



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **CZ BASTAV s. r. o.**
sídlem Karola Šliwky 27/4, 733 01 Karviná - Fryštát
zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph. D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2023, č. j. 1690/23/5200-10421-712985

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se svou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

Moravskoslezský kraj ze dne 18. 3. 2021, č. j. 3260438/21/3212-50523-807533, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016, kterým byla žalobci doměřena k přímé úhradě daň ve výši 5 499 104 Kč a penále z doměřené daně ve výši 1 099 850 Kč.

2. Žalobce připomněl, že mezi žalobcem a žalovaným je veden spor o tom, zda žalobce řádně vyplácel svým zaměstnancům cestovní náhrady a zda výplaty těchto náhrad byly dle § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) od daně z příjmů osvobozené. Žalovaný byl přitom toho názoru, že výplatou deklarovanou žalobcem jako cestovní náhrady žalobce dorovnával svým zaměstnancům mzdové nároky; s tímto závěrem žalobce nesouhlasí a napadené rozhodnutí považuje za nezákonné.
3. Žalobce podle něj doložil, že vysílal své zaměstnance na pracovní cesty a že byl povinen podle § 151 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“) vyplácet jim cestovní náhrady. Žalobce dále uvedl, že systém vyplácení cestovních náhrad zaměstnancům paušalizoval, neboť zaměstnanci vykonávali pracovní cesty pravidelně. K paušalizaci přistoupil žalobce tak, že v rámci mzdové směrnice stanovil paušální sazby náhrad ve vazbě na počet odpracovaných směn, když tento počet nepřímou vyjadřoval dobu, kterou zaměstnanec strávil výkonem práce mimo své bydliště. Podle žalobce měl žalovaný na podkladě pracovněprávní dokumentace doklady, z nichž bylo patrné, že zaměstnanci žalobce skutečně v daném zdaňovacím období vykonávali pracovní cesty, kam se cesty uskutečnily a jakým způsobem byly náhrady stanoveny. Žalobce připouští, že v pracovních smlouvách se svými zaměstnanci chybně uvedl jako místo výkonu práce slovenské město Tisovec. Tato jeho chyba však byla dána historicky převzetím pracovněprávní dokumentace ze slovenské společnosti Bastav, s. r. o. Z průběhu daňové kontroly je přitom zřejmé, že žalobce tuto chybu uznal a napravil. Podle žalobce je třeba zohlednit vždy skutečný obsah pracovněprávních vztahů; podle žalobce z předložených dokladů jasně vyplývá, že zaměstnanci žalobce byli vysíláni na pracovní cesty, a to do různých dolů na Karvinsku, příp. v Polsku v následujících letech. Nejednalo se tak o cesty zaměstnanců z místa jejich bydliště do zaměstnání. Tvrzení žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran doložení, že by k vysílání na pracovní cesty docházelo, je v rozporu s obsahem spisu a je nezákonné.
4. Žalobce dále zdůraznil, že obsah pracovních smluv, které uzavřel se svými zaměstnanci, jakož i cestovní náhrady jako takové, byly v průběhu podnikání žalobce opakovaně předmětem kontrol Oblastního inspektorátu práce pro Moravskoslezský a Olomoucký kraj. Ten např. v protokolu z 7. 6. 2019 neshledal žádné pochybení ani stran odměňování zaměstnanců či stran výplat cestovních náhrad. Tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že způsob stanovení paušálních cestovních náhrad je v hrubém rozporu s § 182 zákoníku práce, je v přímém rozporu s kontrolním nálezem oblastního inspektorátu. Žalobce má na rozdíl od žalovaného za to, že vyjádření oblastního inspektorátu práce k dané otázce je relevantní. Podle žalobce byla shodná skutková situace posouzena dvěma správními orgány zcela rozdílně.
5. Rovněž Okresní správa sociálního zabezpečení v Karviné provedla u žalobce v průběhu let 1995-2019 13 kontrol zaměřených mj. i na kontrolu plnění povinností spojených s odvodovými povinnostmi. Kontrolní závěry inspektorátu práce i OSSZ představovaly v dané věci předběžnou otázku ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

6. Žalobce dále nesouhlasí s posouzením žalovaného stran aplikace paušalizace cestovních náhrad podle § 182 zákoníku práce, kdy je podle něj klíčové nepochopení tohoto institutu ze strany žalovaného. Podle žalobce při paušalizaci zaměstnavatel nevyúčtovává každou jednotlivou pracovní cestu. Vlastní evidence pracovních cest byla obsahem směnovek, ve kterých bylo uvedeno, na jakém dole zaměstnanci pracovali a po jakou dobu. Podle žalobce byla tato evidence pro účely paušalizace cestovních náhrad dostačující. Tvrzení žalovaného, že paušalizace provedená žalobcem nedostojí zákonným požadavkům stanoveným § 182 zákoníku práce, je pro žalobce překvapivé, neboť řádnost paušalizace nebyla správcem daně vytýkána, když nebyl vznesen požadavek na doložení podkladů k paušalizaci.
7. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž odkázal na závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí. K jednotlivým žalobním námitkám tak argumentoval shodně s napadeným rozhodnutím.
8. Pokud se týká obsahu správních spisů, má krajský soud za nadbytečné jej rekapitulovat, když průběh řízení je účastníkům znám a námitky žalobce směřují převážně do merita věci.

Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl u jednání dne 13. 12. 2023, v rámci kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce nad rámec toho zdůraznil, že žalovaný porušil § 92 odst. 2 daňového řádu. K otázce kontrol prováděných OSSZ a inspektorátem práce připomněl závěry rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 105/2021 s důrazem na to, že u žalobce proběhlo 18 kontrol, přičemž předmět byl podle žalobce shodný s předmětem projednávané daňové kontroly a bylo u žalobce založeno legitimní očekávání. Odvody pojistného mají stejný princip jako odvody daně fyzických osob ze závislé činnosti.
10. Krajský soud má za to, že pro vyhodnocení žalobních námitek je v první řadě klíčové posouzení otázky paušalizace cestovních náhrad prováděné v předmětném zdaňovacím období žalobcem.
11. Podle § 182 odst. 1, 2 zákoníku práce, *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. Na žádost zaměstnance je zaměstnavatel povinen předložit mu k nahlédnutí doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena.*
12. Jak vyplývá také z komentářové literatury, *je při paušalizaci cestovních náhrad zaměstnavatel povinen dodržet stanovenou formu (měsíční nebo denní částky), stanovit nebo sjednat rozhodné období (např. kalendářní rok) a vycházet z průměrných podmínek pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo zaměstnance v rozhodném období. O těchto skutečnostech musí vést doklady, které je povinen na žádost zaměstnanci předložit k nahlédnutí (zvláště krajským soudem). Současně je povinen stanovit způsob krácení paušální částky za*

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

*dobu, po kterou zaměstnanec nevykonává práci. Ačkoliv je tato možnost stanovena ke zjednodušení způsobu poskytování cestovních náhrad a snižuje administrativní zátěž při vyúčtování cestovních náhrad, je zřejmé, že na druhou stranu stanovené povinnosti pro zaměstnavatele znamenají, že musí nejprve sledovat skutečnost v uplynulém období a pak následně i v běžném období, protože dojde-li k podstatné změně podmínek, za kterých byla paušální částka určena, musí ji změnit, ať již zvýšit nebo snížit. Sledování průběhu uskutečněných pracovních cest v rozhodném období se proto zaměstnavatel nemůže vyhnout, protože musí být podkladem ke stanovení nebo změně paušální částky cestovních náhrad. Tak může zaměstnavatel postupovat u jedné cestovní náhrady, nebo pouze některých cestovních náhrad anebo u všech. Pokud nejsou některé cestovní náhrady v paušální částce zahrnuty, má zaměstnanec právo na jejich poskytnutí vedle paušální částky a vyúčtování cestovních náhrad se navíc tedy zaměstnavatel nevyhne (viz HŮRKA, Petr, Nataša RANDLOVÁ, Jiří DOLEŽÍLEK, Dana ROUČKOVÁ, Margerita VYSOKAJOVÁ, Soňa DOUDOVÁ, Michael KOŠNAR, Vladimír HORNA aj. *Zákoník práce: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-2-6]. ASPI_ID KO262_2006CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.*

13. Ze mzdové směrnice z 1. 1. 2016, kterou předložil v průběhu daňové kontroly žalobce, přitom vyplývá, že v bodu IV.6 žalobce jako zaměstnavatel stanovil výši cestovních náhrad zaměstnanců s pracovištěm v Tisovci jako denní plnění v závislosti na zařazení do mzdové třídy a zohlednění denního/turnusového tarifu. Ze samotné směrnice přitom nevyplývá, na základě jakých skutečností žalobce výši cestovních náhrad stanovil.
14. Správce daně přitom žalobce vyzval výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2020 právě k doložení objektivních důkazních prostředků a k prokázání skutečností ve věci vyplacených příjmů odpovídajících cestovním náhradám, avšak žalobce další listiny pro výpočet těchto náhrad nedoložil. Jak vyplývá z výše uvedeného, při paušalizaci cestovních náhrad musí zaměstnavatel vycházet z relevantních podkladů, tedy zejména z výše náhrad vyplacených zaměstnancům za předcházející období a z dalších podkladů, z nichž bude možné určit očekávanou výši náhrad v rozhodném období. Není tedy v zásadě možné stanovit výši cestovních náhrad pouze v závislosti na zařazení zaměstnance do určité mzdové třídy či tarifního stupně, neboť uvedené ničeho nevyovídá o skutečných či očekávatelných výdajích zaměstnavatele. Jak správně zdůraznil žalovaný v napadeném rozhodnutí, výše cestovních náhrad totiž není závislá na pozici a mzdovém ohodnocení zaměstnance, ale na okolnostech jednotlivých pracovních cest. Nadto, podklady pro výpočet paušálních náhrad musí mít zaměstnavatel k dispozici, neboť je zákonem stanoveným právem zaměstnance do těchto podkladů nahlížet.
15. Neobstojí proto argumentace žalobce, že se v daném případě ze strany žalovaného jednalo o nepochopení paušalizace cestovních náhrad; k nepochopení tohoto institutu došlo spíše právě na straně žalobce, který argumentoval zjednodušením systému výplat náhrad s tím, že vlastní evidence pracovních cest byla obsahem směrovníků, ve kterých bylo uvedeno, na jakém dole zaměstnanci pracovali a po jakou dobu a tato evidence pro účely paušalizace cestovních náhrad byla dostačující. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že dostačující nebyla. Žalobce totiž nejenže paušalizaci cestovních náhrad provedl v rozporu se zákonnými podmínkami, ale nebyl s to předložit podklady pro jejich výpočet, ani následné ověření vykonaných cest. Krajský soud zcela souhlasí s argumentací žalovaného vyjádřenou v bodě [79] napadeného rozhodnutí, že paušalizace neznamená, že zaměstnanci již nemusí být prokazatelně vysláni na pracovní cesty.

16. Správce daně přitom řádně vyzval žalobce k prokázání skutečností týkajících se vyplacených cestovních náhrad a své pochybnosti řádně a podrobně zdůvodnil; žalobce však relevantní podklady nedoložil a v tomto směru tedy neunesl své důkazní břemeno.
17. Neobstojí ani žalobní námitky týkající se tvrzeného legitimního očekávání a tzv. předběžné otázky ve vztahu ke kontrolním zjištěním Oblastního inspektorátu práce či OSSZ. V tomto směru krajský soud zcela odkazuje na podrobné vypořádání obdobné námitky žalobce žalovaným v napadeném rozhodnutí (bod [106] a následující). Ačkoli totiž byla či mohla být předmětem kontrol uvedených správních orgánů také otázka cestovních náhrad poskytovaných žalobcem svým zaměstnancům, neznamená to, že by tyto závěry byly jakkoli závazné pro posouzení správnosti (ne)zdanění výplat zaměstnancům žalobcem podle ZDP.
18. Jelikož dospěl krajský soud k tom, že žalobce zcela nesprávně aplikoval tzv. paušalizaci cestovních náhrad poskytovaných svým zaměstnancům a že nedostal svým zákonným povinností, v důsledku čehož nebyl také schopen relevantně doložit uskutečnění jednotlivých cest zaměstnanců, je nadbytečné se zabývat otázkou, zda se u zaměstnanců jednalo skutečně o *pracovní cesty*, resp. dalšími žalobními námitkami (nesouhlas se závěry žalovaného ve vztahu ke znaleckému posudku) neboť postačí závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně svých tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, tudíž neprokázal, že by na jím vyplacené náhrady bylo možno aplikovat § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.
19. Nad rámec uvedeného krajský soud doplňuje, že žalovaný správně posoudil také otázku sjednaného místa výkonu práce a neobstojí argumentace žalobce, že se jednalo o chybu danou historicky. Jak vyplývá ze závěrů přijatých v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2019, č. j. 9 Ads 279/2017-42, „Místo výkonu práce dle pracovní smlouvy a dohody o dočasném přidělení se sice může lišit, z hlediska cestovních náhrad je však rozhodující místo výkonu práce, které si zaměstnavatel se zaměstnancem sjednali v pracovní smlouvě a které nelze měnit dohodou jiných subjektů (stejně jako jej nelze měnit jednostranným pokynem k dočasnému přidělení). Zaměstnanci náleží náhrada cestovních výdajů, které vynaložil v souvislosti s cestou mimo sjednaného místa výkonu práce právě proto, že po určitou dobu fakticky vykonává práci jinde, než bylo ujednáno. (důraz přidán)“.
20. Konečně krajský soud přisvědčuje žalovanému také v posouzení otázky zohlednění jiných typů cestovních náhrad; je zjevné, jak vyplývá z průběhu daňové kontroly, že zaměstnanci žalobce nebyli překládáni k výkonu práce do jiného místa ve smyslu § 43 zákoníku práce, ani jim nebyly poskytovány cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání. Jak správně žalovaný zdůraznil, žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil, že se zaměstnanci nacházeli na (zahraniční) pracovní cestě.

Závěr a náklady řízení

21. Jelikož krajský soud neshledal důvodné žalobní námitky, žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

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

Ostrava 13. prosince 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu