

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Tomáše Foltase a Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: **Advantage Consulting, s. r. o.**, se sídlem Orlí 708/36, Brno, zastoupená JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., advokátem se sídlem Pivovarská 58/8, Vyškov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2022, čj. 42313/22/5200-10421-713026, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 1. 2025, čj. 30 Af 7/2023-43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je právnická osoba, jejíž jednatelka a zaměstnanec (dále „manželé“), podnikli v roce 2016 zahraniční pracovní cesty. Žalobkyně uhradila některé jejich výdaje jako cestovní náhrady. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) v rámci daňové kontroly však oprávněnost těchto vyplacených náhrad zpochybnil. Správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyni nepodařilo dostatečně přesvědčivě prokázat pracovněprávní účel zahraničních cest, a tudíž na straně manželů vznikl nepeněžitý příjem, z něhož vznikla povinnost vypočítat a srazit zálohu na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti.

[2] Správce daně v průběhu daňové kontroly dále zpochybnil oprávněnost nákladů uplatněných žalobkyní na základě faktury vystavené společností zabývající se prodejem nábytku. Tato společnost v kontrolovaném období dodala nábytek nejen žalobkyni, ale také

manželům do bytu v jejich vlastnictví. Správce daně dospěl k závěru, že se jednalo o plnění, které nesouviselo výlučně s činností žalobkyně. Proto i z tohoto nepeněžitého příjmu manželů vznikla povinnost vypočítat a srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[3] Na základě uvedených zjištění správce daně dodatečně stanovil žalobkyni k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a současně jí stanovil penále z doměřené daně. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, jemuž žalovaný částečně vyhověl a rozhodnutí správce daně v odpovídajícím rozsahu změnil, neboť zohlednil, že pouze část nábytku z předmětné faktury společnosti podnikající s nábytkem, zahrnutého žalobkyní do nákladů, byla prokazatelně dodána do bytů ve vlastnictví manželů. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Krajský soud se zaměřil především na čtyři stěžejní tematické okruhy. Nejprve zkoumal, (1) jestli žalobkyně unesla své důkazní břemeno v daňovém řízení a prokázala, že uhrazené částky byly skutečně cestovními náhradami, tj. jestli se zahraniční cesty uskutečnily za pracovním účelem, (2) zda část úhrady faktury provedené žalobkyní za dodávku nábytku do bytu manželů představovala nepeněžité plnění, z něhož měla být následně žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, (3) jestli se správce daně dopustil pochybení, pokud před vydáním rozhodnutí o doměření daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti nevyčkal na ukončení daňového řízení ve věci doměření daně z příjmu a s tím související otázky, (4) jestli měl správce daně možnost překvalifikovat nepeněžité plnění jednatele na podíl na zisku.

[5] V rámci prvního okruhu námitek se krajský soud ztotožnil s rozhodnutím žalovaného a dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala dostatečně přesvědčivě, že uskutečněné zahraniční cesty měly pracovní charakter. K tomuto závěru dospěl krajský soud mimo jiné na základě skutečnosti, že žalobkyně nedoložila žádné cestovní příkazy vůči zúčastněným fyzickým osobám, vyúčtování z pracovní cesty (bod 33 rozsudku), zápisy, ani jiné výstupy, které by její tvrzení dokládaly. K námitce žalobkyně, že se zaměstnanec vzdal vyúčtování části nákladů vůči zaměstnavateli, krajský soud vyjádřil pochybnost, zda se vůbec mohl svého nároku na stravné z pracovní cesty platně vzdát. Takový postup totiž dle jeho názoru § 346c zákoníku práce nepřipouští. Krajský soud proto v bodě 37 v záhlaví uvedeného rozsudku uzavřel, že skutečnost, že žalobkyně k prokázání zahraniční pracovní cesty předložila pouze faktury za letenky a pronájem automobilu, byla relevantní pro vznik pochybností správce daně o skutečném účelu těchto cest. Důkazní břemeno bylo proto přeneseno na žalobkyni. Krajský soud připustil, že manželé neměli povinnost vypracovávat zápisy z jednání nebo zprávy ze služebních cest, nicméně tímto přístupem se žalobkyně připravila o možnost prokazovat správnost svého daňového tvrzení. Žalobkyně předložila fotografie z návštěv univerzit, dokládající hledání kontaktů a mapování konkurence z let 2015 a 2016, které se jí podařilo dohledat. Krajský soud však shodně s žalovaným dospěl k závěru, že fotografie nemají významnou důkazní sílu. Fotografie univerzitních prostor, propagačních materiálů či kanceláří personálních agentur podle názoru krajského soudu samy o sobě nepostačovaly k prokázání pracovního účelu zahraničních cest. Navíc se vztahovaly pouze k některým z nich. Krajský soud proto uzavřel, že žalobkyně přistoupila

k označení důkazů poměrně laxně, a nelze tak přisvědčit její námitce, že by po ní správce daně požadoval nepřiměřeně vysoký důkazní standard. Tento závěr krajský soud podpořil, ve shodě s žalovaným, odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 15. 10. 2015, čj. 2 Afs 77/2013-69. V něm Nejvyšší správní soud konstatoval, že nejsou-li cesty zaměstnanců prokazatelně pracovními, je nutno vyplacené náhrady za tyto cesty považovat za příjem jednatelů či zaměstnanců, z něhož je plátce povinen srazit a odvést zálohu na daň podle § 38h zákona o daních z příjmů.

[6] K druhému okruhu námitek krajský soud nejprve uvedl, že mezi stranami nepanuje spor v tom, že část plnění uvedeného na faktuře vystavené v roce 2016 společností zabývající se prodejem nábytku byla dodána do bytu ve vlastnictví manželů. Zdůraznil, že šlo o vysokou částku přesahující 1 milion Kč. Žalobkyně tvrdila, že tato částka měla být manželům přefakturována jako úplatné plnění, avšak byla nedopatřením opomenuta. Nápravu žalobkyně provedla až v roce 2021, a to na základě zjištění daňové kontroly, kdy po zaplacení faktury ze strany manželů, podala dodatečné daňové přiznání. Krajský soud se v bodě 48 svého rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného, který toto jednání žalobkyně zhodnotil jako účelové. Připustil sice, že zaměstnavatel může zaměstnancům poskytovat úplatná plnění, avšak v daném případě považoval jednání žalobkyně za nevěrohodné. Současně zdůraznil, že postup žalobkyně v návaznosti na dodatečnou fakturaci nemohl mít daňové účinky, neboť v případě daně z přidané hodnoty již uplynula zákonná lhůta pro stanovení daně a v případě daně z příjmu právnických osob bylo podání dodatečného daňového přiznání nepřípustným podáním. Samotné prohlášení daňového subjektu o podání dodatečného přiznání z důvodu účinné lítosti nepostačovalo k prolomení zákonné lhůty pro stanovení daně, neboť nešlo o situaci předvídanou daňovým řádem. Proto krajský soud aproboval postup správce daně.

[7] Krajský soud se dále zabýval námitkami týkajícími se rozlišení jednotlivých položek na vystavené faktuře, povinnosti správce daně vyčkat na ukončení daňového řízení ve věci doměření daně z příjmu a překvalifikování příjmu na podíl na zisku. Protože do těchto otázek již nesměřuje kasační stížnost, Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu podrobněji nerekapituluje.

III. Kasační stížnost a vyjádření účastníků

a) kasační stížnost

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti sporovala závěry krajského soudu stran prvních dvou výše vymezených tematických okruhů. Předně namítla, že rozsudek krajského soudu je v některých částech nepřezkoumatelný. Krajský soud dostatečně nevysvětlil, proč pokládal jí předložené důkazy k prokázání účelu zahraničních cest za nedostačující. Rozsudek krajského soud je dle jejího názoru nepřezkoumatelný i v bodě 44 (pozn. NSS: stěžovatelka uvedla bod 42, avšak citoval právě z bodu 44).

[10] Stěžovatelka označila rozsudek krajského soudu i jako nezákonný, neboť měla za to, že soud nesprávně zhodnotil důkazy svědčící o účelu zahraničních cest manželů. Stěžovatelka tvrdila, že předložené fotografie dostatečně prokazují, že jednatelka

i zaměstnanec byli na uvedených místech a v souladu s předmětem stěžovatelčiny činnosti získávali kontakty na pracovníky v IT oboru. Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud nerozlišil mezi zahraničními pracovními cestami, k nimž fotografie předložila, a těmi, u nichž se jí již nepodařilo fotografickou dokumentaci zpětně dohledat. Stěžovatelka dále uvedla, že jí doložené rozdělení zahraničních cest na pracovní a soukromé jasně potvrdilo vytvoření webu s pracovními pozicemi v oboru IT.

[11] Stěžovatelka dále uvedla, že § 346c zákoníku práce dopadá toliko na zaměstnance, nikoliv na jednatelku, a navíc nemožnost zaměstnance zprostit zaměstnavatele povinnosti poskytnout náhradu výdajů nelze vykládat jako absolutní pravidlo. Pokud totiž zaměstnanec neposkytne zaměstnavateli vyúčtování zahraniční cesty, náleží mu dle § 185 zákoníku práce toliko náhrada mzdy. Stěžovatelka v závěru namítla, že případné porušení pracovněprávních předpisů nemohlo mít vliv na daňové řízení v projednávané věci, protože jde o otázku soukromoprávní, kterou správce daně v rámci daňového řízení neposuzuje.

[12] Stěžovatelka v kasační stížnosti dále napadla závěry krajského soudu týkající se druhé části v záhlaví uvedeného rozsudku, kde se krajský soud věnoval posouzení nákladů za poskytnutý nábytek do bytu manželů. Stěžovatelka považovala tuto část v záhlaví uvedeného rozsudku za nepřezkoumatelnou, protože podle jejího názoru krajský soud dostatečně nevysvětlil, proč považoval její postup při následné přefakturaci nábytku za účelový. Tvrdila, že takový závěr nemá oporu ve spise, jelikož v průběhu řízení byla celá situace objasněna. Stěžovatelka navíc navrhla k prokázání pochybení při fakturaci důkazní prostředky, které nebyly ze strany správních orgánů nijak provedeny. Stěžovatelka označila za nepřezkoumatelnou tuto část rozsudku také proto, že krajský soud nevysvětlil, proč považoval podání dodatečného daňového tvrzení, včetně deklarace účinné lítosti, za nedostatečné, ani z jakých skutečností tento závěr dovodil.

[13] Stěžovatelka rovněž dospěla k závěru, že byl v záhlaví uvedený rozsudek krajského soudu nezákonný, neboť krajský soud podřadil pod nepeněžitý příjem obchodněprávní vztah mezi stěžovatelkou jako dodavatelkou a manželi jako odběrateli. Stěžovatelka měla za to, že manželům nebyl poskytnut žádný nepeněžitý příjem, a proto nebyly splněny podmínky pro doměření daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Stěžovatelka uvedla, že v průběhu daňového řízení bylo správním orgánům doloženo, že došlo k vyfakturování plnění manželům, kteří fakturu uhradili, a stěžovatelka následně předmětné plnění zdanila v rámci dodatečného daňového přiznání. Stěžovatelka měla za to, že totožné plnění nemohlo být dodaněno v rámci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, neboť se jednalo o dodavatelsko-odběratelský vztah. Stěžovatelka tak shrnula, že plnění nebylo bezúplatným příjmem, neboť v okamžiku právní moci rozhodnutí o doměření daně byla faktura manželi uhrazena. Stěžovatelka nesouhlasila s názorem krajského soudu a žalovaného, že uplynutí zákonem stanovené lhůty pro stanovení daně z přidané hodnoty a uhrazení daně v průběhu daňové kontroly bránilo zamýšleným daňovým důsledkům ze strany stěžovatelky.

[14] Podle stěžovatelky žalovaný ani krajský soud nepostupovali správně, pokud nezohlednili její úmysl podat dodatečné daňové přiznání z důvodu účinné lítosti. Stěžovatelka je přesvědčena, že správce daně měl využít svou pravomoc a daň z příjmu i daň z přidané hodnoty v dodatečné lhůtě stanovit. Tvrdila, že právě deklarace účinné lítosti

odlišuje její podání od pouhého opožděného dodatečného daňového přiznání. Podle jejího názoru byl správce daně povinen takové podání posoudit.

[15] Na základě výše uvedeného stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud v záhlaví uvedený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu projednání.

b) vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí podání k žalobě, vlastní rozhodnutí i obsah správního spisu. K první části kasační stížnosti, směřující proti právnímu posouzení daňového režimu cestovních nákladů stěžovatelky, uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Podle žalovaného pouhý nesouhlas stěžovatelky s těmito závěry nemůže sám o sobě založit nesprávnost právního posouzení věci.

[17] K prvnímu okruhu námitek stěžovatelky žalovaný odkázal na body 28 a 29 rozsudku, v nichž krajský soud uzavřel, že stěžovatelka neprokázala, že částky uvedené na fakturách představovaly cestovní náhrady za pracovní cesty. Žalovaný odmítl tvrzení stěžovatelky, že vůči ní byl uplatněn nepřiměřeně přísný důkazní standard. Připomněl, že manželé pobývali v dané destinaci také ze soukromých důvodů, a nelze proto bez dalšího uznat, že předložené fotografie prokazují pracovní charakter jejich cest. Stěžovatelka podle něj pouze obecně tvrdila potřebu vyhledávat pracovní síly a mapovat konkurenci, což však doložené důkazy nepotvrdily. Žalovaný rovněž zdůraznil, že otázka dodržování pracovněprávních předpisů není předmětem daňového řízení, neboť spadá do působnosti inspekce práce a týká se soukromoprávního vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

[18] Žalovaný dále k bodu 44 rozsudku, uvedl, že tam krajský soud reagoval na obecnou žalobní námitku proti použitelnosti závěrů rozsudku NSS čj. 2 Afs 77/2013-69. Krajský soud na ni odpověděl řádně ve stejné míře obecnosti.

[19] K námitkám stěžovatelky týkajícím se dodatečného vystavení faktur manželům za nábytek dodaný do jejich soukromých bytů žalovaný uvedl, že, na rozdíl od správce daně v napadeném rozhodnutí, rozlišil, která plnění byla určena pro sídlo kanceláře stěžovatelky a která byla dodána do bytů manželů. K námitce stěžovatelky, že šlo o obchodněprávní vztah a pouhé opomenutí ve fakturaci mezi ní a manželi, žalovaný odkázal na body 51, 66 a 68 svého rozhodnutí. Uvedl, že faktura byla vystavena až poté, co správce daně při daňové kontrole zjistil skutečný stav věci (navzdory tomu, že faktura nese datum vystavení z roku 2016). Tím dle žalovaného došlo k porušení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť účetnictví za zdaňovací období roku 2016 bylo již tzv. uzavřeno, a nebylo možné do něj přidávat další účetní zápisy. Z toho důvodu bylo možné na fakturu stěžovatelky pohlížet jako na účelově vytvořený dokument.

[20] Stran kasačních námitek směřujících k účinné lítosti žalovaný odkázal na body 50 a 52 v záhlaví uvedeného rozsudku a body 67 a 68 svého rozhodnutí. Žalovaný dovodil, že částka za zprostředkovaný uhrazený nábytek, měla být posouzena jako nepeněžní plnění, které stěžovatelka nesprávně nezahrnula mezi příjmy ze závislé činnosti a nesrazila z těchto příjmů zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

c) replika stěžovatelky

[21] K první části vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že předložené důkazy byly podle jejího názoru dostatečné a žalovaným tvrzené nedostatky nemají věcné opodstatnění. Zdůraznila, že není logické požadovat po jednatelce, aby sama sobě vyhotovovala záznam o výsledku pracovní cesty. Jelikož pracovní cestu absolvovala právě jednatelka spolu se zaměstnancem, který je jejím manželem, probíhala kontrola průběhu cesty přímo jednatelkou během samotné cesty. Nebylo tedy podle stěžovatelky nutné, aby zaměstnanec dodatečně pořizoval vlastní záznamy o jejím průběhu.

[22] Stěžovatelka namítla, že závěr žalovaného o soukromém charakteru cest do Španělska neodpovídá zjištěným skutečnostem. Uvedla, že manželé sice od roku 2014 využívají ve Španělsku svůj soukromý dům, avšak náklady na pracovní cesty začala uplatňovat až v období od března 2015 do srpna 2016, kdy zjišťovala možnosti obchodní spolupráce ve Španělsku. Do daňově uznatelných nákladů zahrnovala pouze letenky, nikoli jiné výdaje, a to ani před tímto obdobím, ani po něm, přestože dům vlastní dodnes. Stěžovatelka také upozornila, že správce daně prověřoval i rok 2017, což podle ní dokládá, že uplatňování letenek jako pracovních nákladů ukončila ještě předtím, než byly známy výsledky daňové kontroly. Argumentaci žalovaného stran soukromého účelu zahraniční cesty stěžovatelka označila za nelogickou a v rozporu s ostatními zjištěními.

[23] K druhé části vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že nesouhlasí se závěrem žalovaného, podle něhož lze na předloženou fakturu pohlížet jako na účelově vytvořený dokument. Tvrdila, že taková argumentace je tendenční a představuje jediný možný způsob, jak žalovaný mohl podpořit svůj závěr o údajném nezákonném postupu stěžovatelky. Stěžovatelka zdůraznila, že při vystavení faktury postupovala v souladu s právními předpisy, a že k pochybení došlo v důsledku lidské chyby, která byla zjištěna až v průběhu daňové kontroly. Právě proto podala dodatečné daňové přiznání, v němž důvody pochybení vysvětlila. K tomu navrhla provést důkazy, které však nebyly ze strany žalovaného v řízení provedeny. Podle stěžovatelky nebylo možné chybu napravit jinak než dodatečným vyúčtováním, a závěr žalovaného o účelovosti faktury proto považuje za nelogický. Uzavírá, že závěry žalovaného byly nesprávné a postrádají racionální základ.

d) duplika žalovaného

[24] Žalovaný ve své duplice k první části námitek stěžovatelky uvedl, že nesouhlasí s jejím tvrzením, podle něhož po ní správce daně požadoval nepřiměřeně vysoký standard dokazování. Dle názoru žalovaného byly tyto závěry vypořádány v bodech 30 až 32, 45 až 47 a 57 až 64 v záhlaví uvedeného rozhodnutí. Stran vypořádání těchto námitek žalovaný dále odkázal na body 26 až 44 v záhlaví uvedeného rozsudku, se kterými se plně ztotožnil. Podle žalovaného nebylo dostatečně prokázáno, že zahraniční cesty manželů měly výhradně pracovní účel. Stěžovatelka předložila jen několik fotografií (*de facto* ze dvou dní), které samy o sobě tuto skutečnost neprokázaly. Za irelevantní považoval i to, že stěžovatelka v replice doplnila další fotografie, protože tyto důkazy měla předložit už v průběhu daňového řízení. V této souvislosti žalovaný připomněl zásadu subsidiarity a minimalizace zásahů soudů do správního řízení.

[25] K druhé části námitek týkajících se vyúčtování dodávek nábytku do bytů manželů žalovaný odkázal na své vyjádření ke kasační stížnosti a na body 47 a 48 napadeného rozsudku, s jejichž závěry souhlasí. Pokud jde o neprovedení některých důkazů navržených stěžovatelkou, připomněl bod 51 svého rozhodnutí, kde vysvětlil, proč považoval tyto důkazy za nadbytečné. Dodal také, že uvedené námitky byly podle něj formulovány konkrétně až v replice ke kasační stížnosti, a Nejvyšší správní soud by je proto měl posoudit jako opožděné.

e) triplika stěžovatelky

[26] K první části námitek stěžovatelka v zaslané triplice uvedla, že nesouhlasí se závěry žalovaného stran neunesení důkazního břemene. Uvedla, že zaslané fotografie měly jen uvést kontext nepravdivosti tvrzení žalovaného o tom, že nevyplynulo dostatečně jasně charakter zahraniční cesty obou manželů. Stěžovatelka tak znovu poukázala na skutečnost, že v průběhu řízení dostatečně daňové relevantní skutečnosti prokázala, neboť by na soukromé cestě neměla důvod navštěvovat instituce doložené ve fotografické dokumentaci v daňovém řízení. Požadavky žalovaného tak stěžovatelka považovala za nepřiměřené.

[27] Stran druhé části námitek týkajících se posouzení dodatečného daňového přiznání týkajícího se dodaného nábytku do bytů v soukromém vlastnictví manželů uvedla, že není sporné, že byla nová fakturace provedena během daňové kontroly. Dále uvedla, že daňová kontrola byla zahájena na konci roku 2018, správce daně ale až v roce 2021 doručil stěžovatelce výzvu, ve které poukázal na pochybení u výše zmiňované faktury. Stěžovatelka po uhrazení faktury manželi podala dodatečné daňové přiznání, přičemž tento postup považuje za správný.

[28] Stran námitek neprovedení navržených důkazů ohledně prokázání neúmyslného opomenutí vystavení faktury v řádném termínu stěžovatelka uvedla, že námitka nebyla opožděná, neboť byla uvedena již v kasační stížnosti.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti v záhlaví uvedeného rozsudku. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou (rozsudky NSS z 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, či z 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52, nebo usnesení rozšířeného senátu z 16. 12. 2008, čj. 8 Aps 6/2007-247, č. 1773/2009 Sb. NSS). Dále Nejvyšší správní soud připomíná, že za nepřezkoumatelné nelze považovat rozhodnutí, v němž se krajský soud ztotožní s částí odůvodnění správního orgánu a na tuto část výslovně odkáže (rozsudek NSS z 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, rozsudek NSS z 11. 7. 2023, čj. 1 As 169/2022-58).

[31] Stran první námitky nepřezkoumatelnosti odkazuje Nejvyšší správní soud stěžovatelku na body 26 až 44 v záhlaví uvedeného rozsudku. Krajský soud zde v bodech 33, 37 a zejména 38 podrobně objasnil, z jakých důvodů přisvědčil pochybnostem správce daně ohledně skutečného účelu zahraničních cest manželů. Současně objasnil, proč považoval předložené důkazy za nedostatečné k prokázání tvrzené pracovní náplně této cesty. Fotografie předložené stěžovatelkou totiž nedokumentovaly průběh všech zahraničních cest, navíc byly fragmentární a krajský soud je nepovažoval za dostačující k unesení důkazního břemene. Napadený rozsudek tedy není ve výše posuzované části nepřezkoumatelný, neboť z něj je patrné, z jakých skutečností krajský soud v rozsudku vycházel. Nejvyšší správní soud také neshledal, že by závěry rozsudku krajského soudu uvedené v bodě 44 svědčily o nepřezkoumatelnosti rozsudku. Krajský soud tam stěžovatelce srozumitelně vysvětlil, v jakém kontextu žalovaný ve svém rozhodnutí použil závěry rozsudku NSS čj. 2 Afs 77/2013-69. Reagoval na bod 30 žaloby, kde stěžovatelka pouze obecně uvedla, že se domnívá, že závěry uvedené v citovaném rozsudku na projednávanou věc nedopadají. Jelikož šlo o námitku formulovanou ve velmi obecné rovině, krajský soud nepochybil, pokud na ni reagoval obdobně obecně.

[32] Stěžovatelka dále namítla nepřezkoumatelnost některých závěrů krajského soudu, v nichž se soud zabýval posouzením nákladů na nábytek, jenž byl dopraven do bytu v soukromém vlastnictví manželů. Podle stěžovatelky krajský soud dostatečně neobjasnil, v čem spatřoval účelovost jejího jednání stran přefakturace nábytku ve snaze napravit omyl. Dle stěžovatelky krajský soud rovněž nevysvětlil, proč považoval podání dodatečného daňového tvrzení, včetně uvedeného důvodu účinné lítosti, za nedostatečné, ani na základě kterých skutečností k tomuto závěru dospěl. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje stěžovatelku na body 48 a 49 rozsudku krajského soudu, v nichž vyložil důvody, pro něž přisvědčil závěrům žalovaného. Lze dodat, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu bez dalšího to, pokud soud pro stručnost se souhlasnou poznámkou odkáže na část odůvodnění správního orgánu, jestliže se s ní ztotožní (rozsudek NSS čj. 8 Afs 75/2005-130, a na něj navazující rozsudky z 20. 5. 2024, čj. 1 Afs 234/2023-51, č. 4622/2024 Sb. NSS, bod 22, či z 30. 8. 2024, čj. 8 Afs 167/2023-74, bod 24). Nejvyšší správní soud tak ověřil, že žalovaný se vypořádání těchto námitek věnoval v bodech 67 a 68 svého rozhodnutí. Proto rozsudek krajského soudu, který na toto vypořádání odkázal, není nepřezkoumatelný. K námitce nepřezkoumatelnosti stran deklarované účinné lítosti má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud stěžovatelce v bodech 51 a 52 napadeného rozsudku jasně vyložil, proč danou skutkovou podstatu § 148 odst. 6 daňového řádu nelze v tomto případě uplatnit a z jakého důvodu tak nebylo nutné v řízení provádět další stěžovatelkou navržené důkazy.

IV.B Důkazní břemeno daňového subjektu

[33] Nejvyšší správní soud se v rámci věcného přezkumu nejprve zabýval námitkami směřujícími proti posouzení neoprávněnosti uplatněných cestovních náhrad v daňovém řízení. Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdila, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť krajský soud nesprávně vyhodnotil důkazy předložené ve správním řízení. Podstatou sporu v nyní projednávané věci tedy je, zda krajský soud pochybil, pokud uzavřel, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností v rámci daňového přiznání.

[34] Nejvyšší správní soud se rozložením důkazního břemene v daňovém řízení ve své judikatuře již mnohokrát zabýval. Dle ustálené praxe soudu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Tyto skutečnosti prokazuje daňový subjekt především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných záznamů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]; nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, musí ale prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Tyto pochybnosti musí správce daně opřít o konkrétní skutečnosti. Pokud správce daně unese toto své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení (dalšími důkazy, zpravidla jinými než vlastním účetnictvím), popřípadě aby je korigoval (rozsudky NSS z 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, z 18. 5. 2020, čj. 5 Afs 191/2019-32, body 29 až 34, obdobně také usnesení rozšířeného senátu z 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 110/2007-102, č. 1729/2008 Sb. NSS).

[35] Nejvyšší správní soud v rozsudku z 5. 6. 2025, čj. 6 Afs 365/2023-72, bod 42, rovněž dovodil, že jestliže správce daně poukáže na nesrovnalost u určitého dokladu (např. protistrana transakci ve svých daňových tvrzeních neuvedla, doklad je v logickém nesouladu s doklady jinými či samotné údaje v něm objektivně vzbuzují pochybnosti, z důkazů provedených správcem daně plyne něco jiného apod.), daňová evidence, resp. původní doklad k unesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu přestává dostačovat. Daňový subjekt v takovém případě musí buď poskytnout vysvětlení, jež neobvyklost transakce vysvětlí (poukáže na souvislosti v předložených dokladech, jež na první pohled nemusely být správci daně patrné, nebo tuto souvislost podpoří důkazními prostředky, jež dosud správci daně předloženy nebyly), anebo musí předložit (označit) takové důkazní prostředky, jež vyvrátí pravdivost důkazů předložených správcem daně. Nestačí ale důkazní prostředky předkládané správcem daně pouze zpochybnit, jelikož důkazní břemeno oprávněnosti uplatnění jím tvrzených daňových výdajů tíží daňový subjekt a má ve své podstatě primární povahu. Nelze-li skutečnosti prokazované správcem daně vyloučit v kontextu zjištěných skutečností jako nemožné či velmi nepravděpodobné, tj. panuje-li o reálném stavu věcí nejistota, nelze považovat důkazní břemeno daňového subjektu za splněné.

[36] Z daňového spisu vyplývá, že správci daně vznikly na základě informací z vyhledávací činnosti a písemností předložených stěžovatelkou pochybnosti, zda byly do základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v daném období zahrnuty veškeré zdanitelné příjmy dle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmu. Tyto pochybnosti správce daně zformuloval do výzvy k prokázání skutečností z 13. 7. 2021, čj. 3350092/21/3002-60562-711168 (dále „výzva“). K těmto pochybnostem dospěl na základě zjištění, že k poskytnutým cestovním náhradám nebyly předloženy žádné doklady prokazující, že vystavené faktury skutečně představují náhradu cestovních nákladů manželů poskytnutou v souvislosti s výkonem činnosti zakládající příjem ze závislé činnosti. Správce daně poukázal zejména na chybějící vyúčtování služebních cest a jakýchkoli souvisejících nákladů a chybějící doklady prokazující účel těchto cest (strana 5 a 8 přílohy A 22 správního spisu). Správce daně na straně 5 výzvy vyzval stěžovatelku, aby prokázala účel těchto zahraničních cest. Stěžovatelka žádné konkrétní skutečnosti prokazující účel zahraniční

cesty nedoplnila. Správce daně následně ve zprávě o daňové kontrole z 11. 10. 2021, čj. 4154733/21/3002-60562-711168) (dále „zpráva“), dospěl k závěru, že stěžovatelka porušila § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmu (strana 26 přílohy A 36 správního spisu). Stěžovatelka v rámci odvolacího řízení za účelem prokázání účelu zahraniční cesty předložila odvolacímu správnímu orgánu fotografie z univerzity a další fotografie, které měly dokazovat mapování konkurence v místě pobytu manželů. Tyto důkazy však odvolací správní orgán označil za neprůkazné (body 45 a následující rozhodnutí žalovaného). Shodně je zhodnotil i krajský soud (bod 38 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že k prokázání účelu zahraniční cesty bylo předloženo celkem osm fotografií, z nichž sedm pochází z období první zahraniční cesty (24. 3. – 3. 4. 2016) a jedna z období druhé zahraniční cesty (22. 6. – 1. 7. 2016). Za třetí zahraniční cestu (20. 8. – 27. 8. 2016) nebyla doložena žádná fotografie. Podle stěžovatelky svědčí o účelu zahraničních pracovních cest také to, že vytvořila webové stránky zaměřené na pozice v oblasti IT. Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje stěžovatelce, že taková aktivita by teoreticky mohla být následkem jednání v rámci konkrétních zahraničních pracovních cest. Taková jednání by ale musela být řádně prokázána, což se v dané věci nestalo.

[37] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce, že doložené fotografie mohou dokazovat přítomnost manželů na místech spojených s potenciálním sběrem kontaktů vhodných pro stěžovatelku jako personální agenturu. Manželé nicméně pobývali v jednotlivých destinacích vždy přibližně jeden týden, přičemž v prvním případě byly doloženy fragmentární fotografie z dat 29. – 31. 3. 2016, v druhém případě toliko jedna fotografie z 24. 6. 2016, a ve třetím případě nebyla předložena žádná relevantní skutečnost dosvědčující účel pracovní cesty manželů. Faktury za letenky vystavené na jména manželů a faktury za pronájem auta ve Valencii pouze potvrzují, že se manželé v daném období nacházeli ve Španělsku. Samy o sobě však nijak neprokazují, jaký byl účel jejich cesty. K prokázání této skutečnosti tak lze vycházet toliko z oněch dílčích fotografií, z nichž některé z nich zachycují pouze názvy konkurenčních obchodních společností focených zvenčí nebo prostory univerzity. Výjimkou je fotografie pořízená 24. 6. 2016, která měla potenciál naznačovat sběr kontaktů na půdě univerzity pro stěžovatelku, bez dalších listinných důkazů je však takový důkaz nedostačující.

[38] Nejvyšší správní soud sice přisvědčuje stěžovatelce, že z hlediska vnitřní organizace společnosti nelze očekávat, že by jednatelka sama sobě vyhotovovala podrobnou zprávu o průběhu své zahraniční pracovní cesty či sama sobě detailně dokládala oprávněnost jednotlivých výdajů spojených se zahraniční cestou. Na druhou stranu si však stěžovatelka musí být vědoma, že v rámci daňové kontroly nese důkazní břemeno ona sama. To platí i v situaci, kdy se zahraniční cesty účastní přímo jednatelka obchodní společnosti a její manžel, který je zaměstnancem společnosti. Nemá význam, že stěžovatelka k těmto povinnostem zvolila laxní přístup vyplývající z rodinných vazeb ve vedení společnosti. Z toho důvodu se Nejvyšší správní soud nezabýval námitkami stran vnitřního chodu stěžovatelky (včetně nastavených pravidel pro účtování služebních cest), neboť otázka pracovněprávního režimu jednotlivých vztahů není pro rozhodnutí o oprávněnosti uplatněných cestovních výdajů v rámci daňového řízení v nyní projednávané věci podstatná. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud uzavřel, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno.

IV.C Posouzení nepeněžitého plnění spočívajícího v dodání nábytku do bytů v soukromém vlastnictví

[39] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdila, že krajský soud i žalovaný dospěli k nesprávným právním závěrům, jestliže posoudili obchodní vztah mezi stěžovatelkou jako dodavatelem na jedné straně a manželi na straně druhé jako nepeněžité plnění. Stěžovatelka měla za to, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Domnívala se, že krajský soud nepostupoval správně, pokud vyhodnotil podání dodatečného daňového přiznání jako účelové. Nesouhlasila ani se závěrem, že se vyfakturované plnění manželů nemělo projevit v daňové rovině, neboť měla za to, že správce daně měl na základě deklarované účinné lítosti stěžovatelky daň z příjmu i daň z přidané hodnoty dodatečně doměřit.

[40] Správci daně vznikly na základě informací z vyhledávací činnosti a písemností předložených stěžovatelkou pochybnosti, zda poskytnuté plnění ve formě dodávky nábytku do bytů manželů v soukromém vlastnictví nebylo nepeněžitým příjmem manželů dle § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů a zda tyto částky neměly být dle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů zahrnuty do základu daně pro výpočet daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Stěžovatelka předložila správci daně na výzvu kopii dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2016, dodatečného daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2016, a potvrzení o platbě faktury nábytku manželi, která byla z 31. 12. 2016, s datem splatnosti 20. 8. 2021 (bod 34 rozhodnutí žalovaného, příloha 3 přílohy A 28 správního spisu). Protože tato podání byla podána či vytvořena až po zahájení daňové kontroly, stěžovatelce se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně. Ten proto ve zprávě uzavřel, že stěžovatelka porušila § 6 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů tím, že nezahrnula dané nepeněžní plnění mezi příjmy ze závislé činnosti (viz strana 28 zprávy). Odvolací orgán se s těmito závěry o posouzení dodatečných daňových přiznání ztotožnil. Uvedl, že dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty bylo podáno po zákonné lhůtě a dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob je podle § 145a odst. 1 daňového řádu nepřípustné (bod 67 rozhodnutí žalovaného). Tyto závěry potvrdil i krajský soud (bod 48 napadeného rozsudku).

[41] Nejvyšší správní soud konstatuje, že dle ustanovení § 145a odst. 1 daňového řádu není dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly (rozsudek NSS ze 17. 10. 2018, čj. 9 Afs 337/2018-43, bod 30, rozsudek NSS z 8. 4. 2022, čj. 5 Afs 57/2021-31, bod 15, rozsudek NSS z 26. 4. 2024, čj. 5 Afs 52/2023-33, bod 27, nebo rozsudek NSS z 19. 7. 2024, čj. 5 Afs 119/2023-41, bod 32). Daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti byla v případě stěžovatelky zahájena 19. 12. 2018 (strana 1 přílohy A1 správního spisu). Daňová kontrola daně z příjmu právnických osob byla v případě stěžovatelky zahájena 18. 10. 2019 (bod 67 rozhodnutí žalovaného). Dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty bylo správci daně doručeno 19. 8. 2021 (příloha 1 přílohy A 28 správního spisu). Dodatečné daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob bylo správci daně doručeno 19. 8. 2021 (příloha 2 přílohy A 28 správního spisu). Takové dodatečné daňové podání bylo proto nepřípustné (to ostatně stěžovatelka uznává v bodě 45 žaloby). K souvisejícím námitkám stěžovatelky Nejvyšší správní soud ve spise ověřil, že faktura, kterou stěžovatelka předložila správci daně k vysvětlení nesrovnalostí ohledně úhrady za poskytnutý nábytek manželům, byla vystavena 31. 12. 2016 a měla splatnost až 20. 8. 2021. Stěžovatelka sama uvedla, že faktura

byla vystavena až poté, co daňová kontrola odhalila pochybení. Nejvyšší správní soud proto považuje závěry žalovaného uvedené v bodě 66, tedy pochybnosti o skutečném datu vystavení faktury, za oprávněné a přesvědčivé. Nejvyšší správní soud proto dospěl v nyní projednávané věci k závěru, že krajský soud nepochybil, pokud předložené důkazy označil za účelové a nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky.

[42] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že v nyní projednávané věci nebylo možné zhojit nepřípustnost podání dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty deklarováním účinné lítosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že v případě, že daňový subjekt prohlásí, že podává dodatečné daňové přiznání z účinné lítosti, má správce daně povinnost podání vyhodnotit a věcně daň stanovit. Stěžovatelka v tomto ohledu v žalobě a rovněž v kasační stížnosti uvedla odkaz na ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu. Právní úpravu § 148 odst. 6 daňového řádu ale uplatnit nelze. Toto ustanovení je konkrétně vázáno na existenci pravomocného rozsudku souvisejícího s daňovým trestným činem a umožňuje stanovit daň v „nové“ lhůtě bez ohledu na to, že již uplynula standardní lhůta pro stanovení daně. Pokud snad měla stěžovatelka na mysli prolomení lhůty pro stanovení daně skrze § 148 odst. 7 daňového řádu, pak toto ustanovení předpokládá možnost správce daně stanovit daň bez ohledu na uplynutí lhůty pro stanovení daně, pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí s cílem dosáhnout zániku trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti nebo v souvislosti s uplatněním jiného opatření k odstranění nebo zmírnění škodlivých následků trestného činu. Obě tato ustanovení ovšem míří na situace, kdy do již uzavřeného daňového řízení vstoupí nová informace z řízení trestního (konkrétně ve vztahu k daňovým trestným činům uvedeným v § 240 a § 241 trestního zákoníku). O takovou situaci však v nyní projednávané věci nejde a stěžovatelka tato ustanovení nemůže nijak využít ve svůj prospěch.

[43] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného uzavřel, že stěžovatelce se nepovedlo přesvědčivě prokázat, že se v případě dodávky nábytku do bytů manželů v soukromém vlastnictví nejednalo o nepeněžitý příjem manželů. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěry krajského soudu.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a podle § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl.

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 8. dubna 2026

pokračování

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu