



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 Bonjob s.r.o.**  
sídlem Dlouhá 194/3, 702 00 Ostrava  
zastoupený advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M.  
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 24. 9. 2021, č. j. 36498/21/5200-10421-711070,  
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 náhrad nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2021, č. j. 36498/21/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 17. 6. 2020

- č. j. 2583711/20/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2014 ve výši 1 007 125 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 201 425 Kč;
- č. j. 2601572/20/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 ve výši 2 028 747 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 405 749 Kč;
- č. j. 2603098/20/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 ve výši 1 010 809 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 202 161 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 70, 72, 76, 77 či 106 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. 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. K argumentaci žalovaného, že žalobní námitka stran nezbytnosti vysílání zaměstnanců při činnosti žalobce je nepřipustná, žalobce uvedl, že jí rozvíjí již uplatněný žalobní bod, zejména obecnou část v bodech 12 a 13 a žalobní bod pod písm. a) 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 103 napadeného rozhodnutí), ačkoliv z § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „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 108), 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 87 napadeného rozhodnutí), když žalovaný opomíjí časový rozměr vyjádření žalobce (srov. bod 86 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.
- 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 body 106 a 107 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; pokud některému zaměstnanci žádá (některá)

taková částka vyplacena nebyla, pak žalobce netíží povinnost cokoliv dalšího k tomu tvrdit a dokazovat, ostatně žalobce si není ani vědom způsobu, jak by takovou negativní skutečnost mohl spolehlivě prokázat. Dále s odkazem na bod 104 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že nemá povinnost dokládat a prokazovat náklady zúčtované na nákladovém účtu 518001, jelikož takové zjištění nemá žádnou spojitost s daní z příjmu fyzických osob jakožto předmětem daňové kontroly; žalobce tvrdil a prokázal uskutečnění daných pracovních cest, tedy oprávněnost vyplacení nezdanitelných náhrad, a tím plně dostal své povinnosti tvrzení a důkazní. V bodě 63 napadeného rozhodnutí žalovaný 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. K bodu 99 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že dostatečně prokázal oprávněnost vyplacení náhrad cestovních výdajů u jednotlivých zaměstnanců, a nemá povinnost dokládat údaje nutné k analýze svozů, jež nejsou ve věci relevantní. Body 111 až 113 napadeného rozhodnutí pak žalobce označil za vnitřně rozporné a jako takové nepřezkoumatelné, když žalovaný nejprve informoval žalobce, že po něm nikdy nepožadoval prokázání skutečnosti, zda byli jednotliví zaměstnanci ubytováni v místě výkonu práce (bod 111), ale následně (bod 112) žalobci vytýká absenci důkazních prostředků ke skutečnosti, zda byli jednotliví zaměstnanci ubytováni v místě výkonu práce; nadto žalobci není z napadeného rozhodnutí zřejmé, z jakého důvodu by měl žalobce ubytování některých zaměstnanců tvrdit a prokazovat, když tím by prokazoval jen oprávněnost nákladů zúčtovaných na účtu 518006, což nesouvisí s daní z příjmu fyzických osob a předmětem daňové kontroly, a požadoval-li to žalovaný, pak je jeho postup nezákonný.

- 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, případně z jeho nesprávného právního posouzení. Vyjádřené pochybnosti žalovaného, dle žalobce nedůvodné, neopodstatněné, založené na domněnkách a irelevantní ve vztahu k meritu věci, 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 u vybraných zaměstnanců (bod 77 napadeného rozhodnutí) jejich „bydliště“ či „adresu pobytu“ se snahou poukázat na nelogičnost a nehospodárnost takto uskutečněných pracovních cest. 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, pročť svou úvahu postavili jen na domněnce, že osoba má bydliště tam, kde má uveden trvalý pobyt. Dle žalobce však má zaměstnavatel dle § 153 ZP 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. K rozporům popsaným v bodu 60 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že šlo o administrativní chybu, a upozornil, že náhrada stravného, na rozdíl od náhrady za cestovní výdaje, závisí jen na časové délce trvání pracovní cesty a nikoliv na cílové destinaci, čímž se správce daně ani žalovaný nezabývali a důkazy žalobce označili za rozporné a nevyhovující. Dále žalobce k bodu 74 napadeného rozhodnutí namítal, že nelze posuzovat vyplacené nezdanitelné náhrady pouze z jejich domnělé příliš vysoké výše bez dalšího souvisejícího zkoumání. Ohledně obsahu bodů 106 a 107 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 nálezy 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.

- 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, protože je i napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
- F. Konečně žalobce namítal jednání žalovaného v rozporu s legitimním očekáváním žalobce, kdy žalovaný v projednávané věci považuje za nepřípustný postup žalobce, který v jiném daňovém řízení shledal jako bezvadný, a i v tomto ohledu klade odlišné požadavky na důkazní břemeno žalobce. Konkrétně žalovaný nesouhlasí s vypořádáním jeho námítky stran legitimního očekávání, jenž je založeno na argumentaci, že jde o úplně jinou daň, o úplně jiné podklady a o úplně jiný předmět daňové kontroly (bod 116 napadeného rozhodnutí). Žalovaný po žalobci v napadeném rozhodnutí požaduje sdělení údajů s projednávanou věcí zcela nesouvisejících (jak bylo uvedeno výše), aby na druhé straně nepřihlédl ke skutečnostem, které jsou ve prospěch žalobce, s odkazem na to, že jde o skutečnosti irelevantní ve vztahu k projednávané věci. Žalobce se námitkou k zásadě legitimního očekávání snažil poukázat na to, že nebyla-li ve zdaňovacím období

2014 na dani z příjmu právnických osob v postupech žalobce shledána žádná pochybení, lze důvodně očekávat, že ve stejném zdaňovacím období roku 2014 by měly být v daňové kontrole na dani z příjmu fyzických osob učiněny závěry podobné, a nedošlo-li k tomu, pak takové závěry měly být dostatečně a spolehlivě odůvodněny, což se v napadeném rozhodnutí nestalo. Závěrem žalobce zdůraznil, že je zásadní, kdy byly náklady vynaloženy a kdy se odehrál zkoumaný skutkový stav, a naopak je irelevantní, kdy dojde k realizaci daňové kontroly.

### 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 výzvěch k prokázání skutečností ze dne 31. 1. 2019, č. j. 311847/19/3202-60561-803095, ze dne 25. 4. 2019, č. j. 2115045/19/3202-60561-803095 a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 2845591/19/3202-60561-803095 zřejmé, že se nejednalo o rozpor u několika málo zaměstnanců, ale řádově stovek zaměstnanců. Kromě namátkově uvedených konkrétních příkladů zaměstnanců a jim vyplacených částek jako cestovních náhrad jsou totiž další zpochybněné částky náhrad uvedeny v tabulkách č. 1, 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 námitkový 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. Žalovaný uvedl, že během daňové kontroly vyplynula celá řada nejasností, rozporů a pochybností, na jejichž základě žalovaný v bodech 79 až 102 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. Námitku žalobce, že ke své ekonomické činnosti potřebuje vysílat zaměstnance na pracovní cesty, má žalovaný předně za nepřijatelné rozšiřování žaloby o další žalobní body. Žalovaný však doplnil, že ani taková skutečnost neznamená, 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 nebylo možné uznat cestovní náhrady v nějaké jiné výši, neboť jak plyne z bodů 79 až 102 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. 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 přepočít (srov. body 79 až 102 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, a ostatně ani prokázat nemohl, když správce daně zjistil, že u žalobce došlo ke skokovému nárůstu zaměstnanců až v lednu 2014 (z 28 na 270). 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 79 až 102 napadeného rozhodnutí, nelze zdůvodnit tím, že by se výše cestovních náhrad v průběhu času vyvíjela.
- Ad C. K námitkám žalobce ohledně bodů 106 a 107 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že netvrdil, že by žalobce měl prokazovat negativní skutečnosti. Žalovaný pouze uvedl, že správce daně u některých zaměstnanců namátkově porovnal deklarované nároky na cestovní náhrady podle počtu odpracovaných hodin a zjistil značné rozdíly ve vyplacených částkách, ačkoliv by dle tvrzeného paušálu měly být obdobné, což přispělo k pochybnostem správce daně, které žalobce neprokázal a nedoložil. Nadto správce daně u namátkově vybraných zaměstnanců zaznamenal, že zaměstnanci s vyšší hrubou mzdou neměli přiznány cestovní náhrady, zatímco zaměstnanci s nižší hrubou mzdou a se shodnými odpracovanými hodinami je přiznány měli, k čemuž žalobce pouze uvedl, že některým zaměstnancům byla zajištěna doprava k uživateli a popř. i ubytování, avšak to nijak neprokázal, a krom tvrzení o tom, že šlo o náhodou, tak nečiní ani v žalobě. Pochybnosti správce daně ohledně toho, jak byly žalobcem vypočteny cestovní náhrady, tak dle žalovaného nebyly odstraněny. 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. Z evidencí, které žalobce předložil, pak nebylo možné ověřit ani tvrzení o opačných situacích, že

v případě cesty kratší než pět hodin bylo poskytnuto cestovné, ale ne stravné; žalobce pak správci 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 deklarovaným obsahem. Ani v bodě 63 napadeného rozhodnutí není požadavek na prokázání negativní skutečnosti, je v něm, stejně jako v bodech 106 a 107 napadeného rozhodnutí, pouze poukaz na to, že z předložených dokladů nevyplývá, na základě čeho byly cestovní náhrady zaměstnancům vypláceny. K argumentaci žalobce ohledně absence jeho povinnosti prokazovat náklady zaúčtované na účtu 518011 žalovaný uvedl, že tyto jím byly zmíněny pouze v souvislosti s tím, že z žalobcem předložených sestav neplynulo, na základě čeho byly cestovní náhrady zaměstnancům vypláceny, a nebylo možné z nich ani zjistit, zda případně nejde o duplicitní cestovní náhrady, a to s vazbou na úhradu služeb účtovanou na jiných účtech v účetnictví žalobce (např. svoz zaměstnanců k uživatelům – účet 518011); žalovaný k tomu dodal, že podle něj jen docházka neprokazuje, jak se pracovní cesta reálně uskutečnila zda a jaký je nárok na vyplacení cestovních náhrad. K argumentaci žalobce k bodu 99 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že zaměstnavatel nemůže stanovit paušál na úhradu cestovních výdajů tam, kde dopravu zaměstnanců do místa výkonu práce sám zajišťuje a zaměstnanci tak výdaje na jízdné nevznikají; v daném případě přitom bylo zjištěno, že žalobce zajišťoval svoz zaměstnanců k uživatelům, ovšem z předložených důkazů neplynulo, kolika zaměstnancům, jak často, z jakých míst, za jakých podmínek apod., proč žalovaný nemohl ověřit oprávněnost a výši přiznaných cestovních náhrad. Žalovaný neshledává rozpor v obsahu bodů 111 až 113 napadeného rozhodnutí; žalobce totiž nebyl primárně povinen prokázat, zda jeho zaměstnanci byli ubytováni v místě výkonu práce, nicméně v případě, že tvrdil, že na vyplacení cestovních náhrad mělo vliv poskytnutí bezplatného ubytování (náklady zúčtované na účet 518006), měl prokázat, jakým zaměstnancům bylo bezplatné ubytování poskytnuto, a jaký vliv to mělo na vyplacené cestovní náhrady, což neučinil.

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 79 až 102 napadeného rozhodnutí, z nichž plyne celá řada nejasností, rozporů a pochybností ohledně částek vyplácených žalobcem jako cestovní náhrady. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. 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“. Argumentaci žalobce, že v pracovněprávních dokumentech identifikoval zaměstnance trvalým bydlištěm, má žalovaný za nové skutkové tvrzení, které žalobce neuplatnil v řízení

před správním orgánem, 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). Argumentace žalobce k bodu 60 napadeného rozhodnutí se míjí s meritem argumentace žalovaného, když v tam uvedeném příkladu není sporná výše stravného, ale samotný cíl pracovní cesty; obdobné nesrovnalosti byly správcem daně uvedeny příkladmo i ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 31. 1. 2019 u zdaňovacího období červenec 2015. K bodu 74 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že v něm uvedl, že správce daně zjistil i nesrovnalosti týkající se stejného počtu odpracovaných hodin, ale diametrálně rozdílného nároku na cestovní náhrady, a to přestože by dle žalobcem tvrzené paušalizace cestovních náhrad měly být jejich částky obdobné.

Ad F. K námitce porušení zásady legitimního očekávání žalovaný uvedl, že předcházející daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 měla jiný předmět, a proběhla jen v rozsahu ověření zahrnutí faktur od konkrétního dodavatele a obdobných přijatých plnění od jiných dodavatelů do daňově účinných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP, zatímco daňová kontrola v projednávané věci proběhla v neomezeném rozsahu; předmětem prověřování správce daně tak byly zcela jiné skutečnosti (v tomto ohledu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2019, č. j. 8 Afs 46/2017-65). V bodě 116 napadeného rozhodnutí žalovaný sice uvedl, že daňové kontroly probíhaly v jiném časovém okamžiku, nicméně z jeho tam uvedené argumentace vyplývá, že hlavním rozdílem je jiný předmět a rozsah daňových kontrol. Daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 tak nemohla založit legitimní očekávání žalobce stran posouzení nezdaněných částek vyplacených zaměstnancům a deklarovaných jako cestovní náhrady; k tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 7. 12. 2021, č. j. 43 Af 31/2020-57.

- U jednání dne 3. 6. 2025 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích; žalovaný navíc zdůraznil závěry Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 50/2024.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

- 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., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, [dále jen „s. ř. s.“]), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, 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.
- 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 18. 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 11. 6. 2020 projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 2482970/20/3202-60561-803095, 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; přehledy mezd; hlavní knihy za roky 2014 – 2016; soupisy daňových zvýhodnění na děti u zaměstnanců za zdaňovací období let 2014 – 2016; účet 512 analyticky; rámcové dohody o dočasném přidělení zaměstnanců včetně dodatků; typové pracovní smlouvy, popř. dohody o pracovní činnosti; typové pokyny k dočasnému výkonu práce u uživatele; směrnice na poskytování cestovních náhrad – číslo směrnice 2; sestavy pro roky 2015 a 2016 označené jako „Hromadný cestovní příkaz – stravné“ a „Hromadný cestovní příkaz – cestovné“; dále měl správce daně k dispozici informace získané od žalobce na ústním jednání dne 19. 12. 2017), správce daně v nich však zjistil nesrovnalosti, jenž u něj založily pochybnosti o uskutečnění pracovních cest (srov. body 59, 60 a dále i body 74, 76 a 77 napadeného rozhodnutí). V průběhu daňové kontroly správce daně žalobci zaslal celkem tři výzvy k prokázání skutečností (ze dne 31. 1. 2019, č. j. 311847/19/3202-60561-803095; ze dne 25. 4. 2019, č. j. 2115045/19/3202-60561-803095; a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 2845591/19/3202-60561-803095), 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 „Náhrada celkovou částkou cest.“ a „Stravné“ a jejich součet jako „Jednorázové náhrady a dávky“), 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. Pouze v reakci na první výzvu žalobce předložil jako další důkazní prostředek sestavu označenou jako „kalkulace cestovních paušálních náhrad“, které zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období roku 2014 a 2016, v čemž správce daně rovněž zjistil nesrovnalosti (srov. body 63, 64 a dále i bod 75 napadeného rozhodnutí). Protože žalobce ani na výzvy nepředložil důkazy dostatečné k prokázání jeho tvrzení, správce daně vyzval uživatele agenturních zaměstnanců žalobce, společnosti DONGWON CZ, s.r.o. a MP Krásno, a.s., k poskytnutí informací, přičemž zmíněnými společnostmi předložené podklady (rámcové smlouvy včetně dodatků a popř. příloh; faktury; docházka) a poskytnuté informace pochybnosti správce daně o uskutečnění pracovních cest tak, jak je deklaruje žalobce, ještě prohloubily (srov. body 70 a 72 napadeného rozhodnutí). Správce daně sepsal kontrolní zjištění ze dne 6. 3. 2020, k nimž se žalobce písemně vyjádřil, nic dalšího nepředložil. V rámci odvolacího řízení žalovaný uložil správci daně doplnění spisového materiálu stran ověření, zda ve všech pracovních smlouvách a dohodách o pracovní činnosti bylo uvedeno místo výkonu práce Ostrava, pročež správce daně vyzval žalobce k jejich předložení, stejně jako k předložení všech pokynů k dočasnému výkonu práce u uživatele. K této výzvě žalobce sdělil, že požadované důkazní prostředky je pro něj velmi obtížné dohledat, neboť se jedná o dokumenty vzniklé v době, kdy byl žalobce mimo sféru vlivu současného vedení.

Případná 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).
9. Rovněž krajský soud dodává, že skutkově obdobnou věcí se již zabýval v rozsudku ze dne 6. 12. 2023, č. j. 25 Af 44/2021-109, přičemž neshledal důvod, proč by se měl od dříve vyslovených závěrů odchýlit, a to navíc za situace, kdy kasační stížnost proti citovanému rozsudku byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2025, č. j. 8 Afs 50/2024-63 zamítnuta.

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

10. 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.
11. 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.
12. 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 popsanych 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.

13. 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 86 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 103 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 protože pracovní cesta zaměstnanců trvala více jak 5 hodin, ne však déle než 12 hodin, dostávali zaměstnanci rovněž stravné ve výši 67 Kč v roce 2014, 69 Kč v roce 2015 a 70 Kč v roce 2016; a následně v podání ze dne 9. 9. 2019 (doručeno správci daně 11. 9. 2019) uvedl, že při stanovení paušální náhrady vycházel z tarifů Českých drah pro vnitrostátní přepravu cestujících, a to z cen základního jízdného pro cestující 2. třídy, průměrná cena za 1 km tak činila 1,60 Kč, dále zaměstnanci dostávali náhradu jedné jízdenky (základní krátkodobé) za dopravu MHD v Ostravě ve výši 20 Kč a ohledně stravného vycházel z vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí platné k 1. 1. příslušného roku. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce postupně tvrdil zcela jiné mechanismy výpočtu paušální částky cestovních náhrad (ve vztahu k totožným zdaňovacím obdobím). 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) „určena“ výše paušální částky cestovních náhrad, resp. s největší pravděpodobností jen výše paušální částky jízdních výdajů („paušál cestovního“) zcela bez dalšího.
14. 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. bod 6.8) měl být výpočet jím poskytovaných paušálních náhrad založen právě na historické zkušenosti, kdy se paušální náhrada měla vypočítat 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.

15. 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 87 napadeného rozhodnutí).
16. 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 doplnění odvolání z 13. 9. 2021, že konali-li zaměstnanci pracovní cesty z Ostravy do třech různých míst – Chlebovice, Třinec a Valašské Meziříčí, měly tyto cesty srovnatelné průměrné podmínky, pak ani s tím se nelze ztotožnit. Zcela zjevně budou jiné náklady na pracovní cestu konanou na vzdálenosti (jedním směrem) cca 25 km (Ostrava – Chlebovice), cca 50 km (Ostrava – Třinec) a cca 65 km (Ostrava – Valašské Meziříčí). 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 vznikat ve stejné výši, tj. není splněn předpoklad stejných či obdobných podmínek.

17. 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 změnil-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 nastalá 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. VI. bod 6.9 a 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 skutečně výdaje zaměstnance či zaměstnanců při pracovní cestě, nebylo by možné ji považovat v celém rozsahu za nezdanitelný příjem zaměstnance.
18. 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)*

19. 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.

20. 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.
21. Podle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.
22. 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.
23. 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.
24. 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. Neznamená to však, že by správce daně byl povinen prokazovat, jak ten který případ proběhl ve skutečnosti, tato povinnost stíhá daňový subjekt.
25. 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).“.
26. 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 stanovena, 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.

27. 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 59, 60 a dále i body 74, 76 a 77 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 31. 1. 2019 žalobce reagoval tak, že doložil „kalkulaci cestovních paušálních náhrad“, které zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období roku 2016, přičemž se jednalo o tabulku s následujícími sloupci: jméno a příjmení zaměstnance, měsíc, rok, začátek cesty (vždy Ostrava), cíl cesty (Chlebovice, Třinec, nebo Valašské Meziříčí), účel cesty (vždy pracovní cesta, dočasné přidělení), počet pracovních dnů, cestovní náhrady (uvedeny souhrnnou částkou za měsíc); a dále doložil „kalkulaci cestovních paušálních náhrad“, které zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období roku 2014, přičemž se jednalo o tabulku s následujícími sloupci: jméno a příjmení zaměstnance, účel cesty (vždy pracovní cesta, dočasné přidělení), měsíc, rok, počet odpracovaných dnů, cestovní náhrady (uvedeny souhrnnou částkou). Reagoval-li správce daně další výzvou k prokázání skutečností ze dne 25. 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 následným podáním žalobce již nepřiložil žádné podklady.
28. 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 vypláceny 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. 32 tohoto rozsudku). 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.

29. 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 (a jak) 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 (přímo v jejich textu) 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 zpochybněných 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, nemíní 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.

30. 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 faktického uskutečnění 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.
31. 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 způsob stanovení výše deklarovaných paušálních cestovních náhrad. Jde o požadavky na prokázání základních předpokladů pro to, aby 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. body 106 a 107 napadeného rozhodnutí, na které žalobce výslovně odkázal), že bylo zjištěno, že některým zaměstnancům byla zajištěna doprava a popř. i ubytování, 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 žalobcova 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 mýlil 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). Dále krajský soud neshledal, že by žalovaný po žalobci požadoval prokázání skutečností, které nemají relevanci k meritu věci. Namítal-li žalobce, že neměl povinnost dokládat a prokazovat náklady zaúčtované na nákladovém účtu 518001, jelikož takové zjištění nemá žádnou spojitost s daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, pak je nutné zohlednit, že žalovaný účet 518011 zmiňoval v souvislosti s tím, že žalobce účtoval mj. svoz zaměstnanců k uživatelům, a z doložených neprůkazných sestav nebylo možné ověřit, zda tak v určitých případech vůbec vznikl nárok na cestovní náhrady, případně zda nešlo o náhradu duplicitní, když žalobce tvrdil, že některým zaměstnancům byla zajištěna doprava, ale neupřesnil, kterým zaměstnancům konkrétně. Šlo tedy o dílčí zjištění podporující zásadní pochybnost žalovaného o uskutečnění pracovních cest, nikoliv primárně o požadavek na prokazování nákladů zaúčtovaných na nákladovém účtu 518001

(viz body 99 a 104 napadeného rozhodnutí). Krajský soud se se žalobcem neztotožňuje ani v tom, že by body 111 až 113 napadeného rozhodnutí měly být vnitřně rozporné. Uvedl-li žalovaný v bodě 111 napadeného rozhodnutí, že žalobce (obecně) vyzýval, aby prokázal, že v případě příjmů, které vyplácel některým svým zaměstnancům jako cestovní náhrady, se skutečně jednalo o příjmy, které nejsou předmětem daně, a že žalobce nevyzýval (konkrétně) k prokázání, zda byli jednotliví zaměstnanci ubytováni v místě výkonu práce (k tomu žalovaný vyzval uživatele pracovní síly), pak s tímto není v rozporu konstatování v bodě 112 napadeného rozhodnutí, že žalobce nedoložil, jakým zaměstnancům bylo hrazeno ubytování a zda a jaké byly těmto zaměstnancům vyplaceny cestovní náhrady (žalovaný v dotčeném bodě žalobci nevytýkal vysloveně absenci důkazních prostředků k ubytování zaměstnanců v místě výkonu práce, jak tvrdí žalobce), jelikož i jen k obecné výzvě mohl a měl žalobce sám takové důkazní prostředky předložit. Po celou dobu daňového řízení bylo zjevné, že daňové orgány mají pochybnosti nejen o paušalizaci cestovních náhrad, ale i o oprávněnosti poskytnutí cestovních náhrad, na jejichž výši má samozřejmě i zajištění či nezajištění ubytování zaměstnavatelem vliv (srov. § 156 odst. 1 písm. c) ZP).

32. V průběhu daňové kontroly zjistil správce daně i to, že někteří zaměstnanci, u nichž byla deklarována pracovní cesta z Ostravy do Chlebovic, Třince nebo Valašského Meziříčí, měli bydliště přímo v těchto obcích či v blízkém okolí a práci vykonávali u uživatele rovněž v uvedených obcích či okolí (srov. body 70, 72, 77, 94 a 95 napadeného rozhodnutí). Vyjádřil-li správce daně pochybnosti v tom smyslu, že je nelogické, aby zaměstnanci každodenně ráno ještě před začátkem směny u uživatele absolvovali cestu z bydliště nacházejícím se v uvedených obcích (či v jejich okolí) do Ostravy, aby jeli zpět na směnu k uživateli v uvedených obcích a každodenně po skončení směny u uživatele ještě absolvovali cestu z uvedených obcí do Ostravy a zpět do místa bydliště (příkladmo např. již zmiňovaný bod 77 napadeného rozhodnutí), pak těmto pochybnostem 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.

33. Co se týče námitky žalobce směřující do bodu 60 napadeného rozhodnutí, tato se míjí s jeho obsahem. V uvedeném bodu žalovaný totiž příkladmo uvedl nesrovnalosti, které zjistil v žalobcem předložených podkladech, přičemž šlo primárně o poukaz na rozpor v samotném cíli pracovní cesty, nikoliv o deklarovanou výši stravného. Nadto opět obecné odůvodnění, že šlo o administrativní chybu, považuje krajský soud za zcela nedostačující a navíc účelové, když jednak jde o zásadní skutečnost a jednak se nejednalo o ojedinělý rozpor, ale o rozpor zjištěný u více zaměstnanců, jak plyne ze samotného dotčeného bodu napadeného rozhodnutí.
34. 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 106 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 (srov. např. bod 74 napadeného rozhodnutí), 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 86 až 104 napadeného rozhodnutí).
35. 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)**

36. 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 popsána zjištění z předložených podkladů, jejich hodnocení, právní posouzení a závěry z toho vyvozené.

#### **IV.d K legitimnímu očekávání (k žalobní námitce ad. F)**

37. Zásada legitimního očekávání je pro účely daňového řízení výslovně zakotvena v § 8 odst. 2 DŘ. Citované ustanovení ukládá správci daně dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.
38. Žalobce nespороval, že předchozí daňová kontrola, tj. kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014, u něj byla provedena jen v rozsahu ověření zahrnutí faktur od dodavatele OCP Czech s. r. o. a obdobných přijatých plnění od jiných dodavatelů do daňově účinných nákladů v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Daňová kontrola, o níž jde v projednávané věci, však byla provedena na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, a to za zdaňovací období let 2014 až 2016 a v neomezeném rozsahu.
39. Byť žalobci lze přisvědčit, že v tomto ohledu není zcela rozhodné, v jakém časovém období daňové kontroly probíhaly, když jde o posouzení totožného zdaňovacího období (pouze co se týče roku 2014), je nutné zohlednit, že šlo o kontroly provedené na dvou odlišných daních a v odlišném rozsahu, v jejichž rámci daňové orgány posuzovaly odlišné důkazní prostředky. Žalobce netvrdil ani nedoložil, že by se v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob daňové orgány jakkoliv, natož v nyní posuzovaném rozsahu, zabývaly částkami vyplacenými žalobcem jeho zaměstnancům, které tento deklaroval jako cestovní náhrady. Je nutno reflektovat, že *„každá daňová kontrola je postupem v samostatném daňovém řízení, přičemž závěry správce daně učiněné v každé z nich, se odvíjejí od skutečností a důkazů tam zjišťovaných a opatřených. Jinými slovy, z předchozí daňové kontroly „bez nálezu“ nelze automaticky dovozovat legitimní očekávání, že tomu tak bude navždy.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 9. 2024, č. j. 5 Afs 233/2023-57).
40. Pokud se žalobce dovolával předchozí daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 s tím, že v postupech žalobce nebyla shledána pochybení, pak krajský soud uzavírá, že dovolávaná daňová kontrola nemohla založit žádné legitimní očekávání ve vztahu k jiným (nyní posuzovaným) daním a zdaňovacím obdobím. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.

#### V. Závěr a náklady řízení

41. 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.
42. 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 3. června 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

