



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 Weldhunters 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 8. 10. 2021, č. j. 38224/21/5200-10421-711070,  
ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2021, č. j. 38224/21/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta

Shodu s prvopisem potvrzuje

odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 20. 8. 2020

- č. j. 3221323/20/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 973 675 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 194 735 Kč;
- č. j. 3221874/20/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 103 329 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 420 665 Kč;
- č. j. 3223205/20/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 ve výši 3 362 745 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 672 549 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

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 a jejich vysíláním k odběrateli. Žalobce v předmětném řízení náležitě tvrdil a následně dostatečně prokázal oprávněnost zařazení jím poskytovaných náhrad pod § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a správci daně ani žalovanému se nepodařilo shledat v žalobcem předložených podkladech takové vady či rozpornosti, které by založily oprávněné pochybnosti o uznání těchto náhrad jako nezdanitelných náhrad, jež by následně mohly vést k jejich dodanění. Žalobce uvedl následující okruhy žalobních námitek:

A. Žalobce namítal, že žalovaný postupuje v rozporu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), když zjistil nesrovnalosti ohledně náhrad vyplácených několika konkrétním zaměstnancům žalobce (srov. např. body 74, 77, 80, 117 či 118 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, č. j. 4 Afs 217/2021. Dle žalobce jde o zjednodušující úvahu sledující usnadnění práce 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. Tato nezákonná paušalizace závěrů činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným; žalovaným tvrzený rozpor a pochybnosti údajně panující i ohledně nikoliv „příkladem“ uvedených zaměstnanců totiž nejsou opřeny o konkrétní skutečnosti zdokumentované v daňovém spise a nejsou zmiňované a odůvodněné ve vydaném rozhodnutí; dle žalobce uvedení zpochybňovaných částek v tabulkách nevyhovuje judikatorním požadavkům na pochybnosti. Žalobce považuje za rozporné se základním cílem správy daní, aby žalovaný odmítl uznat všechny žalobcem uvedené cestovní náhrady, když v napadeném rozhodnutí sám konstatuje (srov. bod 115 napadeného rozhodnutí), že nemá pochyb o přítomnosti zaměstnanců na deklarováných pracovištích, z čehož implicitně vyplývá

nezbytnost dopravy zaměstnanců k uživatelům včetně vynaložení nákladů na tyto cesty. Žalovaný má mj. dle mzdových listů za prokázané, že žalobce poskytoval zaměstnancům cestovní náhrady i jejich výši. Dle žalobce je tedy sporný pouze konkrétní způsob výpočtu cestovních náhrad a jeho soulad se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“), nikoliv skutečnost, že žalobce cestovní náhrady vyplácel, a že by užity k účelu dopravy k uživatelům. Odmítnutí uznat veškeré uplatněné cestovní náhrady, jako by se pracovní cesty vůbec nerealizovaly, je v rozporu s provedeným dokazováním, s podstatou podnikání žalobce (činnost personální agentury, jež je spjata s pracovními cestami) a s pochybnostmi žalovaného směřujícími vesměs jen do způsobu výpočtu konkrétní výše cestovních náhrad. 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. Žalobci z povahy jeho činnosti alespoň nějaké cestovní náhrady musely vzniknout, a žalovaný to přehlíží. Žalovaný pak přehlíží i průběh provedeného dokazování, kdy žalovanému byly předloženy evidence, z nichž plynulo, jakým zaměstnancům byly cestovní náhrady vypláceny a v jaké výši, bylo možné identifikovat podklad pro vyplacení konkrétních částek cestovních náhrad jednotlivým zaměstnancům. K argumentaci žalovaného, že žalobní námitka stran nezbytnosti vysílání zaměstnanců při činnosti žalobce je nepřijatelná, žalobce uvedl, že jí rozvíjí již uplatněný žalobní bod, zejména obecnou část v bodech 13 a 14 a žalobní bod pod písm. a) doplnění žaloby či bod 34 doplnění žaloby, kde se nutnosti vysílat zaměstnance s ohledem na povahu jeho činnosti věnoval. K argumentu žalovaného, že žalobce je jen plátcem daně stanovené mu k přímé úhradě, žalobce doplnil, že je nutné zohlednit, že žalobce vypočetl a zaslal zaměstnancům mzdu včetně dani nepodléhajících, oprávněně stanovených cestovních náhrad, a nyní má nadto uhradit doměřenou daň z příjmu fyzických osob, tj. částku, která postihuje jen a pouze žalobce, jenž se tak z postavení plátce dostává fakticky do role poplatníka.

- B. 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 (srov. bod 114 napadeného rozhodnutí), ačkoliv z § 182 ZP plyne, že žalobcem užitý způsob stanovení paušálních náhrad je zcela legitimní. Žalobce uvedl, že paušalizaci využil s ohledem na povahu pracovních cest svých zaměstnanců, tj. na stejné místo, stejným způsobem a ve stanovených pravidelných intervalech, kdy za takové situace lze do budoucna odhadnout, jaká bude jejich výše, i bez předchozí zkušenosti. Učinil-li pak žalobce takový odhad do budoucna na stanovené období 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 diskriminoval by nové zaměstnavatele. Žalobce poukázal, že

žalovaný v napadeném rozhodnutí na jedné straně konstatuje (bod 119), 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 97 napadeného rozhodnutí), když žalovaný opomíjí časový rozměr vyjádření žalobce (srov. bod 96 napadeného rozhodnutí) – dle žalobce je zřejmé, že výše poskytovaných cestovních náhrad se v průběhu pěti let a osmi měsíců vyvíjela, a označení tohoto vývoje za rozpornost je absurdní a tendenční. Žalovaný měl k dispozici dostatek podkladů pro určení způsobu, jakým žalobce zaměstnancům stanovil paušální cestovní náhrady v deklarované výši, a shledal-li postup výpočtu paušálních cestovních náhrad jako rozporný se zákoníkem práce a vedoucí k nepřiměřeně vysokým cestovním náhradám, měl je toliko poměrně snížit, nikoliv úplně vyloučit.

- C. Jako další žalobní bod pak žalobce uvedl, že žalovaný klade excesivní požadavky na důkazní povinnost žalobce. Žalovaný po žalobci požaduje prokázání skutečností, které jsou bez relevance k meritu věci, skutečností, ohledně nichž žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ ve spojení se ZDP netíží, a skutečností negativních, a to proto, aby se žalobce dostal do důkazní nouze, a žalovaný, aby tak ospravedlnil svůj závěr o neprokázání poskytování náhrad dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. V podrobnostech žalobce s odkazem na bod 118 napadeného rozhodnutí uvedl, že vyplatil svým zaměstnancům náhrady za cestovní výdaje a stravné, a tyto částky v průběhu řízení co do jejich důvodu a oprávněnosti objasnil, neboť i dle sdělení žalovaného je prokázána konkrétní výše poskytovaných náhrad i faktický výkon práce zaměstnanců pro uživatele, za jehož účelem se museli dopravovat na příslušná pracoviště. Pokud některému zaměstnanci žádná (některá) taková částka vyplacena nebyla, pak žalobce netíží povinnost cokoli dalšího k tomu tvrdit a dokazovat, ostatně žalobce si není ani vědom způsobu, jak by takovou negativní skutečnost mohl spolehlivě prokázat. V bodě 63 napadeného rozhodnutí žalovaný však opět po žalobci v souvislosti s vyplacenou náhradou cestovních výdajů požaduje doložení, že pracovní cesta netrvala déle jak čtyři hodiny a zaměstnanci tak nevznikl nárok na stravné, nebo zda zaměstnanec nebyl ubytován, přitom takové informace nesouvisí s vyplacením konkrétních cestovních náhrad; žalobce byl povinen doložit důvod vyplacení skutečně zaměstnancem obdržené částky, a to splnil.
- D. Dále žalobce namítal, že žalovaný opírá napadené rozhodnutí o pochybnosti týkající se vybraných zaměstnanců, ačkoliv na těchto „pochybnostech“ není nic podezřelého a pramení jen z nepochopení skutkového stavu žalovaným, popřípadě jeho nesprávného a neúplného zjištění či z jeho nesprávného právního posouzení. Vyjádřené pochybnosti žalovaného, dle žalobce nedůvodné, neopodstatněné, nepřezkoumatelné, nekonkrétní, paušalizující a nemající podklad v provedeném dokazování, nemohou sloužit k unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Konkrétně žalobce namítal, že žalovaný nesprávně označil jako místo nástupu na pracovní cestu a její ukončení u vybraných zaměstnanců jejich „bydliště“ či „adresu pobytu“ se snahou poukázat na nelogičnost a nevhodnost takto uskutečněných pracovních cest, z čehož žalovaný dovozuje zásadní pochybnosti (srov. např. body 74, 77, 80, 104, 105, 106, 108 napadeného rozhodnutí). Žalovaný však dle žalobce zaměnil pojmy „trvalý pobyt“ a „bydliště“, a to, kde má zaměstnanec skutečně bydliště ve smyslu § 80 občanského

zákoníku (a kde je tedy stanoveno místo nástupu na pracovní cestu), správce daně ani žalovaný nezjišťovali, proč se svou úvahu postavili jen na domněnce, že osoba má bydliště tam, kde má uveden trvalý pobyt. Dle žalobce však má zaměstnavatel dle § 153 ZP za místo nástupu na pracovní cestu považovat místo skutečného bydliště zaměstnance, a nikoliv adresu trvalého pobytu. Jelikož se žalovaný odlišením pojmů „trvalý pobyt“ a „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. K argumentaci žalovaného pak žalobce dodal, že adresa na mzdových listech zaměstnanců je zpravidla adresou trvalého pobytu, jejíž uvádění v pracovněprávních dokumentech je v praxi běžné, byť je příslušná kolonka označena pojmem „bydliště“; dle žalobce to však nemá vliv na místo, odkud zaměstnanci nastupovali na pracovní cesty; a dále uvedl, že se nejedná o nové skutkové zjištění, když skutkový stav se touto námitkou nijak nemění, a jde o přípustnou námitku. Ohledně obsahu bodu 117 napadeného rozhodnutí pak žalobce projevil nesouhlas, s odkazem na § 151 ZP totiž neshledal místo pro úvahu žalovaného postavenou na porovnávání cestovních náhrad u namátkou vybraných zaměstnanců s vyšší a s nižší hrubou mzdou, když poskytování náhrad není závislé na výši výdělku. Pokud žalovaný shledal souvislost mezi poskytnutím náhrady zaměstnanci a výší jeho hrubé mzdy, pak jde o souvislost čistě náhodnou, a užití takto zjištěné korelace jako kvalifikované pochybnosti v neprospěch žalobce je nutné odmítnout, když 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 nález 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. I v této souvislosti pak 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. K bodu 118 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že z provedeného dokazování plyne, že žalobce poskytoval zaměstnancům cestovní náhrady dle ZP, a naopak z nepřezkoumatelných a nekonkrétních pochybností žalovaného nelze zjistit, jaké konkrétní náhrady jsou jím sporovány. K bodu 109 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že žalovaný aplikuje dvojí metr, když žalobci ukládá povinnost řešit každou pracovní cestu zaměstnanec samostatně, ale odmítá vyjadřovat své pochybnosti ve vztahu k jednotlivým zaměstnancům samostatně. Žalobce také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32 a uvedl, že vzhledem k paušalizaci a

nekonkrétnosti pochybností žalovaného neví, ve vztahu k jakým konkrétním zaměstnancům jsou jim vyplacené cestovní náhrady sporovány a proti jakým konkrétním výhradám se má bránit, čímž je popřen základní účel pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

- E. Žalobce rovněž namítal, že ačkoliv lze pochybovat o přezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole pro jejich vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost, žalovaný je přes výhrady žalobce věcně přezkoumal a vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost dále prohloubil, pročež je i napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K žalobním námitkám, jak jsou uvedeny výše, žalovaný uvedl následující:

Ad A. Dle žalovaného je z popisu zjištěných rozporů a pochybností obsažených ve výzvách k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2019, č. j. 544573/19/3202-60561-803095, ze dne 26. 4. 2019, č. j. 2142498/19/3202-60561-803095 a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 2845627/19/3202-60561-803095 zřejmé, že se nejednalo o rozpor u několika málo zaměstnanců, ale řádově stovek zaměstnanců. Krom namátkově uvedených konkrétních příkladů zaměstnanců a jim vyplacených částek jako cestovních náhrad jsou totiž další zpochybněné částky náhrad uvedeny v tabulkách č. 1, 2 a 3, 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. 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. Dále má žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30 za to, že byly-li zjištěny závažné nesrovnalosti ohledně uplatněných cestovních náhrad týkající se velkého počtu zaměstnanců, mohl správce daně po žalobci požadovat prokázání správnosti výpočtu částek sražených zaměstnancům žalobce dle vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Tedy vyjádřil-li správce daně prostřednictvím příkladmo uvedených zaměstnanců pochybnosti ohledně předložené evidence žalobce jako celku, bylo obsahem důkazního břemene žalobce vyvrátit tyto pochybnosti ohledně výpočtu částek sražených u všech zaměstnanců, a neunesl-li žalobce takto přenesené důkazní břemeno, je logické, že správce daně vyloučil dle neprůkazné evidence všechny náhrady, které žalobce zaměstnancům vyplácel. Tvrzení žalobce, že nevěděl, co má správci daně prokazovat, žalobce uplatnil až v žalobě, nadto jde o tvrzení účelové, když z provedeného dokazování a z reakcí žalobce na výzvy k prokázání skutečností plyne opak. Žalovaný uvedl, že během daňové kontroly vyplynula celá řada nejasností, rozporů a pochybností, na jejichž základě žalovaný v bodech 89 až 113 napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč správce daně zahrnul celkové nezdaněné částky, jež žalobce deklaroval jako cestovní náhrady, do zdanitelných příjmů zaměstnanců žalobce. Žalovaný unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5

písm. c) DŘ, daň byla stanovena správně a nedošlo k porušení základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 DŘ. K námitce žalobce, že mu byly vyloučeny všechny cestovní náhrady přesto, že je personální agenturou, že z dokazování vyplynulo, že zaměstnanci nějaké pracovní cesty k uživatelům museli vykonat, a že žalobce zaměstnancům vyplácel cestovní náhrady, žalovaný uvedl, že tyto skutečnosti žalobce namítá poprvé až v soudním řízení, a že ani tyto skutečnosti neznamenají, že by správce daně nemohl zcela vyloučit všechny cestovní náhrady, které žalobce vyplácel; na žalobce bylo v tomto ohledu přeneseno důkazní břemeno, které neunesl, a žádné poměrné snížení cestovních náhrad možné nebylo, neboť jak plyne z bodů 89 až 113 napadeného rozhodnutí, že žalobcem doložených neprůkazných sestav nebylo možné zjistit, který konkrétní zaměstnanec měl či neměl skutečně nárok na cestovní náhradu, popř. v jaké výši. Totožnou argumentaci pak žalovaný uvedl i k námitce žalobce, že ke své ekonomické činnosti potřebuje vysílat zaměstnance na pracovní cesty, přičemž předně má však žalovaný tuto námitku za nepřipustné rozšiřování žaloby o další žalobní body. 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, přičemž zaměstnancům měl přiznávat jen řádně doložené cestovní náhrady.

Ad B. 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. Žalobce nedoložil spolehlivý výpočet paušálu, a nedoložil ani, že by paušál v průběhu let kontroloval nebo provedl jeho přepočty (srov. body 93 až 113 napadeného rozhodnutí). Sám žalobce přitom v průběhu daňové kontroly nejprve tvrdil, že výše paušálu byla stanovena na základě zkušeností z předchozích let, což však neprokázal. Jak prokázal správce daně, žalobce ani nemohl stanovit paušální náhrady dle zkušeností z minulých let, neboť např. rámcová dohoda o dočasném přidělení zaměstnanců ze dne 2. 1. 2015 uzavřená mezi žalobcem a uživatelem Daechang Seat s.r.o. je účinná až od 2. 1. 2015, tedy až po tomto datu budou zaměstnanci prvně přidělováni do místa výkonu práce v Třinci; uvedené lze vztáhnout i na další uživatele žalobce, např. Hongik Czech s.r.o. (rámcová dohoda z 1. 7. 2014), Krnovské opravny a strojírny s.r.o. (rámcová dohoda z 13. 12. 2013), MAKENEX, s.r.o. (rámcová dohoda z 15. 4. 2014), SUNGWOO HITECH s.r.o. (rámcová dohoda z 2. 2. 2015). Následně začal žalobce tvrdit, že při výpočtu cestovních náhrad vycházel z tarifů Českých drah, ale již nevysvětlil a nedoložil, z jakých vycházel vzdáleností, jak došel k výsledné sazbě paušální cestovní náhrady 1,6 Kč/km, jak konkrétně prováděl výpočty, jak zohlednil různá místa výkonu práce, proč do kalkulace uvedl místní přepravu MHD, i když se zaměstnanec nepohyboval po území Ostravy, proč byly vypláceny měsíční paušály i vyšší než 2 000 Kč, či proč docházelo ke krácení denního paušálního cestovního ve výši 100 Kč. K námitce, že žalovaný nebere v úvahu vývoj výše cestovních náhrad v průběhu času, žalovaný uvedl, že z žalobcem předložené Směrnice na poskytování cestovních náhrad – číslo směrnice 2 účinné od 1. 1. 2014 nebylo na první pohled zřejmé, na podkladě jakých skutečností a podmínek došlo k výpočtu paušální částky, např. jaký byl určen

dopravní prostředek, ceny jízdného, vzdálenost v km, určení konkrétního místa začátku a konce cesty apod., stejně tak není zřejmé, jak byla stanovena částka stravného. Rozpory ve vyjádřeních žalobce, jak jsou uvedeny v bodech 96 až 113 napadeného rozhodnutí, nelze zdůvodnit tím, že by se výše cestovních náhrad v průběhu času vyvíjela.

Ad C. K námitkám žalobce ohledně bodu 118 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že netvrdil, že by žalobce měl prokazovat negativní skutečnosti. Žalovaný pouze uvedl, že z účetnictví žalobce plyne, že některým zaměstnancům byla zajištěna jen doprava a některým jen ubytování, přičemž z doložených sestav žalobce nebylo možné zjistit, zda a jak měly tyto skutečnosti vliv na stanovení nároku na paušální cestovní náhrady, resp. u jakých zaměstnanců konkrétně. Z doložených důkazů ani neplyne, zda byl či nebyl důvod ke krácení či nevyplacení stravného, ačkoliv správce daně zjistil od uživatele ŠKODA VAGONKA, že některým přiděleným zaměstnancům bylo umožněno stravování v závodní jídelně. Ani tvrzení, že některým zaměstnancům byla zajištěna doprava k uživateli, a proto vznikaly situace, kdy zaměstnanci vznikl nárok na stravné, ale ne na cestovné, žalobce neprokázal, když z důkazních prostředků neplyne, kolika zaměstnancům byla doprava zajištěna, jak často, z jakých míst, za jakých podmínek a jak byla evidována. U nezdaněných příjmů byly deklarovány i opačné situace, tj. zaměstnanci vznikl nárok na cestovné, ale nikoliv na stravné; žalobce přitom správcí daně nevysvětlil, jak mohlo dojít k tomu, že zaměstnanec byla na pracovní cestě déle jak pět hodin, ale žádné stravné mu vyplaceno nebylo. Žalovaný ani správce daně tedy nepožadovali prokazování negativních skutečností, nýbrž prokázání, z jakého titulu byly cestovní náhrady poskytnuty, což z žalobcem předložených podkladů nevyplývalo. Deklarace nezdanitelných náhrad uvedená na mzdových listech dle žalovaného vypovídá o tom, že jednotlivé nezdanitelné náhrady byly u jednotlivých zaměstnanců nazývány a vypláceny v jednotlivých měsících bez spojitosti s jejich deklarováním obsahem. Ani v bodě 63 napadeného rozhodnutí není požadavek na prokázání negativní skutečnosti, je v něm, stejně jako v bodě 118 napadeného rozhodnutí, pouze poukaz na to, že z předložených dokladů nevyplývá, na základě čeho byly cestovní náhrady zaměstnancům vypláceny.

Ad D. Žalovaný upozornil, že žalobce v žalobě rozporuje pouze některé z pochybností vyslovené žalovaným ve vztahu k předloženým evidencím žalobce, a odkázal na body 89 až 113 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 uvedl, že tuto námitku žalobce neuplatnil v daňovém řízení, ale poprvé až v žalobě, přestože věděl, jak žalovaný pracuje s pojmem „bydliště“, ještě před vydáním napadeného rozhodnutí, a že je nedůvodná, když správce daně nevycházel ohledně místa bydliště zaměstnanců z registru obyvatel, ale ze mzdových listů vytvořených žalobcem, na nichž je výslovně uvedeno „bydliště“. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Argumentaci žalobce, že v pracovněprávních dokumentech identifikoval zaměstnance trvalým bydlištěm, má žalovaný za nové skutkové tvrzení, které žalobce neuplatnil v daňovém řízení, které je způsobilé změnit skutkový stav, z něhož napadené rozhodnutí vycházelo, a které je tak námitkou nepřípustnou (k tomu

žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2015, č. j. 7 As 83/2015-56). K námitce odlišnosti při výplatách cestovních náhrad u zaměstnanců s vyšší a nižší hrubou mzdou žalovaný uvedl, že správce daně u namátkově vybraných zaměstnanců zaznamenal, že zatímco zaměstnanci s vyšší hrubou mzdou neměli přiznány cestovní náhrady oproti jiným zaměstnancům se shodnými odpracovanými hodinami, zaměstnancům s nižší hrubou mzdou přiznány byly, přičemž k tomu žalobce pouze uvedl, že šlo o náhodu, nicméně v daňovém řízení to nijak nevysvětlil a nečiní tak ani v žalobě. Pochybnosti správce daně ohledně toho, jak byly žalobcem vypočteny cestovní náhrady, tak dle žalovaného nebyly odstraněny.

4. U jednání dne 6. 12. 2023 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích.

#### **IV. Posouzení věci krajským soudem**

5. 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 nedůvodná.
6. Lze konstatovat, že podstatou projednávané věci je posouzení rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně (žalovaného), resp. unesení žalobcova důkazního břemene v důsledku toho, že správce daně měl zpochybnit žalobcem předložené podklady týkající se zařazení jím poskytovaných náhrad pod § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. S touto problematikou pak úzce souvisí další stěžejní žalobní námitky, a sice žalobcem tvrzená nezákonná paušalizace nesrovnalostí, zjištěných správcem daně u několika konkrétních zaměstnanců, a jejich vztahování na všechny zaměstnance, a dále neoprávněnost výtek žalovaného ke způsobu, jakým žalobce určil výši paušálních cestovních náhrad.
7. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 25. 10. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016, která byla ukončena dne 17. 8. 2020 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 2775651/20/3202-60561-803095, na jejímž základě došlo k vydání shora specifikovaných dodatečných platebních výměrů. V rámci daňové kontroly sice byly žalobcem správci daně předloženy určité dokumenty (zejména vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2014 – 2016 včetně příloh; mzdové listy za roky 2014 – 2016; hlavní knihy za roky 2014 – 2016; typové pracovní smlouvy; typové pokyny k dočasnému výkonu práce u uživatele; směrnice na poskytování cestovních náhrad – číslo směrnice 2; sestava označená jako „Hromadný cestovní příkaz“ pro rok 2014, sestavy pro roky 2015 a 2016 označené jako „Hromadný cestovní příkaz – Stravné“ a „Hromadný cestovní příkaz – Cestovné“; sestava označená jako „kalkulace cestovních paušálních náhrad“, které zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období 2014 – 2016; stanovení měsíčního paušálu cestovného (účinnost od – do: 1. 1. 2014 – neomezená); rámcové smlouvy uzavřené mezi žalobcem a jednotlivými uživateli pracovní síly včetně dodatků; dále měl správce daně k dispozici informace získané od žalobce na ústním jednání dne 19. 12. 2017), správce daně v nich však zjistil nesrovnalosti, jež u něj založily pochybnosti o uskutečnění pracovních cest (srov. body 58, 59 až 60, 63, 67, 70 napadeného rozhodnutí). V průběhu

Shodu s prvopisem potvrzuje

daňové kontroly správce daně žalobci zaslal celkem tři výzvy k prokázání skutečností (ze dne 21. 2. 2019, č. j. 544573/19/3202-60561-803095; ze dne 26. 4. 2019, č. j. 2142498/19/3202-60561-803095; a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 2845627/19/3202-60561-803095), v nichž požadoval, aby žalobce předložil důkazní prostředky prokazující, že v případě částek, které vyplácel některým svým zaměstnancům jako nezdanitelné náhrady (na mzdových listech uvedeny jako „Stravné“, „Cestovné“, „Odměna“ a jejich součet jako „Jednorázové náhrady a dávky“; na přehledech mezd uváděné jako „Nezdanitelné náhrady“), se skutečně jednalo o příjmy, které se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 ZDP, popřípadě jde o příjmy od daně osvobozené dle § 4 a § 6 odst. 9 ZDP, nebo o příjmy, které již byly jednou zdaněny, s tím, že nebylo prokázáno, zda se pracovní cesty fakticky uskutečnily a nebylo prokázáno stanovení způsobu a výše deklarovaných paušálních cestovních náhrad. V těchto výzvách správce daně uvedl konkrétní skutečnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti takového zaúčtování dotčených částek. Protože žalobce ani na výzvy nepředložil důkazy dostatečné k prokázání jeho tvrzení, správce daně vyzval uživatele agenturních zaměstnanců žalobce, společnosti SUNGWOO HITECH s.r.o. a ŠKODA VAGONKA a.s., k poskytnutí informací, a provedl místní šetření u společnosti EKOVA ELECTRIC a.s., přičemž zmíněnými společnostmi předložené podklady (rámcové smlouvy včetně dodatků, popř. dílčí dohody na jednoho zaměstnance, faktury, popř. podklady k fakturám, evidence docházky, popř. vzorový docházkový list) a poskytnuté informace pochybnosti správce daně o uskutečnění pracovních cest tak, jak je deklaruje žalobce, ještě prohloubily (srov. body 73, 74, 76, 77, 79 a 80 napadeného rozhodnutí). Správce daně sepsal kontrolní zjištění ze dne 15. 4. 2020, k nimž se žalobce písemně vyjádřil, nic dalšího nepředložil. V rámci odvolacího řízení pak žalobce dodal žalovanému kopie pracovních smluv, popř. dodatky k nim, týkající se 157 zaměstnanců. Další podrobnější zjištění ze správních spisů jsou uvedena v rámci vypořádání žalobních námitek níže.

8. Úvodem právního posouzení projednávané věci, i s ohledem na formulaci žaloby, krajský soud připomíná, že není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci žalobce; úkolem krajského soudu je vypořádat se se smyslem a obsahem žalobní argumentace (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2020, č. j. 4 Afs 236/2019-61).

#### **IV.a K paušalizaci cestovních náhrad (zejména k žalobní námitce ad. B)**

9. Podle § 182 odst. 1 ZP při sjednání paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady, popřípadě při jejím stanovení vnitřním předpisem nebo individuálním písemným určením se vychází z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance. Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci. Podle odst. 2 téhož ustanovení je zaměstnavatel povinen na žádost zaměstnance předložit mu k nahlédnutí doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena.
10. Ustanovení § 182 ZP umožňuje zaměstnavateli poskytovat zaměstnanci jednu, pouze některé anebo všechny cestovní náhrady (§ 151 a násl. ZP) formou paušální částky; paušalizovány mohou být jak cestovní náhrady jednotlivého zaměstnance, tak i skupiny zaměstnanců. V úvahu připadá paušalizace zejména u zaměstnanců, kteří většinou pravidelně

cestují do stejných míst nebo v určitém okruhu různých míst, s určitou pravidelností a za obdobných podmínek a cestovních výdajů. Paušalizaci cestovních náhrad lze provádět na základě dohody, vnitřního předpisu anebo individuálního právního jednání adresovaného konkrétnímu zaměstnanci, přičemž v každém případě musí být jednoznačné, jakého okruhu zaměstnanců se paušalizace týká, jaké druhy cestovních náhrad jsou do paušální částky zahrnuty, a zda jde o paušál denní nebo měsíční.

11. Při paušalizaci cestovních náhrad je zaměstnavatel povinen dodržet stanovenou formu (měsíční či denní částka cestovní náhrady); stanovit nebo sjednat den splatnosti paušální částky cestovních náhrad; vycházet z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci (typicky četnost pracovních cest, délka trvání pracovních cest, cílová místa pracovních cest, způsob dopravy a ubytování), které nesmí mít velké výkyvy, z výše cestovních náhrad stanovených právními předpisy, a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance; a určit způsob krácení paušální částky (zejména měsíční) za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci, když pro cestovní náhrady platí, že se poskytují v souvislosti s konáním pracovních cest (či jiných skutečností uvedených v § 152 ZP). O uvedených skutečnostech, resp. o tom, jak byla paušální částka vypočtena, je pak zaměstnavatel povinen vést a uchovávat doklady. Tyto doklady musí mít dostatečnou vypovídací hodnotu, musí z nich být patrné, z jakých pravidelných a průměrných poskytovaných cestovních náhrad zaměstnavatel paušální částku stanovil a z jakých podmínek určitých skupin zaměstnanců vycházel, a musí být k dispozici pro kontrolu nejen zaměstnanci, ale i příslušným kontrolním orgánům. I když je účelem možnosti zaměstnavatele poskytovat cestovní náhrady paušální částkou zjednodušení způsobu jejich poskytování a ulehčení administrativní zátěži při jejich vyúčtování, je z popsáných povinností zaměstnavatele zřejmé, že se zaměstnavatel nevyhne sledování průběhu uskutečněných pracovních cest. Zaměstnavatel by měl vždy předem analyzovat druhy a výše cestovních náhrad, které zaměstnanci při pracovních cestách vznikají, případně jejichž vznik se očekává v budoucnosti. Průběh uskutečněných pracovních cest v rozhodném období pak musí být podkladem minimálně pro účely změny (viz dále) paušální částky cestovních náhrad, dojde-li k podstatné změně podmínek, za nichž byla paušální částka určena, a případně i pro účely samotného stanovení paušální částky cestovních náhrad. Dle krajského soudu nicméně lze připustit, aby kalkulace paušální částky cestovních náhrad byla provedena nejen na základě skutečných cestovních výdajů zaměstnanců při pracovních cestách, ale i na základě cestovních výdajů důvodně předpokládaných, kdy však předpoklad zaměstnavatele musí následně odpovídat skutečnosti.
12. Krajský soud dospěl ve shodě se žalovaným k závěru, že žalobce nedostal výše uvedeným povinností, stanoveným § 182 ZP pro využití možnosti poskytovat zaměstnancům cestovní náhrady formou paušální částky, když zejména v rámci daňové kontroly nebyl schopen předložit, resp. nepředložil daňovým orgánům žádné doklady o tom, jak výši paušální částky vypočetl. Jde přitom o zcela základní předpoklad pro stanovení paušální částky cestovních náhrad. Nabídl-li pak žalobce v tomto ohledu alespoň svá tvrzení, pak ani tato nebyla konzistentní a rozcházel se (srov. bod 96 napadeného rozhodnutí). Tuto nekonzistentnost přitom nelze odůvodnit časovým aspektem, resp. tím, že se výše cestovních náhrad vyvíjela, když žalobce nejprve tvrdil (podání ze dne 17. 5. 2019 doručené správci daně 22. 5. 2019), že výše paušální částky cestovních náhrad byla stanovena na základě (blíže nespecifikovaných) zkušeností z předchozích let (což správce daně zpochybnil – srov. bod

114 napadeného rozhodnutí), přičemž dle směrnice mohli zaměstnanci využít vlastní vozidlo nebo autobus, výše cestovní náhrady však náležela zaměstnanci (překvapivě) v obou případech ve stejné výši 1,60 Kč za 1 km, a dále zaměstnanci dostávali částku odpovídající ceně dvou jízd MHD v Ostravě, a protože pracovní cesta trvala od pondělí do pátku, dostávali zaměstnanci stravné ve výši 160 Kč v roce 2014, 163 Kč v roce 2015 a 166 Kč v roce 2016; a následně v podání ze dne 9. 9. 2019 (doručeno správci daně 1. 10. 2019) popsál, že vycházel z průměrných cen vlakové dopravy na trase Praha – Ostrava (356 km) a ceny jízdenky MHD, a ohledně stravného vycházel z vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí platné k 1. 1. příslušného roku, z čehož je zjevné, že žalobce postupně tvrdil zcela jiné mechanismy výpočtu paušální částky cestovních náhrad. Lze doplnit, že ani žalobcem časově nejdříve předložená směrnice na poskytování cestovních náhrad není v tomto ohledu relevantním podkladem, neboť je v ní (čl. VIII. bod 8.1) stanovena výše paušální částky cestovních náhrad, resp. s největší pravděpodobností jen výše paušální částky jízdních výdajů („paušál cestovního“) zcela bez dalšího.

13. Ačkoliv lze přisvědčit žalobci, že kalkulace paušální částky cestovních náhrad nemusí být nutně podložena historickou zkušeností (výdajovými doklady vztahujícími se k již uskutečněným pracovním cestám), nemá požadavek daňových orgánů na její doložení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí za situace, kdy žalobce kalkulaci nepodložil ani žádnými jinými relevantními podklady (vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí ani tarif Českých drah nejsou pro jejich obecnost dostačující, nic nevyovídají o konkrétním způsobu kalkulace). Pro úplnost je zde vhodné poukázat na nekonzistentnost argumentace žalobce, který na jedné straně striktně odmítá, že by měl dokládat historickou zkušenost, a přitom dle směrnice k poskytování cestovních náhrad (čl. VI bodu 6.8). měl být výpočet jím poskytovaných paušálních náhrad založen právě na historické zkušenosti, kdy se paušální náhrada měla vypočít průměrem z náhrad vyplácených zaměstnanci nebo skupině zaměstnanců téže profese za období nejméně tří měsíců; že výše paušálu byla stanovena na základě zkušenosti z minulých let pak žalobce uvedl i v podání ze dne 17. 5. 2019.
14. Soulad stanovení paušální částky cestovních náhrad s pravidly obsaženými v ZP přitom není jen formalistickým požadavkem. Nelze totiž opomínat, že zaměstnavatel, který poskytuje zaměstnancům za práci mzdu (v projednávané věci žalobce), může při stanovení paušálních náhrad vycházet i z vyšších cestovních náhrad nebo z jiných druhů cestovních náhrad, než z jakých může vycházet zaměstnavatel poskytující za práci plat – v takovém případě ale platí, že rozdíl ve výši takto sjednané nebo určené paušální částky, a paušální částky, kterou by za stejných okolností mohl sjednat nebo stanovit zaměstnavatel poskytující za práci plat, je zdanitelným příjmem zaměstnance. Žalovaný i v tomto ohledu zjistil nesrovnalosti, když např. ve směrnici na poskytování cestovních náhrad je stanovena základní náhrada za 1 km jízdy osobním silničním motorovým vozidlem zaměstnance, použitým při pracovní cestě na žádost zaměstnavatele, ve výši 4,10 Kč, což je však částka daňově uznatelná až pro rok 2019 (tato částka základní náhrady činila dle vyhlášek č. 435/2013 Sb. a č. 328/2014 Sb. v letech 2014 a 2015 3,70 Kč; dle vyhlášky č. 385/2015 Sb. v roce 2016 3,80 Kč; srov. i bod 97 napadeného rozhodnutí).
15. 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 znamená, že vykoná-li zaměstnanec pracovní cestu za jiných

podmínek než těch, které byly podkladem pro paušalizaci cestovních náhrad, je zaměstnavatel povinen zaměstnanci poskytnout cestovní náhrady za takovou pracovní cestu podle obecných zásad, a navíc, je-li zaměstnanci poskytována měsíční paušální náhrada, je nutné paušalizovanou částku odpovídajícím způsobem krátit. I v tomto ohledu má žalobcem tvrzená paušalizace cestovních náhrad zásadní nedostatky. Jednak 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. A dále, tvrdil-li žalobce v podání ze dne 9. 9. 2019, jehož přílohou byl dokument označený jako stanovení měsíčního paušálu cestovního, že při stanovení paušální částky cestovních náhrad vycházel z trasy Praha – Ostrava, pak zcela jistě takovým způsobem stanovená paušální částka nemohla odpovídat výši cestovních náhrad při pracovních cestách zaměstnanců do jiných míst výkonu práce (Frýdlant nad Ostravicí, Lískovec, Frýdek-Místek, Krnov, Sviadnov, Karviná, Studénka). Jinými slovy, u pracovních cest do různých (od sebe vzdálených) míst výkonu práce dle krajského soudu nelze cestovní náhrady paušalizovat, když cestovní náhrady, resp. minimálně jízdní výdaje zaměstnanců v průběhu pracovní cesty nemohou vzniknout ve stejné výši, tj. není splněn předpoklad stejných či obdobných podmínek.

16. Jak je již naznačeno výše, ačkoliv ZP zaměstnavateli výslovně neukládá povinnost dohodnutou či stanovenou výši paušální náhrady cestovních výdajů přezkoumávat a měnit, nelze opomínat, že poskytováním paušálních náhrad cestovních výdajů zaměstnavatel plní své povinnosti plynoucí z § 151 a násl. ZP. Proto změní-li se podmínky, na jejichž základě byla výše paušální cestovní náhrady vypočtena, musí zaměstnavatel posoudit, jak ta která změna ovlivní dosud poskytovanou výši paušální náhrady, a její výši pak adekvátně upravit. Změna podmínek přitom může spočívat například ve změně míst, do nichž zaměstnanci pracovní cesty uskutečňují, změně četnosti pracovních cest, změně ubytování či dopravy anebo ve změně právních předpisů. V této souvislosti je namístě zmínit předpisy upravující výši jednotlivých cestovních náhrad, a to typicky stravné, sazbu základní náhrady za používání silničních motorových vozidel či průměrnou cenu pohonných hmot, jejichž výše se mění alespoň jednou za rok (srov. § 189 ZP). Z toho je nutné dovodit, že zaměstnavatel je povinen, má-li dostát svým povinnostem stanoveným v § 151 a násl. ZP, alespoň jednou ročně – minimálně v návaznosti na změnu právních předpisů – přezkontrolovat a posoudit, jak nastala změna či změny ovlivní kalkulaci částky doposud poskytované paušální cestovní náhrady, a v návaznosti na to pak přistoupit ke změně výše paušální částky tak, aby i nadále odpovídala skutečným výdajům zaměstnanců. Žalobce však v průběhu daňového řízení ani netvrdil, natož aby prokázal, že plnil povinnost kontrolovat a posuzovat stanovenou výši paušální částky cestovních náhrad, a to i když si ji i sám stanovil v čl. VII. směrnice na poskytování cestovních náhrad. Opět přitom nejde jen o formální požadavek, jelikož byla-li by paušální částka cestovních náhrad výrazně vyšší než skutečné výdaje zaměstnance či zaměstnanců při pracovní cestě, nebylo by možné ji považovat v celém rozsahu za nezdanitelný příjem zaměstnance.
17. S ohledem na vše uvedené tedy ob stojí závěr žalovaného, že nebylo možné jednoznačně určit, jak byla konkrétně paušální částka cestovních náhrad stanovena. Krajský soud se neztotožňuje s námitkou žalobce, že žalovaný měl k dispozici dostatek podkladů pro určení způsobu, jakým žalobce stanovil paušální cestovní náhrady (viz i dále), a primárně upozorňuje, že bylo na žalobci, nikoliv na žalovaném, aby sám tvrdil a doložil způsob

výpočtu paušální částky cestovních náhrad. Jak již bylo uvedeno výše, 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. Výsledek projednávané věci tedy není důsledkem nezákonné selekce a limitace způsobů, na jejichž základě může dojít ke stanovení paušálních náhrad, a žalobní námitka ad. B je nedůvodná.

#### **IV.b K rozložení důkazního břemene a paušalizaci závěrů zjištěných při daňové kontrole** (zejména k žalobním námitkám ad A, C a D)

18. Dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4 ZDP, dále nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance odměňovaného platem, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle § 6 odst. 1 ZDP.
19. Dle § 86 odst. 3 písm. c) DŘ daňový subjekt v rámci daňové kontroly plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
20. Podle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
21. Dle § 92 odst. 4 DŘ pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
22. Podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
23. Z citovaných ustanovení DŘ plyne základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Zjednodušeně lze toto jednoznačné a striktní pravidlo vyjádřit tak, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzené daňové povinnosti, a správce daně může tvrzení daňového subjektu, podpořené důkazy, zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Neznamena to však, že by správce daně byl povinen prokazovat, jak ten který případ proběhl ve skutečnosti, tato povinnost stíhá daňový subjekt.
24. Jak shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, „[k] dokazování v daňovém řízení existuje bohatá a konstantní judikatura. Jak Nejvyšší správní soud uvedl například v rozsudku ze dne 11. února 2021 č. j. 8 Afs 24/2019-44, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu

*k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 AfS 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. října 2008 č. j. 9 AfS 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. července 2010 č. j. 1 AfS 39/2010-124; dále viz například rozsudky ze dne 31. května 2007 č. j. 9 AfS 30/2007-73 či ze dne 30. dubna 2008 č. j. 1 AfS 15/2008-100).“*

25. Z § 86 odst. 3 písm. c), § 92 odst. 3 a § 92 odst. 4 DŘ plyne, že zaměstnavatel (žalobce) jakožto daňový subjekt nese jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní, když je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení a k výzvě správce daně i skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Zaměstnavatel tedy musí být schopen při daňové kontrole předložit (a zdůvodnit) kalkulaci výše paušálních částek cestovních náhrad správci daně; musí být schopen prokázat, že paušální částky cestovních náhrad byly zaměstnanci poskytnuty oprávněně, že jde o výdaje, které zaměstnanci vznikly v souvislosti s uskutečněnými pracovními cestami (či jinými skutečnostmi uvedenými v § 152 ZP), a že jde podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP o náhrady cestovních výdajů, které se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nepodléhají zdanění. Postupuje-li zaměstnavatel při poskytování paušálních cestovních náhrad v souladu s § 182 ZP, resp. zásadami z citovaného ustanovení plynoucími, jak jsou uvedeny výše, pak musí disponovat i doklady, na jejichž základě byla paušální částka cestovních náhrad určena, a je tak objektivně schopen ohledně ní unést i důkazní břemeno. Tak tomu však v projednávané věci nebylo – k neprokázané paušalizaci cestovních náhrad viz zejména předchozí část tohoto rozsudku; k otázce prokázání oprávněnosti poskytnutí cestovních náhrad, resp. uskutečnění pracovních cest viz dále.
26. Na počátku daňové kontroly měl žalobce k dispozici určité podklady (viz odst. 7 tohoto rozsudku), správce daně v nich však zjistil nesrovnalosti, jež u něj založily pochybnosti o uskutečnění pracovních cest (srov. body 58 až 60, 63, 67, 70 napadeného rozhodnutí a odůvodnění výzev k prokázání skutečností). Správce daně tedy postupoval podle § 92 odst. 4 DŘ cestou výzev k prokázání skutečností. Na výzvu k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2019 žalobce reagoval tak, že doložil kalkulace cestovních paušálních náhrad, které zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období 2014 – 2016, přičemž se jednalo o tabulky s následujícími sloupci: jméno a příjmení zaměstnance, měsíc, rok, začátek cesty (vždy Praha), cíl cesty (vždy Ostrava, MSK), účel cesty (vždy pracovní cesta, dočasné přidělení), počet odpracovaných dnů, cestovní náhrady (uvedeny souhrnnou částkou). Reagoval-li správce daně další výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 4. 2019 s tím, že ani tímto podkladem žalobce neprokázal, že jím jeho zaměstnancům vyplácené částky, deklarované jako cestovní náhrady, jsou skutečně příjmy, které nepodléhají zdanění ve smyslu § 6 odst. 7 ZDP, pak krajský soud takovému postupu přisvědčuje. Doložené kalkulace cestovních náhrad jsou totiž zcela obecné, není z nich zjevné ani to, z čeho se souhrnné částky, deklarované jako cestovní náhrady, skládaly. K podání ze dne 17. 5. 2019, jakožto odpovědi na výzvu k prokázání skutečností ze dne 26. 4. 2019, žalobce nepřiložil

žádné podklady. V návaznosti na výzvu k prokázání skutečností ze dne 11. 7. 2019 pak žalobce předložil dokument označený jako stanovení měsíčního paušálu cestovního, v němž naznačil způsob výpočtu paušální částky, avšak nikoliv cestovních náhrad obecně, ale pouze náhrad jízdních výdajů; navíc žalobce takto v rozporu s pravidly stanovenými ZP určil jednu částku paušální náhrady jízdních výdajů pro pracovní cesty do různých míst výkonu práce, ačkoliv současně sám konstatoval, že se paušalizace využívá z důvodu, že jde o pracovní cesty do stejného místa.

27. Za důkazní situace, která v projednávané věci nastala, nelze než přisvědčit žalovanému, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění pracovních cest, a tedy ani to, že deklarované cestovní náhrady byly jako takové vypláceny oprávněně. Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným a správcem daně, že žalobcem předložené podklady deklarují pouze částky, které měly být jako cestovní náhrady vyplaceny zaměstnancům, ale žádným způsobem nedokládají, zda se pracovní cesty jako takové uskutečnily, natož aby z nich plynulo, za jakých podmínek byly uskutečněny. Podklady, předložené uživateli zaměstnanců žalobce správci daně, a to zejména evidence docházky, nepochybně mohou být považovány za důkazní prostředky o tom, že zaměstnanci žalobce vykonávali u uživatelů práci. Stejně tak lze předpokládat, že se tito zaměstnanci museli do místa výkonu práce u uživatelů nějakým způsobem dopravit; to však automaticky neznamená, že se tak muselo stát v režimu pracovních cest, a že jim přitom musel vzniknout nárok na vyplacení cestovních náhrad, a to zvláště pak, bylo-li zjištěno, že namátkově vybraní zaměstnanci měli bydliště v místě faktického výkonu práce (k této problematice viz dále odst. 31 tohoto rozsudku). Předložil-li žalobce žalovanému kopie pracovních smluv, popř. dodatky k nim, týkající se 157 zaměstnanců, pak jimi bylo prokázáno pouze tvrzení o sjednaném místě výkonu práce zaměstnanců v Praze, nikoliv však faktické uskutečnění pracovních cest, jakožto nezbytného předpokladu pro vznik nároku zaměstnanců na vyplacení cestovních náhrad. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 DŘ stran tvrzení, že vyplácené částky, deklarované jako cestovní náhrady, představovaly skutečně uspokojení po právu vzniklých nároků jeho zaměstnanců na cestovní náhrady, když neprokázal především faktické uskutečnění pracovních cest, ale ani stanovení paušální částky cestovních náhrad, nemohou být žalobcem vyplácené částky považovány za náhrady cestovních výdajů ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

28. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností uvedl konkrétní zaměstnance a popsal konkrétní nesrovnalosti a rozpory, které u jím žalobcem vyplacených částek v předložených podkladech zjistil, a které mu založily pochybnost o důvodnosti vyloučení předmětných částek ze zdanění. Pochybnosti správce daně vůči tvrzením žalobce a jím předloženým podkladům jsou formulovány srozumitelně, mají oporu v provedeném dokazování a lze je považovat za dostatečně závažné. Správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zhodnotil předložené podklady jako neúplné, neprůkazné, a rozporného obsahu, a unesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Pochybnosti správce daně byly v projednávané věci důvodně založeny již jen tím, že žalobce nepředložil žádné podklady, které by svědčily o tom, že se pracovní cesty fakticky realizovaly. Dle krajského soudu nelze za takové situace považovat uvedení dalších zpochybněných částek se jmény zaměstnanců a zdaňovacími obdobími v tabulkách, jakožto příloh k výzvám k prokázání skutečností, z pohledu nároků na pochybnosti jako nedostatečné. To zvláště pak za situace, kdy pochybnosti o částkách vyplacených náhodně vybraným a ve výzvách k prokázání

skutečností konkrétně uvedeným zaměstnancům byly založeny typově shodnými nesrovnalostmi, jejichž existenci proto bylo možné důvodně očekávat i u dalších, v přílohách uvedených zaměstnanců, a dále, a to zejména, když žalobce ani na zcela konkrétně uvedené pochybnosti správce daně ohledně konkrétních částek vyplacených konkrétním zaměstnancům relevantně nereagoval, resp. popsané nesrovnalosti nevysvětlil, nic k nim nedoložil (viz předchozí odstavec), a pochybnosti správce daně tak neodstranil. Nelze opomínat, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou v podkladech daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“, čehož dle krajského soudu správce daně zvoleným postupem dostál. Námitky stran nedostatečnosti pochybností v souvislosti s uvedením zpochybňovaných částek v tabulkách tak krajský soud hodnotí jako účelové a tedy nedůvodné. Za takového stavu pak krajský soud neshledal ani porušení základních cílů správy daní vymezených v § 1 odst. 2 DŘ, neztotožnil se se žalobcem, že by se daňové orgány dopustily namítané „nezákonné paušalizace závěrů“, která by měla způsobovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobce měl během daňového řízení, v němž byl třikrát vyzván k prokázání skutečností ve vztahu k částkám vyplaceným všem (i v přílohách výzev k prokázání skutečností) uvedeným zaměstnancům, dostatek prostoru pro to, aby prokázal a doložil oprávněnost vyplacených nezdaněných částek, a že tak neučinil, může jít jen k jeho tíži. Krajský soud pak na tomto místě doplňuje, že ačkoliv výše uvedl, že žalobce na pochybnosti správce daně relevantně nereagoval, nemínil tím naznačovat, že by snad žalobce nevěděl, co (jaké skutečnosti a ve vztahu k jakým zaměstnancům) má správci daně prokazovat, když z obsahu jeho podání učiněných v průběhu daňového řízení plyne opak; onou nerelevantností má krajský soud na mysli relevantními podklady nedoloženou polemiku žalobce s argumenty správce daně a zejména nevysvětlení správcem daně popsaných pochybností.

29. Na v předchozím odstavci uvedených závěrech nic nemění ani podstata podnikání žalobce jako personální agentury. Jednak krajský soud nesouhlasí se žalobcem, že je objektivně nemožné, aby agentura práce mohla vykonávat činnost bez využití institutu pracovních cest (vždy záleží na konkrétním smluvním nastavení, zejména kde je sjednáno místo výkonu práce, případně zda a kde je sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, stejně jako na tom, na kterém místě má zaměstnanec práci fakticky vykonávat). A dále, a to hlavně, nezbyvá než připomenout, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran realizace pracovních cest (podstata podnikání žalobce v tomto ohledu sice mohla být žalobcem uplatněna v průběhu daňového řízení, avšak jen jako určitý podpůrný argument). Jelikož žalobce nedoložil podklady, z nichž by bylo možné zjistit, kterým zaměstnancům skutečně vznikl nárok na vyplacení cestovních náhrad a případně v jaké výši, neměly daňové orgány možnost ani zvažovat jakékoliv jejich poměrné snížení.
30. Při posouzení věci krajský soud neshledal, že by žalovaný či správce daně kladli excesivní požadavky na důkazní povinnost žalobce. Daňové orgány požadovaly, aby žalobce předložil podklady prokazující realizaci pracovních cest a podklady, jimiž by prokázal stanovení způsobu a výše deklarovaných paušálních cestovních náhrad. Jde o požadavky na prokázání základních předpokladů pro to, žalobcem vyplacené částky, deklarované jako cestovní náhrady hrazené paušální částkou, mohly být považovány za náhrady cestovních výdajů ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Domnívá-li se žalobce, že po něm žalovaný požadoval prokázání negativních skutečností, pak se mýlí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl (srov. bod 118 napadeného rozhodnutí, na který žalobce výslovně odkázal), že bylo zjištěno,

že některým zaměstnancům byla zajištěna doprava, některým ubytování, a některým zaměstnancům bylo umožněno stravování v závodní jídelně, přičemž s ohledem na doložené neprůkazné podklady nebylo možné zjistit, zda, jak a u kterých zaměstnanců měly či neměly tyto skutečnosti vliv na vznik nároku na paušální cestovní náhrady, případně na jeho krácení. Uvedl-li tedy žalovaný návazně na to například, že žalobce neprokázal, že mu v určitých případech nevznikla povinnost vyplácet cestovní náhrady, pak požadoval prokázání žalobcovu tvrzení, že existovaly případy, kdy někteří zaměstnanci byli ubytováni v místě výkonu práce u uživatelů a byla jim zajištěna doprava, nikoliv však skutečnosti negativní. Stejně tak žalovaný nepožadoval prokázání, že pracovní cesta netrvala déle než 4 hodiny, ale zcela zjevně mýnil poukázat na to, že doba trvání pracovní cesty má vliv na vznik nároku na stravné, a že tento vliv nebylo možné z předložených podkladů ověřit, když neobsahovaly žádné podrobnější informace o tvrzených pracovních cestách (srov. bod 63 napadeného rozhodnutí, na který žalobce také výslovně odkázal).

31. V průběhu daňové kontroly zjistil správce daně i to, že někteří zaměstnanci, u nichž byla deklarována pracovní cesta z Prahy do Ostravy, měli bydliště v Ostravě či blízkém okolí a práci vykonávali u uživatele rovněž v Ostravě (srov. body 74, 77, 80, 104 až 106 a 108 napadeného rozhodnutí). Vyjádřil-li správce daně pochybnosti v tom smyslu, že je nelogické, aby zaměstnanci s bydlištěm v Ostravě museli podstupovat pracovní cestu z Prahy k výkonu práce u uživatelů v Ostravě, pak takové pochybnosti krajský soud zcela přisvědčuje. Namítal-li žalobce, že žalovaný a správce daně nesprávně označili jako místo nástupu na pracovní cestu a její ukončení u vybraných zaměstnanců jejich bydliště či adresu pobytu s tím, že zaměnili pojmy „trvalý pobyt“ a „bydliště“, skutečné bydliště zaměstnanců nezjišťovali a svou úvahu postavili na domněnce, že zaměstnanec má bydliště tam, kde má trvalý pobyt, pak k tomu krajský soud uvádí následující. Primárně není sporu o tom, že ohledně bydliště zaměstnanců vycházely daňové orgány z podkladů poskytnutých žalobcem, v nichž je výslovně uvedeno „bydliště“; nevycházely tedy z výsledků vlastní vyhledávací činnosti, např. z údajů o trvalém pobytu v informačním systému evidence obyvatel, a proto je krajský soud toho názoru, že správci daně ani žalovanému nelze vytýkat nedostatečně zjištěný skutkový stav. Nadto žalobce v průběhu daňového řízení tuto námitku neuplatňoval, a krajský soud proto neshledal důvod, proč by se měly v projednávané věci daňové orgány zabývat odlišením pojmů „trvalý pobyt“ a „bydliště“, resp. proč by měly vůbec pochybovat o tom, že „bydliště“ zaměstnanců není jejich skutečným bydlištěm. Namítá-li žalobce, že je v praxi běžné, že v pracovněprávních dokumentech se uvádí adresa trvalého pobytu zaměstnance, byť příslušná kolonka je označena jako „bydliště“, pak jde jen o žalobcovu domněnku. Krajský soud se neztotožňuje se žalobcem ani v tom, že by mělo být obecně presumováno, že adresa zaměstnance uvedená v pracovněprávních dokumentech je vždy adresou trvalého pobytu, zvláště pak, není-li příslušná kolonka jako „trvalý pobyt“ označena, a ostatně ani v tom, že by se mělo automaticky předpokládat, že adresa trvalého pobytu není shodná s místem skutečného pobytu. Nakolik lze totiž trvalý pobyt považovat za evidenční údaj, stále platí, že si jej lidé volí zpravidla v místě, kde mají nějakou vazbu – rodinu, byt či zaměstnání (srov. § 10 odst. 1 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů). Daňové orgány se tedy v tomto ohledu nedopustily nesprávného právního posouzení a napadené rozhodnutí není ani z tohoto namítaného důvodu nezákonné.

32. Neshledával-li dále žalobce prostor pro úvahu postavenou na porovnávání cestovních náhrad u namátkou vybraných zaměstnanců s vyšší a nižší hrubou mzdou, pak mu lze přisvědčit pouze, že poskytování cestovních náhrad není závislé výši výdělku. Nic však nebránilo tomu, aby žalovaný konstatoval jako pochybnost na namátkově vybraném vzorku zaměstnanců učiněné zjištění, že zaměstnancům s vyšší hrubou mzdou nebyly vypláceny cestovní náhrady, zatímco zaměstnancům se shodnými odpracovanými hodinami, ale nižší hrubou mzdou, cestovní náhrady vypláceny byly. Ačkoliv, jak plyne ze samotného bodu 117 napadeného rozhodnutí, lze tuto pochybnost správce daně považovat za pochybnost „doplňkovou“ k pochybnosti založené tím, že porovnáním deklarovaných nároků na cestovní náhrady podle počtu odpracovaných hodin (předpoklad shodně odpracovaných směn) byly zjištěny značné rozdíly ve vyplacených částkách, i když by dle tvrzeného paušálu měly být obdobné, ani jednu z těchto pochybností žalobce nevyvrátil. Ani obecné žalobní tvrzení, že byla-li shledána souvislost mezi poskytnutím cestovní náhrady zaměstnanci a výši jeho hrubé mzdy, pak jde o souvislost čistě náhodnou, totiž není způsobilé předmětnou pochybnost vyvrátit. Konečně nelze než připomenout, že správce daně a žalovaný vyjádřili nejen tuto, ale poměrně značné množství dalších důvodných pochybností (srov. body 89 až 113 napadeného rozhodnutí).
33. Vzhledem ke všemu výše uvedenému hodnotí krajský soud všechny námitky obsažené v bodech ad. A, C i D jako nedůvodné.

#### IV.c K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (k žalobní námitce ad. E)

34. Krajský soud neshledal ani důvodnost obecně vznesené námitky, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Byla-li tato námitka odůvodněna blíže nespecifikovanými „pochybnostmi“ žalobce o přezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole pro jejich vnitřní rozpornost a nesrozumitelnost, pak krajský soud taktéž v obecné rovině uvádí, že tyto pochybnosti nesdílí. Ostatně, označuje-li žalobce tuto námitku jako námitku žalobní, pak tato jeho argumentace neodpovídá zákonnému požadavku na formulaci žalobních bodů. Lze nicméně dodat, že napadené rozhodnutí dle krajského soudu splňuje všechny požadavky na rozhodnutí stanovené v § 102 DŘ, a to včetně požadavků na odůvodnění, v němž neabsentují zejména přehledně popsaná zjištění z předložených podkladů, jejich hodnocení, právní posouzení a závěry z toho vyvozené.

#### V. Závěr a náklady řízení

35. Vzhledem k tomu, že po posouzení žalobních bodů dospěl krajský soud k závěru, že nejsou důvodné, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. Výrok o nákladech řízení má pak oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nicméně protože mu nad rámec úřední činnosti žádné náklady řízení nevznikly, náhrada nákladů řízení mu přiznána nebyla.

#### Poučení:

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

Ostrava 6. prosince 2023

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje