



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Manuvia Headhunters s.r.o.**
sídlem Na Jízdárně 2767/21a, 702 00 Ostrava
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2022, č. j. 19962/22/5200-10421-711070,
ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2022, č. j. 19962/22/5200-10421-711070, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 32 301 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Jakuba Hlíny, sídlem Havlíčkova 1680/13, 110 00 Praha 1.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2022, č. j. 19962/22/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl v rámci projednání odvolání žalobce změněn výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 28. 6. 2021, č. j. 2850328/21/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena podle pomůcek k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2017 ve výši 3 677 496 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 735 499 Kč, a to tak, že do výroku byl doplněn odkaz na uplatnění postupu dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“).
2. Žalobce v žalobě, resp. jejím doplnění a následných vyjádřeních uvedl, že je podnikající právnickou osobou, mezi jejíž stěžejní aktivity patří činnost personální agentury, pročež její nejvýznamnější složkou nákladů jsou náklady na mzdy, odvody a jiné výdaje spojené s jejími zaměstnanci, především náklady spojené s jejich vysíláním k uživatelům, kdy žalobce zaměstnancům vedle mzdy vyplácel i cestovní náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Bez vynakládání těchto nákladů by žalobce nemohl svou činnost vůbec vyvíjet, což správce daně ani žalovaný ve svém rozhodování nereflaktovali. Žalobce má takový postup za nezákonný. Žalobce uvedl následující okruhy žalobních námitek:
 - A. Postup žalovaného při stanovení daně podle pomůcek (srov. body 69-87 napadeného rozhodnutí) je v rozporu s § 98 DŘ, doktrínou i judikaturou. Žalovaný nepřipustně a nezákonně kombinuje stanovení daně podle pomůcek a dokazování, když DPFO stanoví v režimu pomůcek, ale všechny žalobcem uplatněné cestovní náhrady neuznává pro údajné neunesení důkazního břemene žalobce (srov. body 88-123 napadeného rozhodnutí). K tomu, že již tato skutečnost je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87. Žalovaný dále pochybil, nepřihlédl-li k podkladům, vyjádřením a vysvětlením žalobce a uživatelů jako k relevantním pomůckám, neboť se je žalovanému nepodařilo zpochybnit (srov. § 98 odst. 3 písm. a) DŘ); nepochybil-li by takto žalovaný, dospěl by k závěru, že žalobce oprávněně nezahrnul vyplacené cestovní náhrady do zdanitelných příjmů. Žalovaný v průběhu řízení zcela jistě nezpochybnil všechny podklady a důkazní prostředky předložené žalobcem, paušálně však odmítl připustit a zohlednit i ty důkazní prostředky, které zpochybněny nebyly, což je zásadní vada. I pokud dle žalovaného žalobce ohledně cestovních náhrad údajně neunesl důkazní břemeno, nevylučovalo to užití poskytnutých podkladů a vyjádření jako pomůcek pro stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49). V průběhu daňového řízení byla provedena řada důkazů, z nichž bylo zjištěno např. jaké klienty žalobce měl, kteří zaměstnanci vykonávali činnost u kterého klienta apod., z čehož bylo možné zjistit rozsah činnosti žalobce a nezbytnost vyplacení cestovních náhrad – tyto informace jsou pro žalovaného použitelnými pomůckami, avšak nebyly zohledněny. V replice ze dne 23. 7. 2023 žalobce uvedl, že „setrvale namítá“, že v jeho případě nebyl důvod ke stanovení daně dle pomůcek, ale bylo možné ji stanovit dokazováním, což se snažil vyjádřit již v odvolání za pomoci

výhrad k procesu dokazování. Dále žalovaný porušil § 98 odst. 2 DR, když se přezkoumatelně nevypořádal s možnými výhodami pro daňový subjekt (srov. jen bod 85 napadeného rozhodnutí), čímž napadené rozhodnutí zatížil vadou nepřezkoumatelnosti. Žalovaný ignoroval, že žalobce coby personální agentura, jehož povaha činnosti nebyla v daňovém řízení zpochybněna, musel vynakládat výdaje v podobě cestovních náhrad, ačkoliv jde o skutečnost, z níž dle judikatury jednoznačně plyne pro žalobce výhoda (nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 a ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05; rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 62/2009-112 a ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 85/2011-165), a napadené rozhodnutí je tak stíženo i vadou nezákonnosti, když žalovaný tuto klíčovou výhodu pro žalobce, jež měla vliv na výši stanovené daňové povinnosti, nerefletoval, ač tak měl učinit i bez návrhu. K argumentaci žalovaného žalobce uvedl, že všechny žalobní námitky, tedy i tato námitka stran nezohlednění výhody pro žalobce, jsou přípustné, a odkázal k tomu mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, sp. zn. 1 Afs 331/2018. Dále dodal, že nejde o nový skutkový bod, ale o právní výtku, jelikož správce daně a žalovaný byli povinni v rámci správného zjištění a stanovení daně (nejen při užití pomůcek) zohlednit všechny možné daňové výhody, které by býval žalobce při stanovování jeho daňové povinnosti uplatnil a použil, a rezignoval-li na to žalovaný v rámci přezkumné činnosti, je tato námitka legitimní a uplatnitelná. K argumentu žalovaného, že vyplácení cestovních náhrad není nutně esenciální položkou v nákladech personální agentury a že záleží na smluvním nastavení, které personální agentura zvolí, žalobce uvedl, že podstata činnosti žalobce spočívá ve flexibilním přidělování zaměstnanců ke klientům dle aktuálních potřeb, s čímž je potřeba dojíždění zaměstnanců nezpochybnitelně spojena, stejně jako další nároky, např. stravné; k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2019, č. j. 9 Ads 279/2017-42. Žalovaný tak neprovedl řádný kvalifikovaný odhad daňové povinnosti a jeho postup při stanovení daně podle pomůcek nebyl způsobilý vést ke stanovení daně ve výši, která se v maximální možné míře blíží realitě; stanovená daň v režimu pomůcek tak nebyla stanovena spolehlivě a je nepřiměřená a v hrubém nepoměru s daní, která žalobci měla být stanovena. K argumentaci žalovaného žalobce dodal, že v žalobě namítal pochybení, kterých se žalovaný dopustil při posuzování vhodnosti a přípustnosti stanovení daně podle pomůcek, přičemž jeho námitky se týkají zejména první podmínky – unesení důkazního břemene, neboť byly-li by v této oblasti pochybnosti žalovaného rozptýleny, pak by aplikace pomůcek nepřicházela v úvahu. Žalobce jednoznačně vyplácel zaměstnancům cestovní náhrady dle jejich vysílání ke klientům žalobce a nebyly dány důvody pro stanovení daně dle pomůcek; pokud by tomu tak nebylo, pak žalovaný nezohlednil výhody, jež byl žalobce oprávněn čerpat, a nezohlednil provedené a nezpochybněné důkazy – to vše svědčí o nespolehlivosti odhadu daňové povinnosti žalobce. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2023, č. j. 6 Afs 34/2022-31 a uvedl, že v jeho případě jde o hrubý exces a zjevnou nesprávnost při stanovení daně, a to zejména co do nezohlednění výhod.

- B. Napadené rozhodnutí je rozporné se zákonem, neboť žalovaný nedůvodně klade na žalobce povinnost unést důkazní břemeno o oprávněnosti podřazení vyplacených cestovních náhrad pod § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, které žalobce netíží. A i kdyby jej tížilo, předložil správci daně dostatek podkladů, vyjádření a vysvětlení (samotná vyúčtování

DPFO ze závislé činnosti včetně přílohy č. 1, mzdové listy, přehledy mezd za měsíce leden – červenec 2017, hlavní knihu, pracovní smlouvy, dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti, sestavu „kalkulace cestovních paušálních náhrad“ atd.; v podáních ze dne 2. 10. 2019 a 8. 4. 2021 žalobce popsal, jak byly cestovní náhrady vypláceny a paušalizovány), a to nejen svých, ale i uživatelů (TATRA TRUCKS, a.s. a TATRA METALURGIE a.s. výslovně potvrdili vykonávání práce zaměstnanci žalobce a doložili seznamy zaměstnanců, rámcové dohody o dočasném přidělení zaměstnanců, dohody o dočasném přidělení zaměstnanců, rámcové smlouvy, faktury a měsíční výkazy), a důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 DŘ by spolehlivě unesl. Z uvedených důkazních prostředků a vyjádření je jednoznačné, že žalobce skutečně poskytoval své zaměstnance deklarovaným uživatelům, přičemž tito zaměstnanci se k uživatelům logicky museli dopravovat v rámci pracovních cest, dále že za tímto účelem žalobce zaměstnancům vyplácel cestovní náhrady v paušální výši, a že při paušalizaci cestovních náhrad žalobce vycházel z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad a jejich výše a z do budoucna očekávaných průměrných výdajů (pokud jde o cestovné, vycházel žalobce z tarifu Českých drah, ohledně stravného pak vycházel z vyhlášky MPSV, zaměstnancům dle ní náleželo základní stravné; hrazení cestovného je reflektováno i v rámcových smlouvách s uživateli). Žalovanému se ohledně těchto důkazních prostředků nepodařilo předestřít takové pochybnosti, aby unesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, a aby přešlo na žalobce, resp. aby bylo možné stanovit daň podle pomůcek, když tyto pochybnosti jsou nedůvodné, neopodstatněné, nekonkrétní, paušální, excesivní, spekulativní, domýšlivé, irrelevantní, nelogické, nepodepřené skutečnostmi zachycenými v daňovém spise, nezakládající se na správně a úplně zjištěném skutkovém stavu. Žalobce připomněl, že podle judikatury je správce daně za účelem unesení důkazního břemene povinen označit zcela konkrétní, důvodné, opodstatněné a v daňovém spise zdokumentované skutečnosti, na jejichž základě jeho vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti předložených evidencí vyvstaly (k tomu žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 194/2019-43 (bod 19), ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 22. 5. 2014, č. j. 4 Afs 44/2014-20, případně náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2022, sp. zn. II. ÚS 232/02); současně žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 s tím, že se musí jednat o natolik závažné pochybnosti, že zatemní obraz o hospodaření povinného subjektu. V projednávané věci se formulované pochybnosti týkají příkladmo vybraných zaměstnanců a jsou nepřijatelně generalizovány na všechny zaměstnance žalobce; a v podstatě se týkají jen konkrétního způsobu výpočtu a provedení paušalizace cestovních náhrad, a přesto žalovaný paušálně odmítá všechny žalobcem vyplacené cestovní náhrady, jako by se žádné pracovní cesty vůbec nekonaly, což je v rozporu se základním cílem správy daní a s povinností žalovaného přihlížet při stanovení daně podle pomůcek ke všem výhodám pro daňový subjekt. V projednávané věci nicméně nebyla daň stanovována v režimu dokazování, ale pomůcek, kdy měl žalovaný se žalobcem poskytnutými důkazními prostředky nakládat jako s pomůckami dle § 98 odst. 3 písm. a), b) DŘ a na jejich základě dospět k závěru o nezahrnutí cestovních náhrad do zdanitelných příjmů, když se žalovanému žalobcem předložené důkazní prostředky nepodařilo relevantně a dostatečně zpochybnit – na tom nic nemění ani excesivní požadavky žalovaného, např. k žalobcově tíži kladená absence

výdajových dokladů vztahujících se k historicky uskutečněným pracovním cestám. Tak však žalovaný nepostupoval, a zatížil napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti.

- C. Žalobce dále namítal, že žalovaný se dopouští nezákonné selekce a limitace způsobů, na jejichž základě může dojít ke stanovení paušálních náhrad, hodlá-li je zaměstnavatel uplatnit jako nezdanitelné náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Žalovaný klade žalobci k tíži, že při stanovení paušálních náhrad nevycházel z doložené historické zkušenosti, nýbrž z budoucího kvalifikovaného odhadu, ačkoliv z § 182 ZP plyne, že žalobcem užitý způsob stanovení paušálních náhrad je zcela legitimní. Zprůměroval-li žalobce podmínky rozhodné pro poskytování cestovních náhrad a učinil-li důvodný odhad jejich průměrné výše do budoucna a zaměstnanci byli vysíláni na pracovní cesty v souladu s tímto odhadem, nelze na žalobce klást nelogický požadavek existence historického podkladu pro výpočet paušalizace v podobě výdajových dokladů vztahujících se k již uskutečněným pracovním cestám, neboť takový požadavek jde nad rámec zákonné úpravy a nedůvodně by zkracoval na právech nové zaměstnavatele. Žalovaný svůj nesprávný výklad dotčeného ustanovení ZP opírá o více než 20 let starý judikát Krajského soudu v Ostravě, aniž by se zabýval změnou právní úpravy a pozdějšími závěry učiněnými ve vztahu k této problematice. Žalobce poukázal, že žalovaný na jedné straně konstatuje (srov. bod 117 napadeného rozhodnutí), že žalobci neupírá jeho zákonnou možnost poskytovat cestovní náhrady paušální částkou, ale na druhé straně mu upírá možnost tak učinit jedním ze zákonem aprobovaných způsobů. Žalobce také vyslovil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že na základě tvrzení a podkladů nelze jednoznačně určit, jak byla paušalizace stanovena (srov. bod 96 napadeného rozhodnutí), když z obsahu spisu to plyne, a shledává-li žalovaný v důkazech a vyjádřeních žalobce rozpornosti, pak tyto nemohou nic změnit na tom, že z důkazů a vyjádření plyne, že žalobce skutečně poskytoval své zaměstnance deklarovaným uživatelům, přičemž tito zaměstnanci se k uživatelům logicky museli dopravovat v rámci pracovních cest, dále že za tímto účelem žalobce zaměstnancům vyplácel cestovní náhrady v paušální výši, a že při paušalizaci cestovních náhrad žalobce vycházel z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad a jejich výše a z do budoucna očekávaných průměrných výdajů (ve vztahu k jednotlivým zaměstnancům žalobce vzal v potaz počátek a cíl pracovní cesty a počet dnů strávených na pracovní cestě, souhrnně pak určil způsob dopravy, délku pracovní cesty a průměrem počet kilometrů a cenu dopravy; pokud jde o cestovné, vycházel žalobce z tarifu Českých drah, pokud jde o stravné, z vyhlášky MPSV, což reflektují i rámcové smlouvy s uživateli v ustanovení o příspěvku uživatele na dopravu; finální výše vyplacené cestovní náhrady se odvíjela od počtu odpracovaných hodin za měsíc). Shledal-li žalovaný způsob výpočtu paušálních cestovních náhrad jako rozporný se ZP či vedoucí k nepřiměřeně vysokým cestovním náhradám, měl je toliko poměrně snížit, nikoliv úplně vyloučit, a to tím spíše, když je daň stanovována v režimu pomůcek, kde má správce daně povinnost přihlížet ke všem výhodám pro daňový subjekt – v poměrech žalobce jako personální agentury k nezbytnosti vynakládání výdajů na pracovní cesty.
- D. Dle žalobce žalovaný postupuje v rozporu s § 1 odst. 2 DŘ, když zjistil nesrovnalosti ohledně náhrad vyplacených několika konkrétním zaměstnancům žalobce (srov. např. body 59, 60, 65, 66, 98, 103, 120 či 122 napadeného rozhodnutí), a na základě těchto nesrovnalostí učinil závěry ve vztahu ke všem zaměstnancům, tedy dovodil, že došlo k přenosu a následnému neunesení důkazního břemene žalobce stran podřazení

cestovních náhrad, které žalobce za příslušné zdaňovací období celkově svým zaměstnancům vyplatil, jako náhrad ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP; k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2022, sp. zn. 4 Afs 217/2021 (bod 28). Dle žalobce jde o zjednodušující úvahu sledující ulehčení důkazní pozice daňové správy, která je v rozporu s judikaturou stanovující správci daně za účelem unesení důkazního břemene povinnost označit zcela konkrétní, důvodné, opodstatněné a v daňovém spise zdokumentované skutečnosti, na jejichž základě jeho vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti předložených evidencí vyvstaly. Tato nezákonná paušalizace závěrů činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným; žalovaným tvrzený rozpor a pochybnosti údajně panující i ohledně nikoliv „příkladmo“ uvedených zaměstnanců totiž nejsou opřeny o konkrétní skutečnosti zdokumentované v daňovém spise a nejsou zmiňované a odůvodněné ve vydaném rozhodnutí; dle žalobce prosté uvedení zpochybňovaných částek v tabulkách nevyhovuje judikatorním požadavkům na pochybnosti. Dle žalobce je navíc správce daně povinen nejen zjistit a označit „závažné a důvodné pochybnosti“ pochybnosti, které svědčí o jiném skutkovém stavu, ale také je prokázat, což se nestalo (k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, sp. zn. 7 Afs 194/2019-43. Žalovaný přehlíží, že doměřená daň se skládá z jednotlivých daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vztahujících se k jednotlivým zaměstnancům žalobce, a tak je třeba k nim přistupovat. Žalovaný má mj. dle mzdových listů za prokázané, že žalobce poskytoval zaměstnancům cestovní náhrady i jejich výši (např. bod 88 napadeného rozhodnutí); v bodě 119 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že ze strany uživatelů byla potvrzena přítomnost zaměstnanců žalobce na jejich pracovišti, z čehož implicitně vyplývá nezbytnost jejich dopravy k uživatelům a vynaložení souvisejících nákladů, a přesto žalovaný odmítl uznat veškeré vyplácené cestovní náhrady jako náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP s tím, že na základě vyjádřených pochybností se žalobci nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně konkrétního způsobu výpočtu cestovních náhrad a souvisejících vstupních údajů. To navíc za situace, kdy podnikání žalobce spočívá v činnosti personální agentury, neodmyslitelně spjaté s realizací pracovních cest. Žalobce i zde upozornil, že daň byla stanovena v režimu pomůcek, kdy je (ne)unesení důkazního břemene irelevantní, a kdy musí správce daně přihlížet ke všem výhodám pro daňový subjekt, mezi než se řadí i vynakládání nezbytných výdajů s přihlédnutím k předmětu podnikání žalobce. Žalovaný se měl uchýlit nanejvýš k poměrnému snížení žalobcem uplatněných cestovních náhrad, když sporný je pouze konkrétní způsob jejich výpočtu a jeho soulad se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“), nikoliv skutečnost, zda v případě žalobce bylo namístě vyplácet cestovní náhrady jako takové. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, sp. zn. 2 Afs 238/2017 a uvedl, že určité esenciální náklady je nutné zohledňovat i v režimu stanovení daně podle pomůcek. Paušálním vyloučováním všech uplatněných cestovních náhrad žalovaný postupuje, jako by se pracovní cesty vůbec nekonaly, což je v rozporu s provedeným dokazováním, předmětem podnikání žalobce, a s obsahem pochybností žalovaného směřujících vesměs do způsobu stanovení konkrétní výše cestovních náhrad. Paušální vyloučení veškerých vyplácených cestovních náhrad je o to absurdnější za situace, kdy daň byla stanovena podle pomůcek, tedy mechanismu, který je založen na určité míře pravděpodobnosti a ukládá žalovanému povinnost se v maximální možné míře přiblížit realitě a zohlednit veškeré

výhody pro daňový subjekt, mezi něž dle judikatury patří i implicitní nezbytnost vynakládání esenciálních výdajů s přihlédnutím k předmětu podnikání. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2021, sp. zn. 5 Afs 18/2021 dále žalobce uvedl, že za situace, kdy správce daně ani žalovaný nepředestřeli, že by žalobce nevykonával svou ekonomickou činnost, je nemožné, aby mu byly dodaněny veškeré cestovní náhrady všech jeho zaměstnanců, neboť by tím fakticky došlo k popření jeho činnosti, což by tak bylo nesouladné se zjištěnou skutečností, a došlo by tím k nesprávnému stanovení daně, když je objektivně nemožné, aby žalobce mohl vykonávat činnost bez vysílání zaměstnanců na pracoviště svých klientů, jež je rozdílné od místa výkonu činnosti zaměstnanců dle pracovních smluv. Žalobci z povahy jeho činnosti alespoň nějaké cestovní náhrady musely vzniknout, a žalovaný to přehlíží.

- E. V rámci další žalobní námitky, související s námitkou pod písm. B, se žalobce dále zabýval nedostatečností pochybností formulovaných žalovaným. Žádné z žalovaným vyjádřených pochybností, samostatně ani v souhrnu, nemohly vést k dostačujícímu zpochybnění podkladů a vyjádření žalobce a uživatelů, které proto měly být použity jako pomůcky a měly vést k závěru o oprávněnosti podřazení vyplacených cestovních náhrad pod § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Konkrétně žalobce namítal, že žalovaný nesprávně označil jako místo nástupu na pracovní cestu a její ukončení u vybraných zaměstnanců jejich „bydliště“ se snahou poukázat na nelogičnost a nehospodárnost uskutečněných pracovních cest, z čehož žalovaný dovozuje zásadní pochybnosti (srov. např. body 66, 98, 105, 106, 107, 109, 114 či 122 napadeného rozhodnutí). Žalovaný však dle žalobce zaměnil pojmy „trvalý pobyt“ a „bydliště“, a to, kde má zaměstnanec skutečně bydliště ve smyslu § 80 občanského zákoníku, coby místo relevantní z hlediska cestovních náhrad, správce daně ani žalovaný nezjišťovali, pročť svou úvahu postavili jen na domněnce, že osoba má bydliště tam, kde má uveden trvalý pobyt. Dle žalobce však má zaměstnavatel dle § 153 ZP při pracovních cestách zohledňovat místo skutečného bydliště zaměstnance, a nikoliv adresu trvalého pobytu. Jelikož se žalovaný odlišením pojmů „trvalý pobyt“ a „skutečné bydliště“ dostatečně nezabýval, považoval je za synonyma a na základě toho vystavěl jednu z klíčových pochybností, je napadené rozhodnutí zatíženo vadou nezákonnosti způsobenou nesprávným právním posouzením. V důsledku tohoto nesprávného závěru se žalovaný blíže nezabýval zjišťováním skutečného bydliště zaměstnanců a napadené rozhodnutí vystavěl na neúplně zjištěném skutkovém stavu. Uvedené pak zakládá i důvodnou obavu žalobce z nepřezkoumatelnosti závěrů žalovaného. Žalobce poukázal, že tato pochybnost je jedinou pochybností, která se netýká konkrétního způsobu výpočtu cestovních náhrad, resp. paušalizace, ale fakticity realizovaných pracovních cest. K bodu 118 napadeného rozhodnutí pak žalobce uvedl, že je běžné, že zaměstnavatel na pracovněprávních dokumentech (vč. pracovních smluv či mzdových listů) identifikuje zaměstnance pomocí adresy trvalého pobytu, a nikoliv adresou skutečného bydliště; toho si žalovaný musel být vědom. K argumentaci žalovaného žalobce dodal, že při vysílání zaměstnanců na pracovní cesty vycházel z místa jejich zjištěného skutečného bydliště, a opaku nesvědčí, že žalobce coby neprofesionál v oblasti práva v pracovněprávních dokumentech zhotovených dle vzoru při identifikování zaměstnanců pomocí adresy trvalého pobytu/místa pobytu na území ČR tento údaj zanesl do kolonky formálně označené jako „bydliště“. Kromě uvedeného pak žalobce v bodě 105 napadeného rozhodnutí identifikoval další závažná pochybení žalovaného ohledně jím

formulovaných pochybností – je nedůvodná argumentace ohledně povinnosti provádět paušalizaci jen na základě výdajových dokladů vztahujících se k již uskutečněným pracovním cestám (viz argumentace žalobce již výše); pochybnost žalovaného, že není ničím podloženo, že zaměstnanci pracovní cesty realizovali, nemá oporu v provedeném dokazování a spise (viz argumentace žalobce již výše); i při formulování paušálních závěrů ohledně nelogičnosti pracovních cest se pak žalovaný opírá jen o namátkový vzorek zaměstnanců (bod 66 napadeného rozhodnutí). K bodu 106 napadeného rozhodnutí pak žalobce uvedl, že není povinen uvádět jako místo nástupu a ukončení pracovní cesty konkrétní adresu, a i kdyby byl, uvedení názvu obce namísto adresy není důvodem pro plné vyloučení cestovních náhrad; k argumentaci žalovaného žalobce dodal, že i pokud by byl začátek pracovní cesty určen názvem obce, lze cestovní náhrady určit, když z celkového trvání pracovní cesty bude odečtena doba „průjezdu“ daným městem. K bodům 65, 66 a 67 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že nerozumí, jak mohou údajné nesrovnalosti v počtu odpracovaných hodin v jednotlivých evidencích vyvolat pochybnost o tom, zda pracovní cesty byly uskutečňovány, když mohou mít dopad nanejvýš do konkrétní výše vyplácených cestovních náhrad. Žalovaný odmítá uplatněné cestovní náhrady jako celek na základě údajného nesouladu v údajích o počtu odpracovaných hodin zjištěného u několika namátkově vybraných zaměstnanců, a současně odmítá přihlížet k tomu, že u jiných zaměstnanců tyto rozpory dány nejsou (bod 122 napadeného rozhodnutí), což žalobce namítal již v daňovém řízení. Dále má žalobce za nedůvodné a nepřípustné, aby důvodem pro paušální odepření všech vyplácených cestovních náhrad byl odkaz na současné účtování o dopravě a ubytování, když s ohledem na procentuální výši (16 %) těchto nákladů oproti cestovním náhradám by se i v případě, byla-li by doprava a ubytování skutečně poskytováno, tato doprava a ubytování týkaly jen zlomku zaměstnanců. K pochybnostem ohledně sestavy „kalkulace cestovních paušálních náhrad“ (body 95 a 97 napadeného rozhodnutí) žalobce uvedl, že dle zjištění žalovaného by vyplácené cestovní náhrady měly být ještě vyšší, než jaké vyplácel a deklaroval žalobce, což nemůže být důvodem pro vyloučení všech vyplácených cestovních náhrad; současně žalobce dodal, že v daňovém řízení uvedl, že vzdálenost mezi Vsetínem, Ostravou, Novým Jičínem, Ratibořím a Kopřivnicí nepřesahuje 50 km, a proto nedocházelo k tak výrazným výkyvům ve výdajích, které by znemožňovaly provedení paušalizace. I na tomto místě žalobce poukázal na snahu žalovaného vztahovat své pochybnosti k vypláceným náhradám jako celku za účelem jejich paušálního neuznání, ačkoliv je odůvodňuje skutečnostmi vztahujícími se jen k namátkově vybraným zaměstnancům, což u žalobce zakládá obavu o přezkoumatelnost závěrů žalovaného, o dosažení základního cíle správy daní a o splnění požadavku konkrétnosti pochybností. Ačkoliv pochybnosti žalovaného směřují vesměs pouze ke způsobu výpočtu konkrétní částky cestovních náhrad a k provedené paušalizaci, odmítá žalovaný cestovní náhrady v plné výši a chová se tak, jako by se žádné pracovní cesty neuskutečnily, což je rozporné s provedeným dokazováním, absurdní s ohledem na předmět podnikání žalobce, s nímž jsou pracovní cesty neodmyslitelně spojeny, a porušuje to § 98 odst. 2 DŘ. Dále žalobce uvedl, že z nekonkrétních až nepřezkoumatelných pochybností žalovaného nebylo možné zjistit, jaké konkrétní náhrady jsou jím sporovány, když se omezil na jejich paušální neuznání opřené o pochybnosti ohledně namátkově vybraných zaměstnanců, které povětšinou ani nejmenuje. K bodu 110 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že žalovaný aplikuje dvojí metr, když žalobci ukládá povinnost řešit každou pracovní cestu zaměstnance

samostatně, ale odmítá vyjadřovat své pochybnosti ve vztahu k jednotlivým zaměstnancům samostatně. Žalobce namítal, že na základě „pochybností“ žalovaného nedošlo ke zpochybnění podkladů a vyjádření žalobce a uživatelů, žalobce by tak, tížilo-li by jej, důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ stran oprávněnosti nezahrnutí cestovních náhrad do zdanitelných příjmů unesl, a naopak žalovaný své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ neunesl. Žalovaný tak měl v režimu stanovení daně podle pomůcek k těmto podkladům a vyjádřením přihlídnout jako k pomůckám, a na jejich základě nezahrnovat cestovní náhrady do zdanitelných příjmů. Žalobce dodal, že i kdyby se žalovanému povedlo podklady a vyjádření žalobce a uživatelů zpochybnit, pak mělo dojít nanejvýš k poměrnému snížení cestovních náhrad, když žalovaný byl povinen přihlídnout ke všem výhodám pro žalobce, mezi něž patří i výdaje nezbytně nutně vynakládané za účelem podnikání, v případě žalobce právě cestovní náhrady. Konečně k bodům 124 – 131 napadeného rozhodnutí žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2019, č. j. 7 Afs 368/2018-36 a ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91 a uvedl, že jelikož správce daně prováděl místní šetření za účelem stanovení daňové povinnosti žalobce a získání důkazů pro účely daňové kontroly, měl žalobce být o záměru správce daně provést místní šetření vyrozuměn, aby se jej mohl účastnit, což ale správce daně neučinil, a žalovaný pochybil, když takový postup aproboval, čímž napadené rozhodnutí zatížil vadou nezákonnosti.

F. Žalobce rovněž namítal, že ačkoliv lze pochybovat o přezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru a zprávy o daňové kontrole pro jejich vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost, žalovaný je přes výhrady žalobce věcně přezkoumal a nepřezkoumatelnost dále prohloubil, protože je i napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

3. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K žalobním námitkám, jak jsou uvedeny výše, žalovaný konstatoval, že námitky pod body B. – E. jsou pro posouzení věci irelevantní, když nesměřují proti stanovení daně podle pomůcek, ale proti postupu správce daně při dokazování, které stanovení daně předcházelo. Dále k žalobním bodům žalovaný uvedl následující:

Ad A. K námitce nepřípustné kombinace pomůcek a dokazování žalovaný uvedl, že k takové kombinaci nedošlo, z napadeného rozhodnutí plyne, že daň byla stanovena podle pomůcek. Žalovaný se unesením důkazního břemene žalobce zabýval jen k odvolacím námitkám žalobce (body 88 – 123 napadeného rozhodnutí), nikoliv v rámci samotného přezkumu platebního výměru, což plyne z bodů 41 a 69 napadeného rozhodnutí. V bodech 69 – 87 napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval podmínkami pro stanovení daně podle pomůcek, shledal je splněnými, a daň má za stanovenou dostatečně spolehlivě. Zkonstatoval-li žalovaný v napadeném rozhodnutí, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 DŘ, neznamená to, že daň byla stanovena dokazováním; je třeba rozlišovat mezi (ne)unesením důkazního břemene a způsobem stanovení daně. Přestože pro stanovení daně dle pomůcek není třeba prokazovat, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, žalovanému nic nebránilo, aby v rámci vypořádání odvolacích podmínek zdůvodnil, že žalobce své důkazní břemeno ohledně svých tvrzení neunesl. K námitce neuzítí podkladů a vyjádření žalobce jako pomůcek žalovaný uvedl, že ji žalobce uplatnil až v žalobě; z odvolání i jeho doplnění plyne, že žalobce uplatňoval jen námitky k procesu dokazování, nikoliv proti stanovení daně podle pomůcek. Volba pomůcek náleží

správci daně, který zvolené pomůcky řádně zdůvodnil v bodech 81-83 napadeného rozhodnutí. Z bodů 43-68 a 88-123 napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně v daňovém řízení zpochybnil žalobcem předložené důkazní prostředky a vysvětlení, a proto je dle § 98 odst. 3 písm. a) DŘ nezvolil jako pomůcky při stanovení daně; důvodem jejich nevyužití pro tento účel tedy nebylo, že by žalobce neunesl důkazní břemeno. I k námitce ohledně nezohlednění výhod pro žalobce žalovaný uvedl, že jí žalobce uplatňuje až v řízení před soudem, v průběhu daňového řízení žalobce nenamítal, že by správce daně měl přihlížet k nějakým dalším výhodám. Tuto námitku má žalovaný za nepřijatelnou, považuje ji totiž za nové skutkové tvrzení, jehož cílem je rozšířit či změnit skutkový stav, ze kterého napadené rozhodnutí vycházelo. Žalovaný nicméně odkázal na bod 85 napadeného rozhodnutí a uvedl, že správce daně přihlédl i ke zjištěné okolnosti, z níž vyplývá výhoda pro žalobce, i když jí nebyla uplatněna, a jako výhodu uplatnil základní slevu na poplatníka u každého zaměstnance. K námitce žalobce, že správce daně měl přihlídnout k tomu, že žalobce jako personální agentura musí svým zaměstnancům vyplácet nějaké cestovní náhrady, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-7, jehož závěry jsou dle žalovaného použitelné i v režimu DŘ, a uvedl, že správce daně nemusel žádné další výhody za žalobce vyhledávat a domýšlet, když žalobce byl v tomto ohledu pasivní. Žalovaný doplnil, že nelze přisvědčit, že by vyplácení cestovních náhrad bylo esenciální položkou v nákladech personální agentury, vždy záleží na smluvním nastavení, které personální agentura zvolí (např. určí-li v pracovní smlouvě místo výkonu práce u konkrétního uživatele, zaměstnanci nárok na cestovní náhrady nevzniká). K námitce, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, žalovaný uvedl, že jí žalobce také uplatnil až v žalobě a že je nekonkrétní a odkazuje jen na dřívější žalobcovy námitky; žalovaný pak odkázal na body 79 – 87 napadeného rozhodnutí, kde se splněním třetí podmínky pro stanovení daně dle pomůcek zabýval, a uvedl, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek vycházel z podkladů předložených žalobcem, které nebyly správcem daně zpochybněny, a dosáhl tak řádného kvalifikovaného odhadu výše daně. K uvedenému souboru námitek žalovaný doplnil, že žalobce nerozporuje splnění prvních dvou podmínek pro stanovení daně dle pomůcek (nesplnění zákonné povinnosti při dokazování a nemožnost stanovit daň dokazováním pro takovou nesoučinnost daňového subjektu), které má žalovaný rovněž za splněné (body 72-78 napadeného rozhodnutí).

- Ad B. K námitce stran (ne)unesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že v režimu stanovení daně podle pomůcek nelze hovořit o přenášení důkazního břemene, ačkoliv dokazování, jako primární způsob stanovení daně, jejímu stanovení předchází; stanovení daně podle pomůcek může (ale i nemusí) být důsledkem neunesení důkazního břemene při dokazování. Otázka unesení důkazního břemene při stanovení daně dle pomůcek je podle žalovaného irelevantní, nicméně dodal následující. Z popisu zjištěných rozporů a pochybností obsažených ve výzvách k prokázání skutečností je zřejmé, že se nejednalo o rozpor u několika málo zaměstnanců, ale řádově stovek zaměstnanců. Kromě namátkově uvedených konkrétních příkladů zaměstnanců a jim vyplacených částek jako cestovních náhrad jsou totiž další zpochybněné částky náhrad uvedeny v tabulkách č. 1 a 2, které jsou přílohou uvedených výzev. „Příkladmo“ zjištěnými rozpory správce daně jen

poukázal na nesrovnalosti, které mu založily pochybnost o důvodnosti vyloučení předmětných příjmů ze zdanění. Správce daně poučil žalobce o možném stanovení daně podle pomůcek. Podle žalovaného nelze vyjádření pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ vykládat tak, že by správce daně byl povinen zpochybnit každou jednotlivou částku u každého jednotlivého zaměstnance, ale naopak tak, že kvalifikovaným způsobem vyjádří pochybnost o předložené evidenci daňového subjektu jako celku, k čemuž slouží právě namátkový výběr a uvedení konkrétních zaměstnanců a částek, v nichž správce daně našel nesrovnalosti. Správce daně kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, a žalobce měl v rámci přeneseného důkazního břemene povinnost prokázat soulad tvrzených údajů (jím vyplacených náhrad všem zaměstnancům) se skutečností, jak plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30. K důkazním prostředkům předloženým žalobcem žalovaný odkázal na obsah bodů 43 – 68, 74 a 88 – 123 napadeného rozhodnutí a dodal, že z žalobcem doložených neprůkazných sestav nebylo možné zjistit, který konkrétní zaměstnanec měl či neměl nárok na cestovní náhradu, popř. v jaké konkrétní výši. Z bodu 95 napadeného rozhodnutí plyne, že tvrzení žalobce a jeho podklady k paušalizaci cestovních náhrad se rozcházejí a byly neúplné, a s ohledem na jejich zpochybnění správcem daně nemohly být využity jako pomůcka při stanovení daně.

Ad C. Žalovaný má za to, že z § 182 odst. 1 ZP plyne, že se vždy vychází ze skutečně prokázaných cestovních výdajů za určité období a z očekávaných průměrných výdajů. Výklad citovaného ustanovení žalobce je mylný, paušalizace cestovních náhrad dle žalovaného nemůže být činěna pouze na základě nepodloženého odhadu zaměstnavatele; k tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 116/2001, který je dle žalovaného použitelný i v poměrech současné právní úpravy. Žalobce nedoložil spolehlivý výpočet paušálu (viz např. body 61, 95-97 a 116 napadeného rozhodnutí), nedoložil ani, že by paušál v průběhu let kontroloval nebo provedl jeho přepočítání; žalovaný pak dodal, že v doložených přehledech mezd je uvedena souhrnná částka deklarovaných cestovních náhrad, z níž není zřejmá výše cestovní a výše stravného. Není relevantním argumentem, že lze vycházet z počtu odpracovaných hodin, neboť i v nich správce daně zjistil nesrovnalosti (bod 65 napadeného rozhodnutí).

Ad D. K námitce, že je porušením základního cíle správy daní, jsou-li žalobci vyloučeny všechny cestovní náhrady přesto, že je personální agenturou a z dokazování plyne, že se pracovní cesty musely uskutečnit a žalobce zaměstnancům cestovní náhrady proplácel, žalovaný uvedl, že jí žalobce uplatnil až v řízení před soudem, a že uvedené neznamená, že by správce daně při stanovení daně podle pomůcek nemohl ke zdanitelným příjmům zaměstnanců přičíst žalobcem vyplacené nezdaněné příjmy, u nichž nebylo prokázáno, že jde o cestovní náhrady. Správcem daně zpochybněné důkazní prostředky nebylo možné použít jako pomůcku při stanovení daně. Žádné poměrné snížení možné nebylo, když z žalobcem doložených neprůkazných sestav nebylo možné zjistit, který konkrétní zaměstnanec měl či neměl nárok na cestovní náhradu, popř. v jaké konkrétní výši (body 43 – 68 a 88 – 123 napadeného rozhodnutí). Žalovaný poukázal na to, že žalobci byla k přímé úhradě stanovena daň, u níž je žalobce pouze plátcem, prostředníkem, který měl daň svým zaměstnancům srazit a odvést ve správné výši.

Ad E. Žalovaný upozornil, že žalobce v žalobě rozporuje pouze některé z pochybností vyslovené žalovaným ve vztahu k předloženým evidencím žalobce, a odkázal na body 43 – 68 a 88 – 123 napadeného rozhodnutí, z nichž plyne celá řada nejasností, rozporů a pochybností ohledně částek vyplácených žalobcem jako cestovní náhrady. K námitce, že žalovaný nezjišťoval bydliště zaměstnanců a presumoval, že je shodné s trvalým pobytem, žalovaný odkázal bod 118 napadeného rozhodnutí a uvedl, že ohledně trvalého pobytu a bydliště zaměstnanců správce daně vycházel z pracovních smluv, na nichž je výslovně uvedeno „bydliště“, stejně jako v dílčích dohodách žalobce s uživateli TATRA TRUCKS a.s. a TATRA METALURGIE a.s. o dočasném přidělení zaměstnanců. Podle § 153 ZP je zaměstnavatel povinen při stanovení místa nástupu i ukončení pracovní cesty zohlednit místo skutečného bydliště zaměstnance; žalobce tak nemůže klást správci daně k tíži, že vycházel z místa bydliště, které sám žalobce uvedl v pracovních smlouvách se svými zaměstnanci. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. K argumentaci žalobce, že doložil, že zaměstnanci pracovní cesty vykonali, žalovaný odkázal na body 119 a 120 napadeného rozhodnutí, a dále uvedl, že ačkoliv byla uživateli potvrzena přítomnost některých zaměstnanců na jejich pracovišti, žalobce neunesl důkazní břemeno stran vyplacených částek deklarovaných jako cestovní náhrady, když ani na několik výzev nedoložil, jak pracovní cesty skutečně probíhaly, jak dlouho trvaly, jak byly vyúčtovány a evidovány, kde byl počátek a konec pracovní cesty, jestli a jak bylo kráceno stravné, zda bylo zajištěno ubytování či doprava (což se podává z účetnictví žalobce – hlavní kniha účet 518006 a 518011) apod. Předložení docházky neprokazuje, jak se pracovní cesta uskutečnila, a zda a jaký je nárok na vyplacení cestovních náhrad. Žalovaný pak poukázal i na nesoulad v počtu odpracovaných hodin evidovaných žalobcem v přehledech mezd a evidovaných uživateli u vybraných zaměstnanců (bod 65 napadeného rozhodnutí), a dále s odkazem na bod 122 napadeného rozhodnutí uvedl, že tato pochybnost nebyla jedinou pochybností, kterou správce daně pojal ve vztahu k výpočtu cestovních náhrad, a která vedla k vyloučení cestovních náhrad; stejně tak nebylo jedinou pochybností chybné účtování o dopravě a ubytování (bod 112 napadeného rozhodnutí). K další námitce žalovaný odkázal na bod 106 napadeného rozhodnutí a uvedl, že z § 153 ZP plyne, že místo nástupu i ukončení pracovní cesty musí být konkrétní a jednoznačně určené, aby bylo možné určit, od kdy do kdy pracovní cesta trvá, a stanovit správnou výši cestovních náhrad. K námitkám žalobce stran bodu 97 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že tam demonstroval, že žalobce při výpočtu paušální částky cestovních náhrad nezohlednil různá místa výkonu práce u různých uživatelů pracovní síly, kdy vzdálenost 40 km a 100 km mezi různými místy výkonu práce nezakládá obdobné podmínky pro stanovení paušální částky, a dále poukázal, že není podstatné, zda měl žalobce vyplácet nižší nebo vyšší cestovní náhrady, ale to, jak k výpočtu cestovních náhrad dospěl. K námitce žalobce, že správce daně pochybil, když žalobce nevyrozuměl o záměru provést místní šetření, žalovaný odkázal na body 128-130 napadeného rozhodnutí a k argumentaci žalobce uvedl, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91 nelze vztahovat na projednávanou věc, a to s ohledem na výrazně odlišný skutkový stav, kdy účelem místního šetření bylo jen převzetí listin a poskytnutí údajů o mzdách kmenových zaměstnanců, přičemž důkazním prostředkem se staly jen převzaté listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, a navíc žalobce byl se všemi takto

získanými důkazními prostředky seznámen ještě v průběhu daňové kontroly a nijak je nezpochybnil.

Ad. F. Žalovaný se neztotožnil s obecnou námitkou nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, platebního výměru a napadeného rozhodnutí. Ke konkrétním námitkám, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek nezohlednil výhody pro žalobce, že správce daně vztáhl své pochybnosti pouze k příkladmo vybraným zaměstnancům, a že údajně zaměnil pojmy trvalý pobyt a bydliště, viz argumentace výše.

4. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
5. Pokud se týče skutkového stavu, bylo zjištěno, že Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj zahájil dne 17. 10. 2018 u žalobce (vystupujícího tehdy ještě pod názvem PROMET JOBS s. r. o.) daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2016 a 2017. Daňová kontrola byla ukončena dne 24. 6. 2021. Daňovou kontrolou bylo zjištěno, že daňový subjekt některým zaměstnancům vyplácel kromě měsíční mzdy rovněž částky, které jsou uvedeny v přehledech mezd pod položkou označenou jako „Nezd. náhr.“, a tyto daňový subjekt prezentoval jako cestovní náhrady vyplacené v souladu s ust. § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt však své tvrzení, že v případě výplaty částek zaměstnancům ve formě cestovních náhrad dle jím deklarované „paušalizace“ se jedná ve smyslu ust. § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů o příjmy, které se za příjmy ze závislé činnosti podle ust. § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepovažují, dle správce daně neprokázal. Na základě toho, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a na základě správcem daně zjištěných rozporů ve vyplacených částkách, správce daně dospěl k závěru, že částky deklarované jako cestovní náhrady jsou zdanitelným příjmem zaměstnanců dle ust. § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Správce daně neměl k dispozici potřebné důkazní prostředky, aby mohl stanovit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2017 dokazováním, proto správce daně stanovil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2017 podle pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu. Správce daně svoje zjištění uvedl ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2765571/21/3202-60561-803095 a na jejím základě byla daňovému subjektu dodatečným platebním výměrem č. j. 2850328/21/3202-50523-802051 ze dne 28. 6. 2021 dodatečně stanovena podle pomůcek k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období 2017 ve výši 3 677 496 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 735 499 Kč. Dne 29. 7. 2021 podal daňový subjekt proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání (doplněné dne 15. 9. 2021). Napadeným rozhodnutím žalovaného byl dodatečný platební výměr ve výroku změněn tak, že v něm byl doplněn odkaz na zákonné ustanovení, jinak bylo prvostupňové rozhodnutí potvrzeno.
6. K nyní projednávané věci soud předně akcentuje, že přezkoumávané rozhodnutí potvrdilo dodatečné stanovení daně z příjmů podle pomůcek. Tento typ stanovení daně zásadně ovlivňuje relevantnost předestřených žalobních bodů. Skutečnosti rozhodné pro stanovení daně dokazováním totiž nelze mechanicky přenášet do stanovení daně podle pomůcek,

neboť pro stanovení daně v obou modech jsou rozhodné různé skutečnosti. Otázka unesení důkazního břemene ze strany daňového subjektu je tak relevantní jen potud, pokud zpochybňuje splnění podmínek přechodu na stanovení daně podle pomůcek. Jinak jsou žalobní body v této oblasti z povahy věci nedůvodné; řečeno jinými slovy, nevede-li se dokazování, nelze účinně namítat vady vedení takového dokazování.

7. Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
8. Z uvedeného ustanovení tedy plyne, že pokud nelze v důsledku nedostatků na straně daňového subjektu (jako je typicky absence relevantních důkazů) daň stanovit dokazováním, je správce daně nejen oprávněn, nýbrž i povinen zvolit pro stanovení daně metodu užití pomůcek (lze-li takto daň stanovit spolehlivě). Zároveň z uvedeného plynou dva okruhy možných námitek daňového subjektu v přezkumném řízení před správním soudem: Je to jednak nenaplnění podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, které je nutno vždy vnímat toliko jako náhradní způsob stanovení daně, jednak nepřiměřenost zvolených pomůcek. Toto ostatně reflektuje i ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu, podle něhož směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Přiměřeností pomůcek se rozumí to, zda jsou kvalifikovaným odhadem blízcím se realitě.
9. Pokud se týče podmínek pro přechod správce daně na stanovení daně podle pomůcek, ztotožňuje se soud zcela se správními orgány v tom, že tyto podmínky naplněny byly a odkazuje v podrobnostech na napadená rozhodnutí. Žalobcem předložené doklady byly zčásti rozporné (např. existovaly rozpory mezi kalkulací cestovních paušálních náhrad a přehledem mezd), zčásti neúplné (např. nebyly předloženy mzdové listy a přehledy mezd zaměstnanců za srpen až prosinec 2017; nebyly předloženy dostačující podklady k výpočtu vyplacených cestovních náhrad).
10. Pro použití pomůcek nelze obecně stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016, publ. pod č. 3418/2016 Sb. r. NSS). V projednávané věci předložené doklady neumožňovaly vůbec rekonstruovat od srpna do prosince roku 2017 výdaje na mzdy a cestovní náhrady jakýchkoli zaměstnanců žalobce. Za dané situace bylo jeho účetnictví natolik neprůkazné, že nebylo možno stanovit daň dokazováním.
11. Pokud se týče žalobcových námitek, pak z nich lze k přechodu na pomůcky vztáhnout námitky týkající se jím provedené paušalizace náhrad, neboť neuznání tohoto způsobu vedlo správní orgány k tomu, že vyhodnotili žalobcovy podklady jako nedostatečné. Soud plně akceptuje náhled právního orgánu, že žalobce stanovil paušalizaci náhrad v rozporu

s ustanovením § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce nepředložil daňovým orgánům žádné doklady o tom, jak výši paušální částky vypočetl (vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí ani tarif Českých drah nejsou pro jejich obecnost dostačující, nic nevypovídají o konkrétním způsobu kalkulace), a jeho tvrzení v tomto ohledu byla nekonzistentní a rozcházela se. Jak plyne ze samotné podstaty paušalizace, paušalizovat lze jen ty druhy cestovních náhrad, které se u dané skupiny zaměstnanců nebo zaměstnance při výkonu práce opakují za stejných či obdobných podmínek, které nemají zásadní výkyvy. Podmínkou paušalizace je tedy opakovaně a pravidelně vznikající právo na cestovní náhrady za průměrně srovnatelných podmínek. To mj. znamená, že nelze akceptovat, že je nerozhodné, zda zaměstnanec na pracovní cestě použije autobus, vlak nebo vlastní automobil, když u každého z dopravních prostředků vznikají jiné výdaje a tím i výkyvy v podmínkách, za kterých se pracovní cesty tím kterým dopravním prostředkem uskutečňují. Skutečnost, že daňové orgány požadovaly po žalobci předložení historické zkušenosti za účelem doložení, jak dospěl k výši paušální částky cestovních náhrad, v projednávané věci nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí, když žalobce nedoložil ani jiné relevantní podklady, na jejichž základě by bylo možné určit, jak byla paušální částka cestovních náhrad stanovena. Soud v podrobnostech odkazuje také odůvodnění svého rozsudku č. j. 25 Af 44/2021-108 ze dne 6. 12. 2023, kde byla prakticky totožná otázka řešena na půdorysu stanovení daně dokazováním. Nadto soud poukazuje na to, že ani přistoupení na zjevně nezákonný způsob paušalizace cestovních výdajů by nebylo způsobilé eliminovat nedostatky ve zjištěném skutkovém stavu plynoucí z naprosté absence mzdových listů a přehledu mezd za měsíce srpen až prosinec 2017.

12. Pokud se týče přiměřenosti samotných pomůcek, je třeba předně akcentovat, že právo daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně a omezovat ho na situace, kdy při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočí z mezí správního uvážení, kterým disponuje, a na základě použitých pomůcek nelze daň, která by dostatečně refletovala realitu daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 493/2021-44 ze dne 27. července 2022).
13. K námitce žalobce, že došlo k nepřipustné kombinaci stanovení daně pomůckami a dokazováním soud uvádí, že jakkoli nepochybně platí, že nelze přeskakovat mezi způsoby stanovení daně, směšovat je či zaměňovat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 25/2003-87 ze dne 25. 5. 2004), není tím vyloučeno, aby správce daně v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu jako pomůcky využil též důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (přiměřeně srov. též rozsudek č. j. 2 Afs 190/2004-56 ze dne 12. 5. 2005, publ. pod č. 675/2005 Sb. r. NSS). V projednávané věci danému postupu odpovídá konstrukce pomůcek, jak jsou rekapitulovány v odst. 82-83 napadeného rozhodnutí. Namítal-li žalobce v rámci této námítky, že spatřuje nedovolené směšování obou způsobů stanovení daně v tom, že nebylo přihlédnuto k jakýmkoli výdajům na pracovní cesty, pak v tomto rozsahu soud žalobci přisvědčuje, jak níže rozvedeno.
14. Pokud žalobce namítal, že měly být jako pomůcky užity i další podklady předložené žalobcem, pak tomuto soud nepřisvědčuje. Správní orgány nevybočily z mezí své shora popsané přípustné diskrece, jestliže uvedené podklady mezi pomůcky nepojaly za situace, kdy úplnost a věrohodnost těchto podkladů zpochybnily, byť se tak stalo *per exempla*.
15. Soud však musel žalobci přisvědčit v jeho argumentaci stran neadekvátnosti použitých pomůcek v tom, že žalovaný zcela pominul výdaje žalobce na cestovné. Jak uvedl žalobce,

v řízení vskutku nebylo zpochybněno, že žalobce byl svou povahou personální agentura, a musel vynakládat výdaje v podobě cestovních náhrad, v čemž spočívá žalobcova výhoda ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Namítá-li žalovaný, že vyplácení cestovních náhrad není nutně esenciální položkou v nákladech personální agentury a že záleží na smluvním nastavení, pak k této námitce nutné uvést, že z předložené dokumentace nevyplývá, že by cestovní náhrady vypláceli zaměstnancům žalobce jeho smluvní partneři. Již z podkladů, které měl správce daně při daňové kontrole k dispozici, vyplynulo, že pracovní cesty se uskutečňovaly a s ohledem na ujednání se smluvními partnery žalobce nebyly cestovní náhrady vypláceny dotázanými uživateli zaměstnancům. Za této situace bylo na žalovaném, aby alespoň na reprezentativním vzorku stanovil kvalifikovaný odhad minimálních výdajů žalobce na cestovní náhrady a tyto zohlednil při stanovení daně za použití pomůcek. Je nutno akcentovat rozdílný postup při stanovení daně dokazováním a dle pomůcek, kdy v případě stanovení daně podle pomůcek se neuplatní striktní rozložení důkazní povinnosti neplatí, naopak je na správci daně, aby se pomůcky blížily realitě a zohledňovaly i výhody pro daňový subjekt. V projednávané věci uvedená výhoda plynula z již podkladů, které měl správce daně k dispozici (vyjádření dotázaných uživatelů), nebylo nutno provádět v tomto ohledu další vyhledávací činnost.

16. Vzhledem k tomu, že žaloba je důvodná, soud napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
17. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl zavázán k úhradě důvodně vynaložených nákladů řízení procesně úspěšného žalobce.
18. Důvodně vynaložené náklady řízení žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč, a náklady právního zastoupení, tj. odměna zástupce (advokáta) za šest úkonů právní služby ve výši 18 600 Kč (6 x 3 100 Kč), a to dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „AT“), za převzetí věci, za sepsání návrhu na přiznání odkladného účinku a sepsání repliky ohledně odkladného účinku, sepsání repliky ve věci samé a účast u jednání, přičemž výše odměny je stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5. AT; dále paušální náhrada hotových výdajů ve výši 1 800 Kč (6 x 300 Kč) podle § 13 odst. 1, 4 AT; náhrada za promeškaný čas dle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 AT v rozsahu 2 x 8 půlhodin po 100 Kč, snižená na 1/3 výsledné částky (533 Kč); a cestovné rovněž ve výši snižené na 1/3 celkové částky, tj. v částce 2 456 Kč za cestu Praha – Ostrava a zpět, ujetu celkem 754 km, při prům. spotřebě 11,1 l/100 km, PHM benzin automobilový 95 oktanů ve výši průměrné ceny 41,20 Kč/1 l dle § 4 písm. a) vyhlášky č. 467/2022 Sb., když zástupce žalobce cestoval z Prahy do Ostravy k soudnímu jednání dne 6. 12. 2023 os. automobilem zn. BMW Alpina, a při paušální náhradě 5,20 Kč/1 km jízdy dle § 1 písm. b) vyhlášky č. 467/2022 Sb. Ke snížení náhrady za promeškaný čas a cestovného na 1/3 jejich celkové a uplatněné výše krajský soud přistoupil proto, že je mu z úřední činnosti známo, že žalobci tyto náklady vznikly i ve vztahu k dalším dvěma ústním jednáním (ve věcech sp. zn. 25 Af 44/2021 a 25 Af 21/2022), kterých se žalobce, resp. tentýž jeho zástupce, v den ústního jednání v projednávané věci dne 6. 12. 2023 účastnil. Jelikož je zástupce žalobce (advokát) plátcem DPH, jsou vyúčtované náklady právního zastoupení podle § 57 odst. 2 s. ř. s. navýšeny o částku 4 912 Kč, která odpovídá této dani v sazbě 21 %.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Žalobce krajskému soudu předložil VTP vozidla a osvědčení o registraci k DPH jeho zástupce. Celková výše náhrady nákladů řízení tedy činí 32 301 Kč.

19. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 6. prosince 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu