



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Tomáše Herce a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Manuvia Headhunters s.r.o.**, se sídlem Dlouhá 194/3, Ostrava, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2022, č. j. 19962/22/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2023, č. j. 25 Af 16/2022-111,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ve věci jde o daň z příjmů fyzických osob – zaměstnanců agentury práce – ze závislé činnosti, jejímž plátcem je jejich zaměstnavatel. Při stanovení této daně podle pomůcek byly do jejího základu zahrnuty i částky vyplacené zaměstnavatelem jako paušalizované cestovní náhrady, u nichž nebylo možné doložit, že by odpovídaly cestovním výdajům zaměstnanců souvisejícím s uskutečněnými pracovními cestami. S tím vyvstala právní otázka, zda za situace, kdy nebylo sporu o tom, že zaměstnanci uskutečňovali pracovní cesty za účelem výkonu práce u jiných uživatelů, měl správce daně již na tomto základě zohlednit určitou částku představující předpokládané nezbytné cestovní výdaje, a to jako výhodu pro daňový subjekt ve smyslu § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Náhrady cestovních výdajů

totiž podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nejsou předmětem uvedené daně.

[2] Žalobkyně v minulosti působila jako agentura práce ve smyslu § 14 odst. 3 písm. b) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a § 307a odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. Přidělení jejich zaměstnanců k výkonu práce u některého z uživatelů mělo za následek, že vykonávali svou práci v jiném místě, než bylo sjednané místo výkonu práce, tedy na pracovních cestách. Z tohoto důvodu jim mohl vzniknout nárok na cestovní náhrady a žalobkyně jim takovéto paušalizované cestovní náhrady také hradila.

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 17. 10. 2018 u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby daně, v obou případech za zdaňovací období let 2016 a 2017. Žalobkyně jako zaměstnavatel byla podle § 38c zákona o daních z příjmů plátcem této daně.

[4] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 6. 2021, č. j. 2765571/21/3202-60561-803095, vyplývá, že žalobkyně deklarovala část příjmů svých zaměstnanců jako cestovní náhrady. V průběhu daňové kontroly žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly, že částky vyplácené zaměstnancům žalobkyně a uvedené v přehledech mezd jako „*Nezd. náhr.*“, skutečně byly příjmy, které se podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně, popřípadě jsou od daně osvobozené podle § 4 a § 6 odst. 9 tohoto zákona, nebo o příjmy, které již byly jednou zdaněny. Žalobkyně nepředložila mzdové listy všech zaměstnanců za zdaňovací období let 2016 a 2017, přehledy mezd za srpen až prosinec 2017, vyúčtování cestovních náhrad za roky 2016 a 2017, vnitřní směrnice o poskytování cestovních náhrad za roky 2016 a 2017, pokyny o dočasném výkonu práce u uživatele ani žádné další důkazní prostředky, které by prokazovaly uskutečnění pracovních cest. Potřebné informace správce daně nezískal ani jiným způsobem, a to ani od dotázaných uživatelů, obchodních společností TATRA TRUCKS a.s. a TATRA METALURGIE a.s. (dále jen „dotázaní uživatelé“), u nichž provedl místní šetření.

[5] Z obsahu doložených sestav za rok 2017, deklarováných jako „*kalkulace cestovních paušálních náhrad*“, správce daně zjistil, že jde v podstatě o databázi cestovních příkazů bez doložení jakýchkoli dokladů prokazujících řádné vyúčtování poskytnutých cestovních náhrad. Nevyplývá z nich, který konkrétní den byl zaměstnanec vyslán na pracovní cestu (do určeného místa výkonu práce), z jakého místa (obce) cestu nastoupil, zda byl v místě výkonu práce u uživatele ubytován, kdy byla cesta ukončena a jakým dopravním prostředkem byla vykonána, tedy zda se deklarovaná cesta uskutečnila. Žalobkyně poskytovala paušální cestovní náhrady svým zaměstnancům bez ohledu na to, zda na ně v příslušném měsíci vznikl každému z nich nárok. Tak tomu bylo např. u zaměstnanců, kteří měli bydliště ve stejné obci, jako bylo jejich místo výkonu práce u uživatele, cestovní náhrady však byly stanoveny způsobem, jako kdyby tito zaměstnanci každý pracovní den odjížděli z Ostravy, kde měla žalobkyně sídlo.

pokračování

[6] Jelikož žalobkyně nepředložila mzdové listy a přehledy mezd za období měsíců srpen až prosinec 2017, správce daně nemohl stanovit daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2017 dokazováním. Místo toho ji stanovil podle pomůcek, což mu umožňuje § 98 odst. 1 daňového řádu. Při jejím stanovení vycházel z těch žalobkyní předložených důkazních prostředků, které nebyly zpochybněny.

[7] Pro měsíce leden až červenec 2017 byly podkladem pro stanovení daně přehledy mezd. Správce daně ke zdanitelným příjmům jednotlivých zaměstnanců přičetl nezdaněné cestovní náhrady. Základ daně byl následně podle § 6 odst. 12 zákona o daních z příjmů, v tehdy platném znění, zvýšen o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na veřejné zdravotní pojištění, které byl z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel, a zdaněn podle § 16 tohoto zákona sazbou 15 % (daň byla vypočtena z tzv. superhrubé mzdy). Správce daně zároveň přihlédl k výhodě pro daňový subjekt a snížil vypočtenou daň u každého zaměstnance o základní slevu na poplatníka.

[8] U měsíců srpen až prosinec 2017 vyšel správce daně z celkových hrubých mezd a celkových nezdanitelných náhrad uvedených v předložených přehledech mezd za měsíce leden až červenec 2017 a z celkového počtu zaměstnanců v nich uvedených. Správcem daně tak byla vypočtena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2017, kterou měla žalobkyně jako plátce daně uhradit, v celkové výši 7 815 254 Kč, z níž doměřený rozdíl proti deklarované výši daně v daňových priznáních činil 3 677 496 Kč.

[9] Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 28. 6. 2021, č. j. 2850328/21/3202-50523-802051, kterým žalobkyni dodatečně stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2017 ve výši 3 677 496 Kč a penále ve výši 735 499 Kč.

[10] Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v němž tvrdila, že prokázala uskutečnění pracovních cest a řádně odůvodnila i výši paušalizovaných cestovních náhrad. Ani zjištěné nesrovnalosti nezměnily nic na tom, že dotčení uživatelé potvrdili uskutečnění pracovních cest a počet odpracovaných hodin, jakož i to, že zaměstnancům žalobkyně nehradili ubytování, stravu ani dopravu. Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v záhlaví označeným rozhodnutím rozhodl o odvolání tak, že změnil výrok dodatečného platebního výměru a doplnil jej o informaci o stanovení daně podle pomůcek. Takto byla daň stanovena již správcem daně, ve výroku o tom však chyběla informace.

[11] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) k žalobě žalobkyně zrušil rozhodnutí stěžovatele napadeným rozsudkem. Uvedl v něm, že u žalobkyně byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť předložené doklady neumožňovaly rekonstruovat výdaje na mzdy a cestovní náhrady zaměstnanců žalobkyně za období od srpna do prosince roku 2017. Paušalizaci cestovních náhrad navíc žalobkyně provedla v rozporu s § 182 zákoníku práce. Paušalizovat lze jen ty druhy cestovních náhrad, které se u dané skupiny zaměstnanců nebo u zaměstnance při výkonu práce opakují za stejných či obdobných podmínek. To, že daňové orgány požadovaly po žalobkyni předložení historické zkušenosti za účelem doložení, jak dospěla k výši paušální částky cestovních

náhrad, nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí stěžovatele, nedoložila-li žalobkyně za tímto účelem jiné relevantní podklady.

[12] Jde-li však o pomůcky zvolené správcem daně, krajský soud je považoval za neadekvátní. Žalobkyně musela vynakládat výdaje v podobě cestovních náhrad, v čemž spočívá její výhoda ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Namítl-li stěžovatel, že vyplácení cestovních náhrad není nutně esenciální položkou v nákladech personální agentury a že záleží na smluvním nastavení, krajský soud poukázal na skutkové zjištění, že zaměstnanci žalobkyně pracovní cesty uskutečňovali a cestovní náhrady jim nevypláceli dotázaní uživatelé. Bylo na stěžovateli, aby alespoň na reprezentativním vzorku stanovil kvalifikovaný odhad minimálních výdajů stěžovatele na cestovní náhrady a tyto zohlednil při stanovení daně za použití pomůcek. Na rozdíl od stanovení daně dokazováním se u stanovení daně podle pomůcek neuplatní striktní rozložení důkazní povinnosti. Je naopak na správci daně, aby se pomůcky blížily realitě a zohledňovaly i výhody pro daňový subjekt. Podle krajského soudu uvedená výhoda plynula již z podkladů, které měl správce daně k dispozici, tedy z vyjádření dotázaných uživatelů, a v tomto ohledu nebylo třeba provádět další vyhledávací činnost.

II. Kasační stížnost

[13] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), navrhuje jej zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Napadený rozsudek považuje stěžovatel za nepřezkoumatelný z důvodu nedostatečné specifikace, z jakých podkladů plyne tvrzená výhoda pro žalobkyni, kterou měl zohlednit při stanovení daně. Z důkazních prostředků předložených dotázanými uživateli nevyplývá, že by zaměstnanci žalobkyně pracovní cesty fakticky uskutečnili. I kdyby jimi byla potvrzena přítomnost některých zaměstnanců žalobkyně na jejich pracovišti, žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně vyplacených částek deklarovaných jako cestovní náhrady. Ani na několik výzev správce daně přesvědčivými a průkaznými důkazními prostředky nedoložila, jaký byl průběh pracovních cest, jak byly vyúčtovány, evidovány, kdy a kde byl jejich počátek a konec, zda a jak bylo kráceno stravné podle zákoníku práce, jakým způsobem byla realizována konkrétní pracovní cesta (např. jakým dopravním prostředkem), v jakém časovém horizontu byla uskutečněna, např. zda šlo o jednodenní nebo vícedenní pracovní cestu se zajištěným ubytováním, se zajištěnou dopravou zaměstnavatelem apod. Nebyla předložena ani směrnice o poskytování cestovních náhrad ani jednoznačný výpočet paušální částky cestovních náhrad. Nebylo proto možné zjistit, který konkrétní zaměstnanec měl či neměl skutečně nárok na cestovní náhrady a v jaké výši.

[15] Prakticky totožná otázka, avšak na půdorysu stanovení daně dokazováním, byla podle stěžovatele řešena v rozsudku krajského soudu ze dne 6. 12. 2023, č. j. 25 Af 44/2021-109, který se týká jiné žalobkyně a na podkladu obdobného skutkového

pokračování

stavu dochází k opačným závěrům. Krajský soud tak nyní hodnotil obdobné důkazní prostředky odlišně. Odůvodnění napadeného rozsudku je vnitřně rozporné, neboť odkazuje i na uvedený rozsudek. K závěru o prokázaném uskutečnění pracovních cest navíc krajský soud paradoxně dospěl v řízení, ve kterém žalobkyně předložila daleko méně důkazních prostředků a daň musela být stanovena podle pomůcek.

[16] U daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se neuplatní doktrína tzv. esenciálních nákladů. Ty lze přiznat pouze u daně z příjmů, je-li prokázána daňová uznatelnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a daň má být stanovena podle pomůcek. V posuzované věci ale o daňovou uznatelnost nákladů na cestovní náhrady nejde. Částky, které žalobkyně vyplatila zaměstnancům jako cestovní náhrady, jí správce daně uznal v plné výši jako daňově účinné náklady, aniž by bylo rozhodné, zda je posoudil jako cestovní náhrady nebo zdanitelné příjmy jejich zaměstnanců. Nejde zde o daňovou povinnost žalobkyně (tj. o její náklady na cestovní náhrady), nýbrž o náklady jejich zaměstnanců (tj. o daň z jim vyplacených příjmů), za které žalobkyně v postavení plátce pouze odvádí zálohy na daň.

[17] Závazný právní názor vyslovený v napadeném rozsudku považuje stěžovatel za fakticky neproveditelný. Správce daně nemůže provést výpočet tzv. esenciálních nákladů žalobkyně na cestovní náhrady a přiznat tak zaměstnancům jinou částku cestovních náhrad pouze na základě toho, že žalobkyně je personální agenturou, a tudíž její zaměstnanci museli nějaké pracovní cesty vykonat. V krajním případě by přiznal cestovní náhrady i těm zaměstnancům, kterým nárok na tuto náhradu vůbec nevznikl. Stanovení nějaké jiné (hypotetické) částky cestovních náhrad, než jaká byla v daňovém řízení reálně prokázána, by navíc ovlivnilo vyměřovací základ na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zaměstnanců, čímž by stěžovatel zasahoval do jejich veřejných subjektivních práv.

III. Vyjádření žalobkyně

[18] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odmítla, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud v něm zcela zjevně vyjádřil souhlas s právním názorem žalobkyně, která veškeré důkazní prostředky popsala v žalobě. Vzhledem k tomu, že byla prokázána její činnost jako personální agentury a přítomnost zaměstnanců u dotčených uživatelů, bylo s nezbytnou mírou pravděpodobnosti osvědčeno, že se zaměstnanci žalobkyně za účelem výkonu práce k uživatelům dopravovali, a tedy absolvovali pracovní cesty, za které jim podle právní úpravy náležely cestovní náhrady. Není rozhodné, jakým způsobem se pracovní cesta uskutečnila. Výkon agenturního zaměstnávání bez vysílání zaměstnanců na pracovní cesty by byl naopak vysoce nepravděpodobný. Muselo by jít o personální agenturu zaměstnávající stovky zaměstnanců po celé České republice, která by přidělovala zaměstnance uživatelům vždy pouze v místě výkonu práce uvedeném v pracovní smlouvě, či v místě jejich bydliště. Účelem agenturního zaměstnávání je však dočasné umístění zaměstnance k výkonu práce u různých dislokovaných uživatelů.

[19] Odkázal-li krajský soud na svůj rozsudek č. j. 25 Af 44/2021-109, v něm vyslovený závěr se týkal paušalizace cestovních náhrad provedené tehdejší žalobkyní při stanovení

daně dokazováním, a nikoli při stanovení daně podle pomůcek. Napadený rozsudek proto není vnitřně rozporný. Krajský soud nehodnotil důkazní prostředky ve vztahu k uskutečnění pracovních cest, ale ve vztahu k možnosti paušalizace cestovních náhrad. Žalobkyně je navíc přesvědčena, že i ve věci řešené uvedeným rozsudkem tehdejší žalobkyně prokázala uskutečňování pracovních cest a nutnost jejich zohlednění. Proti tomuto rozsudku také podala kasační stížnost, o které je před Nejvyšším správním soudem (dále též „NSS“ nebo „kasační soud“) vedeno doposud neskončené řízení vedené pod sp. zn. 8 Afs 50/2024.

[20] U tzv. esenciálních nákladů jde podle žalobkyně o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, jejich skutečná výše ale nebyla spolehlivě prokázána. Tyto nutné výdaje není možné zcela opomenout. Podle žalobkyně může být tato doktrína použita i na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v souvislosti s použitím § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Daň byla stanovena podle pomůcek a současně bylo prokázáno uskutečnění pracovních cest, na které musely být nutně vynaloženy finanční prostředky. To, že výše cestovních náhrad nebyla konkrétně prokázána, na tom nic nemění. Žalobkyně uznává, že v posuzované věci nejde o daňovou uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, to však nebrání tomu, aby byly v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu zohledněny určité minimální výdaje žalobkyně na cestovní náhrady. I když není poplatníkem daně, jako její plátce má právní zájem na jejím správném stanovení. Předmětem posuzované věci není otázka, koho jsou náklady na cestovní náhrady, tedy zda se váží k žalobkyni nebo jejím zaměstnancům, nýbrž zda byla daňová povinnost stanovena správně či v hrubém nepoměru s její skutečnou výší.

[21] Žalobkyně nesouhlasí ani s námitkou faktické neproveditelnosti závazného právního názoru krajského soudu. Krajský soud v napadeném rozsudku odkázal na důkazní prostředky, které prokazují uskutečnění pracovních cest, a žalobkyně je popsala v žalobě.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští. Za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Následně kasační soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, jakož i z hlediska možných vad, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] V posuzované věci správce daně zjistil, že žalobkyně neprovedla srážku daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z části příjmu jejích zaměstnanců, kterou deklarovala jako náhradu cestovních výdajů, ačkoli k tomu nebyly splněny podmínky podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně totiž nedoložila podklady potřebné pro závěr, že jí poskytnuté paušální částky cestovních náhrad jsou v souladu s § 182 zákoníku práce. Jelikož za část zdaňovacího období roku 2017 nepředložila mzdové

pokračování

listy a přehledy mezd, správce daně nemohl stanovit daň dokazováním a daň stanovil podle pomůcek. Potud krajský soud neshledal v postupu správních orgánů jakékoli vady.

[25] Stěžovatel se však podle krajského soudu dopustil pochybení při stanovení daně podle pomůcek, a to tím, že nezohlednil výhodu pro daňový subjekt ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, která spočívala v tom, že alespoň část poskytnutých cestovních náhrad odpovídala deklarovanému účelu a vztahoval se tak na ni § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Krajský soud uvedl, že tuto část měl stěžovatel zjistit alespoň na reprezentativním vzorku za využití podkladů, které měl správce daně k dispozici. S tímto závěrem stěžovatel nesouhlasí a v jeho zpochybnění spočívá podstata jeho kasační stížnosti. Podle jeho názoru jsou právní závěry krajského soudu nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné. I kdyby tomu tak ale nebylo, bylo by třeba je považovat za věcně nesprávné.

IV.a Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[26] Namítá-li stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, tato může, jak vyplývá z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívat v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost zejména tehdy, nevyplývá-li z něj jednoznačně, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (např. rozsudek NSS ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132, bod 16), nebo podle kterých právních předpisů byla na základě žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (např. rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76), bylo-li jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu (např. rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107), nebo byl-li by výrok vnitřně rozporný nebo by z něj nebylo možno zjistit, jak vlastně soud rozhodl (např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS).

[27] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána zejména u rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Tak by tomu bylo, opomenul-li by soud přezkoumat žalobní námitku (např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS), nebo by z odůvodnění jeho rozhodnutí nebyly zřejmé důvody, pro které nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení v žalobě nebo jeho námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, obzvláště jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (např. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů mohou založit také vady skutkových zjištění, zejména opřel-li by soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo není-li zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení provedl (např. již zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Ads 58/2003-75).

[28] Napadený rozsudek vytýká stěžovateli, že při stanovení daně podle pomůcek nepřihlédl k výhodě podle § 98 odst. 2 daňového řádu, která měla spočívat ve snížení základu daně alespoň o část žalobkyní proklamovaných náhrad cestovních výdajů za

použití § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Podle krajského soudu z použitých pomůcek vyplynulo, že zaměstnanci žalobkyně uskutečňovali pracovní cesty a dotčení uživatelé jim nehradili ubytování, stravu ani dopravu. Bylo proto možné předpokládat, že alespoň část žalobkyní poskytnutých cestovních náhrad odpovídala požadavkům podle části sedmé zákoníku práce. Právní názor o povinnosti správce daně přihlídnout za této situace při stanovení daně podle pomůcek jako k výhodě k nezbytným cestovním výdajům, a to navzdory chybějící podkladům prokazujícím účel, průběh a výdaje spojené s jednotlivými pracovními cestami, byl krajským soudem vysloven jednoznačně a může být Nejvyšším správním soudem přezkoumán.

[29] Krajský soud ale nezavázal stěžovatele k provádění další vyhledávací činnosti, nýbrž pouze k provedení úvahy o nezbytných cestovních výdajích na základě jím použitých pomůcek („alespoň na reprezentativním vzorku“). Nejvyšší správní soud rozumí tomuto postupu krajského soudu tak, že je v první řadě na stěžovateli, aby obecně zvážil, které cestovní výdaje by bylo možné, byť jen ve vztahu k části zaměstnanců žalobkyně, považovat za nezbytně vynaložené a promítnout je do úvahy o stanovení daně podle pomůcek. Z napadeného rozsudku jsou tedy patrné důvody, které jej vedly ke zrušení rozhodnutí stěžovatele. Kasační soud ale zdůrazňuje, že na tomto místě posuzoval jen přezkoumatelnost napadeného rozsudku, aniž by se zatím jakkoli vyjadřoval ke správnosti takto provedeného právního posouzení.

[30] Závěr o nepřezkoumatelnosti neopodstatňuje ani stěžovatelem tvrzená vnitřní rozpornost napadeného rozsudku, kterou stěžovatel dovozuje z toho, že krajský soud v něm odkazuje na rozsudek č. j. 25 Af 44/2021-109. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud učinil tento odkaz v části týkající se žalobkyní provedené paušalizace cestovních náhrad, tedy části, která byla posouzena shodně. Jde-li o samotné uskutečnění pracovních cest, resp. povinnost žalobkyně nahradit zaměstnancům určité cestovní výdaje, v této otázce každý z rozsudků posoudil skutkové okolnosti věci, které se týkal. Případné odlišné posouzení nezakládá rozpor uvnitř napadeného rozsudku. Nanejvýš může založit rozpor mezi dvěma rozsudky, z nichž každý byl vydaný v jiné věci.

IV.b Rozhodná zákonná úprava vztahující se k cestovním náhradám

[31] Další posouzení kasační stížnosti předpokládá shrnutí rozhodné zákonné úpravy cestovních náhrad a zdaňování takového příjmu zaměstnanců. Podle zákona o daních z příjmů podléhá jako příjem ze závislé činnosti zdanění v zásadě každá hodnota poskytnutá zaměstnavatelem v souvislosti s výkonem práce, nestanoví-li zákon jinak. Jednu z výjimek stanoví § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle něhož „[z]a příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, 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 odstavce 1“. Náhrady cestovních výdajů jsou tedy příjmem zaměstnance, který není předmětem daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou. Je tomu tak z toho důvodu, že má jít o pouhé vrácení prostředků, které zaměstnanec za stanovených podmínek vynaložil

pokračování

v zájmu zaměstnavatele ze svých vlastních prostředků. Tyto jeho prostředky již ale v minulosti byly zdaněny.

[32] Náhradu cestovních výdajů upravuje zákoník práce, který v § 151 ukládá povinnost zaměstnavateli „poskytovat zaměstnanci, není-li v tomto zákoně dále stanoveno jinak, náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených“ v části sedmé zákoníku práce. Takovými výdaji jsou podle § 152 písm. a) zákoníku práce také výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě. Pracovní cestou se podle § 42 odst. 1 zákoníku práce rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce.

[33] O pracovní cestu jde i za situace, kdy je zaměstnavatel agenturou práce, která dočasně přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli ve smyslu § 307a zákoníku práce, je-li takto přidělen k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Nejvyšší správní soud připomíná, že navzdory specifikům agenturního zaměstnávání oproti klasickému pracovněprávnímu vztahu se i u agenturních zaměstnanců použije institut pracovní cesty. Také agenturní zaměstnanec „cestuje ze středobodu dlouhodobého nastavení svých pracovních vztahů (tedy ze sjednaného místa výkonu práce, typicky, jak výše uvedeno, sídla agentury práce či svého bydliště) do místa, v němž dočasně vykonává práci pro uživatele, který si jeho pracovní sílu u agentury práce sjednal. Takováto povaha vztahů se nijak neliší například od dojíždění (denního, týdenního či jakkoli jinak časově uspořádaného) zaměstnance stavební firmy ze sídla této firmy (nezřídka totožného s bydlištěm samotného zaměstnance) na místo, kde stavební firma provádí stavbu, často desítky či stovky kilometrů vzdáleného. [...] Z uvedených důvodů by paušální odmítnutí využití institutů pracovní cesty či cesty mimo pravidelné pracoviště bezdůvodně zhoršilo postavení agenturních zaměstnanců, neboť by jim nebylo možno poskytovat náhradu cestovních výdajů v souvislosti s cestou do faktického místa výkonu práce pro uživatele, třebaže toto místo obvykle nebude středobodem dlouhodobého nastavení jeho pracovních vztahů“ (rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 177/2016-14, č. 3504/2017 Sb. NSS, bod 20).

[34] U agenturního zaměstnávání naopak nejde o dočasné přidělení podle § 43a zákoníku práce, které je odlišným právním institutem. Ustanovení § 43a odst. 8 zákoníku práce vylučuje jeho použití pro případ agenturního zaměstnávání, a tudíž u agenturního zaměstnávání nelze ani odkazovat na výdaje podle § 152 písm. e) zákoníku práce, které vznikají při dočasném přidělení.

[35] Jednotlivé druhy cestovních náhrad upravuje § 156 zákoníku práce. Jsou jimi náhrady jízdních výdajů, jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, výdajů za ubytování, zvýšených stravovacích výdajů (stravné) a nutných vedlejších výdajů. V následujících ustanoveních jsou pak jednotlivé druhy poskytovaných náhrad podrobněji upraveny. Jízdní výdaje jsou podle § 157 zákoníku práce nahrazovány ve výši, ve které byly zaměstnancem skutečně vynaloženy (proplacení jízdenek), případně je v souladu se zákonem vypočtena náhrada za použití vozidla (s výjimkou vozidla poskytnutého zaměstnavatelem). Obdobně je tomu u jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, ovšem pouze za předpokladu, že pracovní cesta trvá déle než 7 kalendářních dnů. Také výdaje za ubytování jsou nahrazovány ve formě kompenzace zaměstnancem prokazatelně vynaložených prostředků. Stravné je podle § 163 odst. 1 zákoníku práce poskytováno

v zákonem stanovené výši v závislosti na délce pracovní cesty. U pracovní cesty kratší než 5 hodin stravné zaměstnanci nenáleží. V § 163 odst. 2 zákoníku práce je pak upraveno krácení stravného pro případ, že je zaměstnanci během pracovní cesty poskytováno stravování, na které zaměstnanec finančně nepřispívá. Zákon předpokládá poskytnutí až tří jídel v průběhu dne a mechanismus krácení stravného umožňuje při pracovní cestě trvající až 18 hodin poskytnutím bezplatného jídla docílit toho, že zaměstnanci stravné vůbec nebude náležet (za každé bezplatné jídlo se stravné snižuje o 70 % v případě cesty trvající 5 až 12 hodin, resp. o 35 % v případě cesty trvající déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin; poskytnutím dvou, resp. tří bezplatných jídel se tedy stravné sníží na nulu). Konečně zaměstnanci přísluší podle § 164 zákoníku práce náhrada nutných vedlejších výdajů (typicky půjde o parkovné apod.), a to opět v zaměstnancem prokázané výši, případně ve výši odpovídající ceně věcí a služeb obvyklé v době a místě konání pracovní cesty, nemůže-li zaměstnanec výši těchto výdajů prokázat.

[36] Cestovní náhrady lze podle § 182 zákoníku práce paušalizovat. Při stanovení paušální částky cestovních náhrad 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. Zaměstnavatel je v takovém případě povinen zaměstnanci na žádost předložit doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena. Z uvedeného je patrné, že i paušalizovaná náhrada cestovních výdajů má zaměstnanci kompenzovat jím vynaložené prostředky, neměla by tedy vést ke zkrácení zaměstnance, ale ani ke snížení jeho daňové povinnosti prostřednictvím poskytnutí části mzdy ve formě cestovních náhrad, které nejsou předmětem daně.

IV.c Povinnost přihlídnout k výhodám pro subjekt daně podle § 98 odst. 2 daňového řádu

[37] Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že v posuzované věci nebylo možné stanovit daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti dokazováním, vytkl mu však, že při jejím stanovení podle pomůcek nezohlednil nezbytně vynaložené cestovní výdaje zaměstnanců, které souvisely s prokázaným uskutečňováním jejich pracovních cest, jako výhodu pro žalobkyni ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu.

[38] Nejvyšší správní soud se v této souvislosti zabýval právní otázkou, zda takovéto zohlednění bylo vůbec možné. Při jejím posouzení navázal na právní názory vyslovené v jeho dosavadní judikatuře i judikatuře Ústavního soudu, ať už se vztahují přímo k § 98 odst. 2 daňového řádu, nebo k obsahově srovnatelnému § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009.

[39] Předně je třeba uvést, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „[n]esplní-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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“ I když pomůcky nejsou důkazem, musí mít racionální povahu a v nejvyšší možné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Samotné nepředstavují „prostředek kontumace daňového řízení či nástroj

pokračování

k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, případně na základě jiných informací. „Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit“ (rozsudek NSS ze dne 27.7.2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

[40] Projevem zásady, že daň stanovená podle pomůcek se má co nejvíce přiblížit výši daně, která odpovídá skutečným poměrům, je i možnost zohlednění výhod pro daňový subjekt. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu *„[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny“*. Výhoda může spočívat v čemkoli, co v poměrech konkrétní věci odůvodňuje nižší daňovou povinnost, ať už v podobě nižšího základu daně, nebo jiného obdobného průmětu do výpočtu daně. Přihlédnutí k výhodám pro daňový subjekt *„přichází v úvahu tam, kde základ daně a daň jsou stanoveny podle pomůcek, tedy po jejich obstarání (výběru) a užití; teprve poté je nutno přiblížit k výhodám ve prospěch daňového subjektu – samozřejmě pouze tam, kde jsou nějaké okolnosti výhodné pro daňový subjekt zjištěny“* (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003-69, č. 249/2004 Sb. NSS). K výhodám přihlédne správce daně bez ohledu na to, zda by jinak některá z nich vyžadovala, aby si ji subjekt daně předepsaným způsobem v neširším slova smyslu uplatnil.

[41] Ústavní soud i Nejvyšší správní soud se v minulosti zabývaly také rozsahem přezkumu rozhodnutí daňových orgánů, kterým je stanovena daň podle pomůcek, a to z hlediska základního práva na soudní ochranu podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Daňový subjekt se sice neúčastní stanovení daně podle pomůcek, s použitými pomůckami však musí být seznámen, aby mohl následně uplatnit případné námitky proti jejich kvalitě nebo přiměřenosti, jakož i správnosti jejich hodnocení, od čehož se odvíjí spolehlivost stanovení daně (srov. nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, N 74/40 SbNU 743, nebo již zmíněný rozsudek NSS č. j. 2 Afs 207/2005-55, nebo rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Ústavní soud zdůraznil, že *„dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně“* (§ 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, § 114 odst. 4 daňového řádu) zahrnuje také splnění povinnosti přihlédnout k výhodám ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. nyní § 98 odst. 2 daňového řádu. *„Správní soud [...] musí mít možnost zjistit, zda odvolací orgán přihlédl i k oněm výhodám, jaké jsou ze zákona daňovému subjektu přiznány, a to zejména z odůvodnění rozhodnutí o odvolání“* (nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, N 131/23 SbNU 251).

IV.d Nezabrnutí nábrady nezbytně vynaložených cestovních výdajů do základu daně jako výhoda ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu

[42] V posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že stěžovatel měl přihlédnout k výhodě pro žalobkyni podle § 98 odst. 2 daňového řádu. Ze správního spisu se totiž podává, že zaměstnanci žalobkyně měli ve většině případů sjednáno místo výkonu práce v Ostravě, ačkoli práci vykonávali v jiných městech. Tito zaměstnanci tedy nepochybně

uskutečnili nějaké pracovní cesty. Podle krajského soudu bylo již na tomto základě možné předpokládat, že jim vznikly alespoň určité cestovní výdaje, k jejichž náhradě sloužila vyplacená paušální částka, a v tomto rozsahu tato náhrada neměla tvořit základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

[43] Nejvyšší správní soud neshledal v posouzení krajského soudu žádné pochybení, které by odůvodňovalo závěr o nezákonnosti napadeného rozsudku. Obecně platí, že správce daně je při stanovení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle pomůcek povinen u příjmů, které zaměstnavatel (zde žalobkyně) hradí svým zaměstnancům jako cestovní náhrady, i při jejich chybějícím vyúčtování zohlednit, zda ze zjištěných okolností nevyplývá, že zaměstnancům musely vzniknout určité cestovní výdaje podle části sedmé zákoníku práce. Z takto zjištěných nezbytně vynaložených cestovních výdajů může pro zaměstnavatele jako plátce této daně vyplývat výhoda spočívající ve vyloučení části příjmů jeho zaměstnanců ze základu daně podle § 6 odst. 7 písm. a) tohoto zákona, a tím ve snížení jeho povinnosti jako plátce daně vybrat z těchto příjmů srážkou daň a odvést ji správci daně.

[44] Požadavek na správce daně, aby přihlédl k takovéto výhodě, odpovídá již zmíněnému účelu stanovení daně podle pomůcek, kterým je provedení kvalifikovaného odhadu, aby stanovená daň co nejvíce odpovídala skutečným poměrům. Při stanovení daně podle pomůcek se na rozdíl od stanovení daně dokazováním neuplatní rozložení důkazního břemene podle § 92 daňového řádu. I důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny (§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu), jsou při tomto způsobu stanovení daně pouze jednou z pomůcek. Nelze proto vyloučit, že takovéto důkazní prostředky mohou být samy nebo ve spojení s jinými pomůckami dostatečným podkladem pro zjištění okolností, které by při dokazování nebylo možné považovat za prokázané. Cestovní výdaje, které zaměstnanci museli nezbytně vynaložit, by ostatně mohly být zohledněny, i kdyby použitými pomůckami bylo pouze porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností (§ 98 odst. 3 písm. b) daňového řádu), aniž by správce daně měl k dispozici doklady prokazující uskutečnění pracovních cest.

[45] Závěr o tom, že zaměstnanci žalobkyně v určitém rozsahu vznikly nezbytně vynaložené cestovní výdaje, proto mohl mít i bez uchování dokladů nezbytných pro jejich přesný výpočet dostatečný základ již na základě použitých pomůcek. Poukaz stěžovatele na to, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně těchto výdajů, není při stanovení daně podle pomůcek rozhodný. Podstatné je, že stanovení daně bude mít v použitých pomůckách potřebný základ a jejich použití nebude nepřiměřené.

[46] Krajskému soudu je třeba vytknout, že možnou výhodu pro žalobkyni dovozoval již ze samotného uskutečnění pracovních cest jejich zaměstnanců. Ustanovení § 151 zákoníku práce totiž spojuje povinnost zaměstnavatele poskytnout zaměstnanci cestovní náhrady až se vznikem cestovních výdajů (např. u náhrady jízdních výdajů), případně s jinou okolností mající základ ve skutečném průběhu pracovní cesty (stravné, které se odvíjí od její délky). Nelze dokonce vyloučit, že za určitých okolností nebude s pracovní cestou spojen žádný nárok na cestovní náhrady (srov. bod 35 tohoto rozsudku). K tomu, aby správce daně přihlédl k výhodě spočívající v nezahrnutí cestovních náhrad vyplacených jejím zaměstnancům do základu daně fyzických osob ze závislé činnosti podle

pokračování

§ 6 odst. 7 písm. a) daňového řádu, proto musí být splněn předpoklad, že z použitých pomůcek vyplývá závěr o nezbytně vynaložených cestovních výdajích těchto zaměstnanců, byť co do jejich výše půjde jen o jejich kvalifikovaný odhad. Samotná okolnost, že se uskutečnily pracovní cesty, není postačující.

[47] Z napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud vytkl stěžovateli nezohlednění uvedené výhody při použití pomůcek, z nichž vyplynulo, že žalobkyně byla agenturou práce a při její činnosti musely jejím zaměstnancům, kteří pravidelně uskutečňovali pracovní cesty, vznikat cestovní výdaje. V úvahu přicházely především jízdní výdaje a stravné. Tyto závěry neznamenají, že žalobkyně měla náhrady poskytovat každému zaměstnanci, natožpak ve stejném rozsahu, jsou však určitým zobecnujícím vyjádřením zohledňujícím údaje o zaměstnancích a jejich pracovních cestách, které měl správce daní k dispozici a z nichž lze s ohledem na obvyklý běh věcí s vysokou mírou pravděpodobnosti usuzovat, že žalobkyně alespoň v určitém rozsahu poskytovala náhrady cestovních výdajů svým zaměstnancům oprávněně. Pro účely posouzení krajského soudu, zda byly při stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu zohledněny možné výhody, jde o dostatečný skutkový základ.

[48] Rovněž lze přisvědčit právnímu názoru krajského soudu, zavázal-li správce daně k tomu, aby při určení, v jakém rozsahu se výhoda podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů promítne do výše stanovené daně, vyšel alespoň z „reprezentativního vzorku“. Krajský soud v tomto ohledu ponechal správci daně prostor k tomu, aby s ohledem na zjištěné údaje o zaměstnancích žalobkyně sám posoudil vhodnost některého z možných řešení. Jelikož účelem vymezení „reprezentativního vzorku“ zaměstnanců žalobkyně má být toliko kvalifikovaný odhad jejich nezbytně vynaložených cestovních výdajů, nelze daný požadavek považovat za neproveditelný. Cestovní výdaje zjištěné za použití pomůcek se mají blížit skutečné výši cestovních výdajů jednotlivých zaměstnanců, z povahy tohoto způsobu stanovení daně ale nelze po správci daně požadovat, aby zjistil jejich přesnou výši.

[49] Jde-li o poslední okruh námitek stěžovatele, správce daně stanovil žalobkyni daň podle pomůcek s ohledem na to, že nepředložila mzdové listy a přehledy za období měsíců srpen až prosinec 2017, a nikoli z důvodu neprokázání cestovních výdajů jejich zaměstnanců, které mohly mít s ohledem na poskytnuté cestovní náhrady význam pro základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Již z tohoto důvodu na posuzovanou věc nemůže ani nepřímou dopadat judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se daňové uznatelnosti výdajů (nákladů), které byly nezbytně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (tzv. esenciální výdaje), jejich výše však nebyla spolehlivě prokázána, a s ní související otázky přechodu správce daně z dokazování na stanovení daně podle pomůcek. Za této situace se kasační soud námitkou, že se v posuzované věci neuplatní doktrína tzv. esenciálních nákladů, dále nezabýval.

[50] Lze uzavřít, že námitky stěžovatele neopodstatňují závěr o nezákonnosti napadeného rozsudku, která by spočívala v nesprávném posouzení některé z právních otázek vztahujících se k provedenímu stanovení daně podle pomůcek.

V. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a nezjistil ani žádnou z vad, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že úspěšná žalobkyně má vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložila (§ 60 odst. 1 věta první za použití § 120 s. ř. s.). Žalobkyni náleží náhrada nákladů řízení za jeden úkon právní služby jejího zástupce spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů]. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], k této částce je třeba připočíst 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu jako paušální náhradu hotových výdajů. Zástupce žalobkyně je společníkem obchodní společnosti CLAY & PARTNERS, advokátní kancelář s.r.o., která je plátcem daně z přidané hodnoty, pročež se jeho odměna a náhrada hotových výdajů navyšují o tuto daň ve výši 21 %. Celkem tak jde o částku 4 114 Kč, kterou je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího právního zástupce. Ke splnění této povinnosti stanovil soud stěžovateli přiměřenou lhůtu 30 dnů.

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

V Brně dne 21. října 2024

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu