



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Petra Mikeše ve věci žalobkyně: **Manuvia Weldhunters, s. r. o. v likvidaci**, se sídlem Na Jízdárně 21a, Ostrava, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2021, čj. 38224/21/5200-10421-711070, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 6. 12. 2023, čj. 25 Af 44/2021-109,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je agenturou práce, od 22. 6. 2024 v likvidaci. Uzavírala pracovní smlouvy se zaměstnanci, které následně posílala k výkonu práce třetím subjektům, uživatelům agentury. Žalobkyně svým zaměstnancům vyplácela také cestovní náhrady v paušalizované výši podle § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Spor je veden o to, zda žalobkyně prokázala, že šlo o cestovní náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy o příjem zaměstnanců, který není předmětem daně z příjmů.

[2] Ve zdaňovacích obdobích roku 2014, 2015 a 2016 měla žalobkyně sídlo v Praze. Praha byla také sjednané místo výkonu práce v pracovních smlouvách se zaměstnanci žalobkyně. Žalobkyně svým zaměstnancům vedle mzdy vyplácela v těchto obdobích také

částky označené v mzdových listech jako stravné, cestovné, odměna či bonus, které považovala za příjem ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[3] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj na základě výsledků daňové kontroly měl za to, že žalobkyně neprokázala, že skutečně šlo o takové cestovní náhrady. Proto dodatečně stanovil žalobkyni jako plátcí daně daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014, 2015 a 2016 v celkové výši cca 6,5 mil. Kč a penále.

[4] Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. Mimo jiné poukázal na to, že dle tvrzení žalobkyně mělo jít o pracovní cesty na trase Praha – Ostrava, kde bylo místo výkonu práce u uživatelů žalobkyně. Paušální výše náhrady jízdních výdajů měla být odvozena od cesty jednou týdně tam a zpět. Dále byla vyplácena paušální částka stravného. Nicméně zaměstnanci žalobkyně měli bydliště v Ostravě či v okolí a nebyl tak dán logický důvod, proč by měli podstupovat každý týden pracovní cestu z Prahy do Ostravy. Podle žalovaného je zaměstnavatel dle § 153 zákoníku práce při stanovení místa nástupu na pracovní cestu povinen přihlížet k oprávněným zájmům zaměstnance. Oprávněným zájmem zaměstnance, který má bydliště v Ostravě, není místo nástupu z Prahy, když směna začíná brzy ráno v Ostravě. Zároveň zaměstnanec nemá nárok na stravné, pokud se po výkonu práce vrací do místa svého bydliště.

[5] Krajský soud v Ostravě žalobu žalobkyně zamítl. Ztotožnil se s hodnocením žalovaného, že daňové orgány řádně zpochybnila daňová tvrzení žalobkyně ohledně služebních cest. Ta následně neprokázala, že skutečně šlo o cestovní náhrady za služební cesty ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[6] Žalobkyně (stěžovatelka) se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností. Konkrétně vznesla následující okruhy kasačních námitek:

1. Žalovaný i krajský soud nepřipustně paušalizovali pochybnosti ve vztahu k celkovému zaměstnaneckému aparátu a nesprávně posoudili minimální nutné výdaje stěžovatelky jako agentury práce na nutné služební cesty zaměstnanců. Správce daně zpochybnil vyplacené cestovní náhrady pouze u některých zaměstnanců. Není možné, aby tyto pochybnosti rozšířil na všechny zaměstnance.
2. Krajský soud nepřipustně rozšířil závěry žalovaného. Zpochybnil realizaci pracovních cest, což však nebylo v řízení před správními orgány sporné. Sporný byl pouze způsob výpočtu cestovních náhrad.
3. Krajský soud chybně posoudil žalobní námitku stěžovatelky, že správní orgány nerozlišovaly mezi pojmy trvalý pobyt a bydliště zaměstnanců. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, že zaměstnanci neměli skutečný pobyt v Praze.

[7] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Měl za to, že rozsudek krajského soudu je správný a netrpí žádnou vadou.

pokračování

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

III.1 Úvod

[8] V dané věci jde o zdanění cestovních náhrad. Touto otázkou se Nejvyšší správní soud nedávno zabýval v rozsudku ze dne 21. 10. 2024, čj. 9 Afs 58/2024-46. V této věci sice řešil odlišné právní otázky, je nicméně zde vhodné zopakovat některé obecné poznámky ohledně zdanění cestovních náhrad, které v tomto rozsudku uvedl (body 31-36):

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

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.

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.

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

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.

III.2 K nepřipustné paušalizaci pochybností daňových orgánů nedošlo

[9] První kasační námitka stěžovatelky sporuje údajně nepřipustnou paušalizaci, které se měly daňové orgány dopustit. Dle stěžovatelky zpochybnila výplatu cestovních náhrad pouze u některých zaměstnanců, avšak daň doměřily za všechny zaměstnance.

[10] Při vypořádání této námítky je třeba připomenout otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Ta je nakonec stěžejní pro celou kasační argumentaci stěžovatelky.

[11] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5.10.2016, čj. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, čj. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, čj. 1 Afs 345/2021-49, bod 25).

[12] Co se týče samotného hodnocení důkazů a otázky unesení důkazního břemene, Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení

pokračování

správce daně, což však v žádném případě neznamena libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, čj. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamena ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, který v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[13] Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „*žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti*“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich bylo možné učinit daný závěr s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[14] V nyní posuzované věci správce daně ve třech výzvách k prokázání skutečností adresovaných stěžovateli (ze dne 21. 2. 2019, 26. 4. 2019 a 11. 7. 2019) sdělil, že mu vznikly pochybnosti, zda vyplacené náhrady zaměstnancům stěžovatelky jsou skutečně cestovními náhradami, které nejsou předmětem daně z příjmů. Správce daně specificky odkázal na nesrovnalosti mezi mzdovými listy zaměstnanců a evidencí pracovních cest u vybraných zaměstnanců ve vybraných měsících. Přílohy poté obsahovaly seznam všech náhrad, které správce daně zpochybňoval. Stěžovatelka namítá, že zjištěné pochybnosti se netýkaly všech zaměstnanců, a proto správce daně nemohl dodatečně stanovit stěžovatelce daň odpovídající vyplaceným náhradám všech zaměstnanců.

[15] Krajský soud však měl za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl. Dle něj správce daně ve výzvách k prokázání skutečností uvedl konkrétní zaměstnance a popsal konkrétní nesrovnalosti a rozpory, které u vyplacených částek v předložených podkladech zjistil, a které mu založily pochybnost o důvodnosti vyloučení částek ze zdanění. Pochybnosti správce daně byly důvodně založeny již jen tím, že stěžovatelka nepředložila žádné podklady, které by svědčily o tom, že se pracovní cesty fakticky realizovaly. Dle krajského soudu nelze za takové situace z pohledu nároků na pochybnosti považovat za nedostatečné uvedení dalších zpochybněných částek se jmény zaměstnanců a zdaňovacími obdobími v tabulkách, jakožto příloh k výzvám k prokázání skutečností. To zvláště 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 zejména také, když stěžovatelka ani na zcela konkrétně uvedené pochybnosti správce daně ohledně konkrétních částek vyplacených konkrétním zaměstnancům relevantně nereagovala, resp. popsané nesrovnalosti nevysvětlila, nic k nim nedoložila a pochybnosti správce daně tak neodstranila.

[16] Nejvyšší správní soud s krajským soudem souhlasí. Předně je nutno uvést, že ze zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného v daném případě vyplývá, že pochybnosti správce daně nebyly založeny pouze na nesrovnalostech v evidencích stěžovatelky. Daňové orgány poukázaly také na nesrovnalosti s důkazy zjištěnými od uživatelů stěžovatelky. Ty odkazovaly například na poskytování závodního stravování i agenturním zaměstnancům. Je tedy otázka, zda zaměstnanci stěžovatelky měly také právo na stravné. Důvodné pochybnosti také zakládala skutečnost, že stěžovatelka nehradila výdaje za ubytování, což je povinnost zaměstnavatele u pracovní cesty [§ 156 odst. 1 písm. c) zákoníku práce]. To se týkalo všech zaměstnanců.

[17] Za podstatnou nesrovnalost daňové orgány považovaly také nelogičnost a rozpor se smyslem cestovních náhrad, pokud zaměstnanci měli bydliště v místě výkonu práce u uživatele.

[18] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 177/2016-14, bod 23, zdůraznil, že nelze vyloučit poskytnutí náhrady cestovních výdajů zaměstnancům agentury práce při cestě mezi sídlem agentury práce, potažmo bydliště zaměstnance, a faktickým místem výkonu práce u uživatele. Na druhou stranu v jednotlivých případech může, ostatně jako prakticky při jakékoli daňově relevantní činnosti, docházet k obcházení zákona a pod cestovní náhrady podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů podřadit i náklady, které byly ve skutečnosti vynaloženy za jiným účelem. Pro stanovení daně z příjmů je stěžejní skutečná ekonomická stránka věci, a to jak v rovině zdanitelných příjmů, tak v rovině daňově uznatelných nákladů (výdajů), tedy na jedné straně to, zda se příjem fakticky projevil v majetkové sféře poplatníka, a na straně druhé to, zda výdaj byl skutečně vynaložen za účelem předvídaným veřejnoprávním pravidlem chování. V souvislosti s touto zásadou obsahuje daňový řád pravidlo, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní dle § 8 odst. 3 daňového řádu. Povinností daňových orgánů je tedy vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon).

[19] Nejvyšší správní soud v právě citovaném rozsudku uvedl jako příklad simulovaného právního jednání, že agentura práce obsluhující uživatele z Prahy a středočeského regionu a mající zaměstnance převážně též z tohoto regionu formálně umístí své sídlo do obce na východní Moravě, i když tam ve skutečnosti žádnou faktickou činnost nevyvíjí, nemá tam žádný majetek a nesídlí tam ani její statutární orgány či management, nýbrž vše výše uvedené se odehrává, resp. nachází jinde (ve faktickém místě podnikání agentury, například v jejích kancelářských prostorech v Praze), a sjedná se svými zaměstnanci místo výkonu práce právě v této obci.

[20] Právě z takové situace daňové orgány podezíraly stěžovatelku. Stěžovatelka v pracovních smlouvách sjednala jako místo výkonu práce Prahu. Její uživatelé, kam dodávala své zaměstnance, však byli převážně na severovýchodě Moravy. Z tabulek předložených stěžovatelkou v reakci na výzvy správce daně vyplývá, že u všech zaměstnanců mělo jít o pracovní cestu či dočasné přidělení se začátkem cesty v Praze a cílem v Ostravě. Šlo tedy o cesty mezi sjednaným místem výkonu práce v pracovní smlouvě a místem skutečného výkonu práce u uživatele.

pokračování

[21] Správce daně u náhodně vybraných zaměstnanců však zjistil, že mají bydliště v Ostravě a okolí. Na tom daňové orgány založily své pochybnosti, zda pracovní cesty skutečně byly realizovány. I Nejvyšší správní soud souhlasí, že se jeví jako nelogické, aby zaměstnanci, kteří bydleli v Ostravě a okolí, cestovali každý týden mezi Prahou a Ostravou, kde bylo zpravidla místo výkonu jejich práce.

[22] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem také v tom, že šlo o typově podobné situace. Stěžovatelka jako služební cesty zaměstnanců deklarovala vždy cesty Praha – Ostrava. Daňové orgány u vybraných zaměstnanců poukázaly na jejich bydliště v Ostravě. Není tedy nepřiměřené se domnívat, že stejná nelogičnost se bude vyskytovat i u dalších zaměstnanců. Proto z konkrétních příkladů lze dovodit zpochybnění u všech specifikovaných zaměstnanců. Nejde o zcela jiné, nesouvisející případy či plnění, jak to připodobňuje stěžovatelka. Ze strany stěžovatelky šlo o typově zcela shodné služební cesty.

[23] Podstatné také je, že stěžovatelka od počátku věděla, jakých náhrad a kterých konkrétních zaměstnanců se výzvy k prokázání skutečností týkají. Již k první výzvě k prokázání skutečností správce daně připojil jako přílohu seznam všech zaměstnanců, u kterých zpochybňoval vyplacení náhrad. Tato výzva i další směřovaly vůči prokázání vyplacení všech těchto náhrad u všech uvedených zaměstnanců.

[24] Nejvyšší správní soud tedy má za to, že daňové orgány řádně zpochybnily správnost daňových tvrzení stěžovatelky ohledně všech náhrad uvedených v přílohách k výzvám k prokázání skutečností. S ohledem na výše zmíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení důkazní břemeno leží především na daňovém subjektu. Byla to tedy stěžovatelka, která měla prokázat, že skutečně došlo k uskutečnění služebních cest. V tomto ohledu nebylo na stěžovatelku kladeno žádné nadměrné důkazní břemeno. Nejde ani o žádný rozpor se základními zásadami daňového řízení. Stěžovatelce stačilo prokázat bydliště zaměstnanců, uvést, jak se na pracovních cestách stravovali, kde bydleli atd. Jde o standardní informace, které zaměstnavatel musí o pracovní cestě zaměstnanců mít.

[25] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje stěžovatelce ani v tom, že by snad prokázala oprávněnost vyplacení alespoň části náhrad, či nějaké minimální nutné výše. To stěžovatelka zakládá na skutečnosti, že výkon agenturního zaměstnávání bez vysílání zaměstnanců na pracovní cesty je prakticky nemožný. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že to nemožné není. Skutečně to závisí vždy 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 zaměstnanec práci fakticky vykonává. Podstatné je také, kde zaměstnanec bydlí.

[26] Smyslem úpravy náhrad pracovních cest je nahradit zvýšené výdaje zaměstnance, který musí pracovat mimo standardní místo svého zaměstnání sjednané v pracovní smlouvě. Podle § 152 zákoníku práce cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě. Musí jít tedy o výdaje skutečně „vzniklé“, což předpokládá, že služební cesta byla realizována. U jízdních výdajů se také hradí náhrada jízdních výdajů v prokázané výši (§ 157 odst. 1 zákoníku práce). Stravné se nehradí, v době, kdy zaměstnanec pobývá v bydlišti (§ 163 odst. 6 zákoníku práce). Jak Nejvyšší správní soud již dříve podotkl, § 151 zákoníku práce 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 (rozsudek ze dne 21. 10. 2024, čj. 9 Afs 58/2024-46, bod 46).

[27] Lze si představit situaci, kdy agentura práce působící například v Ostravě zaměstná osoby se sjednaným místem výkonu práce v Ostravě. Tyto zaměstnance poté poskytne uživatelům pro výkon práce také v Ostravě. V takovém případě potřeba pracovních cest nevzniká. Případně může nastat varianta, kdy agentura například v Praze má zaměstnance se sjednaným místem výkonu práce sice v Praze, ale poskytuje je uživatelům například v Ostravě a zaměstnanci mají bydliště v Ostravě. V takovém případě sice formálně vzniká potřeba pracovní cesty (podle § 42 odst. 1 zákoníku práce pracovní cesta je vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce), nicméně za takovou pracovní cestu reálně zaměstnanci žádné náklady nevzniknou. Nebude mu tedy náležet minimálně náhrada jízdních výdajů či výdajů za ubytování.

[28] V každém případě v nyní posuzované věci stěžovatelka neprokázala skutečné uskutečnění žádných pracovních cest, jak již uvedl krajský soud.

III.3 Krajský soud závěry správních orgánů nerozšířil

[29] Krajský soud se žalovaným souhlasil v tom, že stěžovatelka řádně nedoložila, jak výši paušální částky cestovních náhrad vypočetla a zda tak činila v souladu s § 182 zákoníku práce. Zároveň krajský soud uvedl, že ani neprokázala faktické uskutečnění pracovních cest.

[30] Nejvyšší správní soud nepřisvědčuje stěžovateli, že by krajský soud nepřípustně rozšířil závěry žalovaného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na několika místech zpochybňuje, že ke služebním cestám vůbec došlo. Žalovaný opakovaně poukázal na to, že není jasné, proč by zaměstnanci bydlící v Ostravě měli absolvovat služební cestu z Prahy do Ostravy. Z toho dovodil, že není ničím podloženo, že zaměstnanci tyto cesty skutečně absolvovali (např. body 104 a 113 rozhodnutí žalovaného).

[31] Nejvyšší správní soud nemá ani za to, že by šlo o protichůdné, rozporné názory krajského soudu. Tyto otázky spolu skutečně souvisejí. Cestovní náhrada zaměstnanci náleží pouze za skutečně vykonané služební cesty (viz výše bod [26]). Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka rozhodla využít možnosti paušalizace cestovních náhrad ve smyslu § 182 zákoníku práce, tak následně vznikla otázka, zda tak činila v souladu s tímto ustanovením. Pochybnosti správce daně se však od počátku týkaly obou těchto okolností. Rozhodnutí žalovaného je postaveno také na obou okolnostech.

[32] Stěžovatelka má pravdu v tom, že pokud není prokázáno uskutečnění cest, je nadbytečné zabývat se výpočtem výše paušální náhrady za ně. Nicméně logický rozpor tu není, neboť jedno navazuje na druhé. Aby daňová tvrzení stěžovatelky byla prokázána a stěžovatelka správně vyplácela náhrady svým zaměstnancům, tak musela prokázat obě okolnosti. Tedy faktické uskutečnění cest a řádný výpočet paušální výše náhrady. Důkazní břemeno tížilo stěžovatelku ohledně obou okolností. A proto se daňové řízení zabývalo oběma otázkami. Byť může mít stěžovatelka subjektivně pocit, že výzvy správce daně směřovaly pouze k prokázání výpočtu výše náhrad, není tomu tak. Ve výzvách nebyla opomenuta ani otázka prokázání uskutečnění pracovních cest.

pokračování

[33] Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností z 11. 7. 2019 stěžovatelku vyzval k předložení důkazních prostředků prokazujících, že v případě částek, které vyplácela svým zaměstnancům pod položkami stravné, cestovné a odměna, se jedná o příjmy, které se podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů nepovažují za příjmy ze závislé činnosti, ve vazbě na správnost výpočtu a odvodu částek. Správce daně stěžovatelku ve výzvě explicitně upozorňoval na to, že dosud neprokázala skutečné uskutečnění pracovních cest a výši cestovních náhrad (s. 8). Závěrem uvádí (s. 9): „z výše uvedených skutečností jasně vyplývá, že v dosavadním řízení nebylo dosud prokázáno, že pracovní cesty byly uskutečněny a byly uskutečněny tak, jak je deklarováno v účetnictví daňového subjektu, stejně jako dosud nebyla ze strany daňového subjektu prokázána výše částek cestovních náhrad zaměstnanců v paušální výši“. V celém řízení se tak otázka samotné existence služebních cest prolíná s otázkou výpočtu paušálních náhrad cestovních nákladů. Je zřejmé, že od počátku byly sporné obě otázky.

[34] Tato kasační námitka je tak nedůvodná. Krajský soud nijak překvapivým způsobem nerozšířil závěry žalovaného.

III.4 Krajský soud nezaměnil pojmy bydliště a trvalý pobyt

[35] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nepřipustně zaměnil pojmy trvalý pobyt a bydliště, které se nemusí shodovat. Daňové orgány přitom nijak neprokázaly, že zaměstnanci stěžovatelky měly skutečné bydliště v Ostravě a okolí.

[36] Podle Nejvyššího správního soudu však krajský soud správně uvedl, že ohledně bydliště zaměstnanců vycházely daňové orgány z podkladů poskytnutých stěžovatelkou, 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 správci daně ani žalovanému nelze vytýkat nedostatečně zjištěný skutkový stav.

[37] Stěžovatelka zde opět nereflektuje rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Byla to stěžovatelka, která měla prokázat, že vyplacené náhrady za služební cesty byly v souladu se zákonem o daních z příjmů a zákoníkem práce. To v první řadě předpokládá, že zaměstnanci služební cesty uskutečnili. Nebylo na správci daně, aby prokazoval místo bydliště zaměstnanců stěžovatelky. Ke zpochybnění daňových tvrzení stěžovatelky ohledně cestovních náhrad, a tedy unesení důkazního břemene daňovým orgánům postačovalo vycházet z údajů předložených samotnou stěžovatelkou. Daňové orgány a krajský soud se tedy neopíraly o místo trvalého pobytu zaměstnanců, ale o jejich bydliště předložené stěžovatelkou. Pokud správce daně své pochybnosti založil na údajích o bydlišti zaměstnanců předložených stěžovatelkou, bylo na stěžovatelce, aby vznesla důkazy, že se nejedná o skutečné bydliště jejích zaměstnanců, ale pouze o registrované místo trvalého pobytu.

[38] Svého důkazního břemene se stěžovatelka nemůže zbavit odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Nejvyšší správní soud již v minulosti uvedl, že jakkoliv má totiž správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze tuto povinnost vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila stěžovatelovu povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek ze dne 12. 9. 2013, čj. 9 Afs 12/2013-30).

[39] Ani tato námitka není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[41] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 13. března 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu