a náhradě hotových výdajů její zástupkyně za jeden úkon právní služby (podání ze dne 28. 3. 2024 označené jako doplnění kasační stížnosti, které však představovalo vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024. Odměna za jeden úkon právní

pokračování

služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů spojená s tímto úkonem činí podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč. Žalobkyni se tedy přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 3 400 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta v délce třiceti dnů.

[42] Vzhledem k tomu, že došlo k odmítnutí kasační stížnosti žalobkyně, Nejvyšší správní soud zároveň rozhodl o vrácení žalobkyní zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč (§ 10 odst. 3 *in fine* zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích), a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 27. srpna 2025

JUDr. Ing. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu