



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

za účasti osoby  
zúčastněné na řízení: **Insolvenční kancelář Kaplan Mlnářík a spol.**  
sídlem Politických vězňů 1597/19, 110 00 Praha 1

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

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

## Odůvodnění:

### *Vymezení věci*

1. Žalobce se svou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 18. 3. 2021, č. j. 3260438/21/3212-50523-807533, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016, kterým byla žalobci doměřena k přímé úhradě daň ve výši 5 499 104 Kč a penále z doměřené daně ve výši 1 099 850 Kč.
2. Žalobce připomněl, že mezi žalobcem a žalovaným je veden spor o tom, zda žalobce řádně vyplácel svým zaměstnancům cestovní náhrady a zda výplaty těchto náhrad byly dle § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) od daně z příjmů osvobozené. Žalovaný byl přitom toho názoru, že výplatou deklarovanou žalobcem jako cestovní náhrady žalobce dorovnával svým zaměstnancům mzdové nároky; s tímto závěrem žalobce nesouhlasí a napadené rozhodnutí považuje za nezákonné.
3. Žalobce podle něj doložil, že vysílal své zaměstnance na pracovní cesty a že byl povinen podle § 151 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“) vyplácet jim cestovní náhrady. Žalobce dále uvedl, že systém vyplácení cestovních náhrad zaměstnancům paušalizoval, neboť zaměstnanci vykonávali pracovní cesty pravidelně. K paušalizaci přistoupil žalobce tak, že v rámci mzdové směrnice stanovil paušální sazby náhrad ve vazbě na počet odpracovaných směn, když tento počet nepřímou vyjadřoval dobu, kterou zaměstnanec strávil výkonem práce mimo své bydliště. Podle žalobce měl žalovaný na podkladě pracovněprávní dokumentace doklady, z nichž bylo patrné, že zaměstnanci žalobce skutečně v daném zdaňovacím období vykonávali pracovní cesty, kam se cesty uskutečnily a jakým způsobem byly náhrady stanoveny. Konkrétní pracoviště (cíl pracovní cesty), na kterém zaměstnanec žalobce po dobu pracovní cesty pracoval, byl zachycen ve směnovnici či ve mzdovém listu.
4. Žalobce připouští, že v pracovních smlouvách se svými zaměstnanci chybně uvedl jako místo výkonu práce slovenské město Tisovec. Tato jeho chyba však byla dána historicky převzetím pracovněprávní dokumentace ze slovenské společnosti Bastav, s. r. o. Z průběhu daňové kontroly je přitom zřejmé, že žalobce tuto chybu uznal a napravil. Podle žalobce je třeba zohlednit vždy skutečný obsah pracovněprávních vztahů; podle žalobce z předložených dokladů jasně vyplývá, že zaměstnanci žalobce byli vysíláni na pracovní cesty, a to do různých dolů na Karvinsku, příp. v Polsku v následujících letech. Nejednalo se tak o cesty zaměstnanců z místa jejich bydliště do zaměstnání. Tvrzení žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran doložení, že by k vysílání na pracovní cesty docházelo, je v rozporu s obsahem spisu a je nezákonné.
5. Žalobce dále zdůraznil, že obsah pracovních smluv, které uzavřel se svými zaměstnanci, jakož i cestovní náhrady jako takové, byly v průběhu podnikání žalobce opakovaně

Shodu s prvopisem potvrzuje

předmětem kontrol Oblastního inspektorátu práce pro Moravskoslezský a Olomoucký kraj. Ten např. v protokolu z 7. 6. 2019 neshledal žádné pochybení ani stran odměňování zaměstnanců či stran výplat cestovních náhrad. Tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že způsob stanovení paušálních cestovních náhrad je v hrubém rozporu s § 182 zákoníku práce, je v přímém rozporu s kontrolním nálezem oblastního inspektorátu. Žalobce má na rozdíl od žalovaného za to, že vyjádření oblastního inspektorátu práce k dané otázce je relevantní. Podle žalobce byla shodná skutková situace posouzena dvěma správními orgány zcela rozdílně.

6. Rovněž Okresní správa sociálního zabezpečení v Karviné provedla u žalobce v průběhu let 1995-2019 13 kontrol zaměřených mj. i na kontrolu plnění povinností spojených s odvodovými povinnostmi. Kontrolní závěry inspektorátu práce i OSSZ představovaly v dané věci předběžnou otázku ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).
7. Žalobce dále nesouhlasí s posouzením žalovaného stran aplikace paušalizace cestovních náhrad podle § 182 zákoníku práce, kdy je podle něj klíčové nepochopení tohoto institutu ze strany žalovaného. Podle žalobce při paušalizaci zaměstnavatel nevyúčtovává každou jednotlivou pracovní cestu. Vlastní evidence pracovních cest byla obsahem směnovek, ve kterých bylo uvedeno, na jakém dole zaměstnanci pracovali a po jakou dobu. Podle žalobce byla tato evidence pro účely paušalizace cestovních náhrad dostačující. Tvrzení žalovaného, že paušalizace provedená žalobcem nedostojí zákonným požadavkům stanoveným § 182 zákoníku práce, je pro žalobce překvapivé, neboť řádnost paušalizace nebyla správcem daně vytýkána, když nebyl vznesen požadavek na doložení podkladů k paušalizaci.
8. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout, přičemž odkázal na závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí. K jednotlivým žalobním námitkám tak argumentoval shodně s napadeným rozhodnutím.

#### *Posouzení věci krajským soudem*

9. Úvodem krajský soud konstatuje, že ve věci již rozhodl, a to rozsudkem č.j. 22 Af 10/2023-52 ze dne 13. 12. 2023, kterým žalobu zamítl. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 44/2024-45 ze dne 28. 3. 2025. V uvedeném rozsudku vyslovil NSS mimo následující závěry, jimiž je krajský soud ve svém rozhodování vázán:
  - nesprávně provedená paušalizace nemůže být sama o sobě důvodem pro zamítnutí žaloby, paušalizace je způsob, jak vypočítat výši cestovních náhrad. Správní orgány však dospěly k závěru, že zaměstnancům nárok na cestovní náhrady dle zákoníku práce vůbec nevznikl, neboť nevykonali žádné pracovní cesty. Zaměřil-li se krajský soud výhradně na paušalizaci jakožto způsob, jakým došlo k určení výše cestovních náhrad, nezabýval se skutečnou podstatou věci, kterou je samotná existence nároku zaměstnanců na cestovní náhrady odvíjející se od kvalifikace určité cesty jako pracovní cesty dle § 42 zákoníku práce. Tyto dvě věci (vznik nároku a výši nároku) je třeba odlišovat. Pokud by totiž žalovaný postavil své rozhodnutí na tom, že výše cestovních náhrad nebyla správně určena (ale stěžovatelka své zaměstnance na pracovní cestu vyslala), musel by se (ve spolupráci se stěžovatelkou) zabývat tím, v jaké výši zaměstnancům vzniklo právo na cestovní náhrady. Krajský soud nemohl zamítnout žalobu, aniž by se zabýval její stěžejní částí, kterou stěžovatelka napadla

klíčový závěr žalovaného, podle nějž nelze cesty zaměstnanců do dolů společnosti OKD považovat za pracovní cestu ve smyslu § 42 zákoníku práce.

- Nejvyšší správní soud se oproti tomu ztotožnil se závěry krajského soudu, že žalovaný nebyl vázán postupem jiných správních orgánů, a to oblastního inspektorátu práce a okresní správy sociálního zabezpečení. Za zásah do stěžovatelčina legitimního očekávání tak jistě nelze považovat to, že žalovaný našel (navíc s podrobným odůvodněním) pochybení tam, kde ho zcela jiné správní orgány neshledaly, aniž by bylo zřejmé, zda se touto konkrétní otázkou přímo zabývaly a případně k jakým závěrům dospěly. Oblastní inspektorát práce ani okresní správa sociálního zabezpečení svým postupem nerozhodly o předběžné otázce podle § 99 daňového řádu. Žádné relevantní pravomocné rozhodnutí, jak vyžaduje zmíněné ustanovení, stěžovatelka nepředložila. Platební výměry se týkají vyměření pojistného, nikoliv pravomocného posouzení, zda se uskutečnily pracovní cesty.

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž byl vázán právními názory vyslovenými v kasačním rozsudku ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci rozhodl u ústního jednání dne 10. 9. 2025. U tohoto jednání zástupkyně žalobce zdůraznila, že důvodem, pro který žalovaný zamítl odvolání žalobce, bylo v zásadě neunesení důkazního břemene. Je potřeba se podívat na to, jak se žalovaný díval na důkazy. V tomto smyslu zástupkyně žalobce připomněla argumentaci v bodě 58 napadeného rozhodnutí, ze kterého vyplývá, že žalovaný chtěl po žalobci prokázat pracovní cesty specifickými prostředky – cestovními příkazy či vyúčtováním pracovních cest. Nicméně je podle zástupkyně žalobce třeba vycházet z kontextu zrušujícího rozsudku NSS, kde v bodě 27 uvádí, že pokud by bylo možno dovodit, že cesta zaměstnanců na pracoviště OKD naplňuje definiční znaky pracovní cesty, nebylo by z hlediska vzniku nároku na cestovní náhrady podstatné, že žalobce nedisponuje běžně vyhotovovanými záznamy o vyslání a uskutečnění pracovních cest, když tyto dokumenty lze nahradit jinými důkazními prostředky. Takové důkazní prostředky žalobce navrhl, což zmiňuje jak v bodě 11 – 12 žaloby, tak také v bodech 10 a 20 doplnění kasační stížnosti, když navrhl důkaz směnovicemi a mzdovými listy, ze kterých byl jasně dohledatelný konkrétní cíl a konkrétní doba, tedy místo a doba výkonu práce konkrétního zaměstnance na pracovní cestě. Z logiky věci nebylo sjednáno stálé pracoviště pro účely cestovních náhrad. Úvahy žalovaného jsou tedy v tomto směru vadné, resp. se navrženými důkazy nezabýval. Proto je nesprávná i úvaha žalovaného v bodě 61 napadeného rozhodnutí. Zdůraznila dále, že chyba v pracovní smlouvě nemůže být k tíži zaměstnanců a je třeba vycházet z toho, že zaměstnanec vykonává práci na náklady zaměstnavatele.
11. Žalovaný u ústního jednání uvedl, že není pravdou, že by žalovaný požadoval po žalobci předložit konkrétní důkazní prostředky a že by nehodnotil důkazy; žalobce nebyl nijak omezen v tom, jaké důkazní prostředky předloží. Místo výkonu práce, které bylo sjednáno v pracovní smlouvě, žalovaný považuje za fiktivní, a nikoliv za omyl. Skutečnost, že zaměstnanec dojíždí do místa výkonu práce ještě neznamená, že se jedná o pracovní cestu a že by tak vznikl nárok na cestovní náhradu.

12. Krajský soud zdůrazňuje, že byl pro další řízení zejména zavázán, aby zodpověděl otázku, zda lze cesty zaměstnanců žalobce do dolů společnosti OKD považovat za pracovní cestu ve smyslu § 42 zákoníku práce.
13. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že místo výkonu práce sjednané v pracovních smlouvách mezi žalobcem a jeho zaměstnanci byl Tisovec, Slovenská republika, pravidelné pracoviště v pracovní smlouvě sjednáno nebylo. Zaměstnanci přitom v Tisovci nikdy nepracovali, pracovali výhradně na pracovištích (dolech) společnosti OKD na Karvinsku, a to dolech Darkov, ČSM – JIH a SEVER a důl ČSA; v případě potřeby byly přesouváni mezi těmito doly. V předmětném zdaňovacím období zaměstnanci žalobce nikdy nepracovali v dolech v Polsku. V Tisovci neměl žalobce sídlo, ani se zde nenacházela žádná pracoviště společnosti OKD. Zaměstnanci žalobce měli bydliště na území Slovenské i České republiky. Žalobce v průběhu daňové kontroly ve svém vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 18. 5. 2021 k tomuto uvedl, že pokud při sjednání pracovní smlouvy není jednoznačné, kde bude zaměstnanec práci vykonávat, je v praxi obvyklé, že se jako místo výkonu práce sjednává sídlo zaměstnavatele nebo bydliště zaměstnance. Jelikož nábor zaměstnanců sjednávala slovenská firma, která měla v Tisovci sídlo v letech 1996 až 2015 a zaměstnanci ze Slovenské republiky pocházeli většinou z okolí Tisovce, bylo logické, že místem výkonu práce byl sjednán právě Tisovec. Ačkoliv v roce 2016 došlo ke změně sídla slovenského zprostředkovatele do Bratislavy, nedošlo administrativní chybou ke změně údaje v pracovní smlouvě.
14. Žalobce dále uvedl, že dle § 34a odst. 1 zákoníku práce lze sjednat místo výkonu práce v podstatě jakkoliv. Jestliže měli zaměstnanci žalobce sjednáno jako místo výkonu práce Tisovec, Slovenská republika, pak se tito zaměstnanci při výkonu práce v dolech na Karvinsku nacházeli na zahraniční pracovní cestě ve smyslu § 42 zákoníku práce a za tuto pracovní cestu jim náležely cestovní náhrady. Pro slovenské zaměstnance bylo pro vytvoření právní jistoty žádoucí, aby v pracovní smlouvě bylo jako místo výkonu práce sjednán Tisovec, neboť toto místo jim bylo známo. Přitom, pokud měli slovenští zaměstnanci pracovat v ČR, tedy v zahraničí, bylo přirozené, že jim zaměstnavatel hradil zvýšené cestovní náklady.
15. Co se týká českých zaměstnanců žalobce, žalobce souhlasil se správcem daně, že u zaměstnanců s bydlištěm v ČR nebylo místo výkonu práce na Slovensku. Žalobce vyjádřil názor, že místem výkonu práce českých zaměstnanců bylo sídlo žalobce, tj. Karola Śliwky 27/4, 733 01 Karviná – Fryštát, proto vznikl českým zaměstnancům nárok na cestovní náhrady v případě, kdy nepracovali v sídle zaměstnavatele, ale na pracovištích OKD. Jde o nárok na stravné, které žalobce vyčíslil při trvání směny 7,5 hodiny a trvání směny 11,5 hodiny. Žalobce uzavřel, že cestovní náhrady vyplácel oprávněně, byť u českých zaměstnanců vyšší, než k čemuž měl oprávnění. Žalobce vyčíslil rozdíl při vyúčtování příjmů ze závislé činnosti, které měl dle svého názoru dodanit a požadoval po správci daně, aby k uvedeným skutečnostem přihlédl.
16. Správce daně, potažmo žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že žalobce krom svých tvrzení nepředložil žádný důkaz, který by prokazoval, že své zaměstnance fakticky vysílal na pracovní cesty. Žalobce nepředložil žádné cestovní příkazy nebo vyúčtování pracovních cest a vysílání na pracovní cesty neprokázal ani nepřímou, uceleným řetězcem důkazů, ze kterého by jednoznačně vyplývalo, že došlo ke vzniku povinnosti žalobce hradit svým zaměstnancům cestovní náhrady. Sám žalobce uvedl, že sjednané místo výkonu práce

v Tisovci bylo pouze fiktivní, ve kterém žalobce žádnou činnost nevykonával ani se zde nenacházela žádná pracoviště společnosti OKD. Žalovaný konstatoval, že zákoník práce skutečně umožňuje sjednat místo výkonu práce poměrně široce, nicméně účelem sjednání místa výkonu práce je zejména určení pracoviště, kde bude sjednaný druh práce vykonáván. Pokud tedy žalobce sjednal se svými zaměstnanci místo výkonu práce, kde však k výkonu práce vůbec nedocházelo (a z logiky věci ani docházet nemohlo), považuje žalovaný sjednání takového místa výkonu práce jako zcela míjející účel zamýšlený zákoníkem práce, neboť zaměstnanci by se v takovém případě neustále nacházeli na pracovní cestě, která je však ze své podstaty časově omezená a zaměstnanec by měl primárně svou práci vykonávat v místě výkonu práce sjednaném v pracovní smlouvě.

17. Žalovaný nerozporoval, že část zaměstnanců žalobce měla bydliště na Slovensku a do práce dojížděla. Dojíždění do místa výkonu práce, aniž by se prokazatelně jednalo o pracovní cestu, je nutno považovat za cestu z místa bydliště do zaměstnání a nezakládá tedy zaměstnavateli povinnost vyplácet zaměstnancům cestovní náhrady. Z vyjádření žalobce v průběhu daňové kontroly vyplynulo, že částky vyplácené žalobcem svým zaměstnancům představovaly benefit, jimž byly kompenzovány výdaje vzniklé v souvislosti s dojížděním, což ovšem nejsou cestovní náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.
18. Žalovaný rovněž nezpochybňuje, že zaměstnanci žalobce vykonávali práci dle potřeby v různých dolech OKD na Karvinsku, nicméně ani tato skutečnost nezaložila sama o sobě nárok na vyplácení cestovních náhrad. Za situace, kdy místo výkonu práce bylo fiktivní, nebyl správce daně ani žalovaný oprávněn domýšlet za žalobce místo výkonu práce tak, aby bylo vyplácení cestovních náhrad v souvislosti s cestami na jiná pracoviště obhajitelné. Žalobce neprokázal, že by jeho zaměstnanci reálně byli vysíláni na jakoukoliv pracovní cestu, proto nelze mít za prokázané, že zaměstnancům žalobce vznikl nárok na cestovní náhrady z titulu přesunu mezi jednotlivými důlními pracovišti OKD.
19. V bodě [101] napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce byl správcem daně řádně seznámen s pochybnostmi ohledně oprávněnosti vyplácení cestovních náhrad a bylo mu umožněno tyto pochybnosti odstranit. Žalobce však ani následně nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by doložil svá tvrzení. Žalobce neprokázal, že zaměstnanci byli vysíláni na pracovní cesty, nedoložil podmínky ovlivňující poskytování a výši cestovních náhrad, neprokázal, že by zaměstnancům vůbec vznikal nárok na cestovní náhrady v souladu s podmínkami stanovenými zákoníkem práce, a tedy neprokázal, že příjmy deklarované jako cestovní náhrady byly oprávněně vyjmuty ze zdanění.
20. Krajský soud k výše uvedeným skutečnostem uvádí, že podle § 42 odst. 1 zákoníku práce se pracovní cestou rozumí *časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Zaměstnavatel může vyslat zaměstnance na dobu nezbytné potřeby na pracovní cestu jen na základě dohody s ním.*
21. Podle § 34a zákoníku práce, *není-li v pracovní smlouvě sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, platí, že pravidelným pracovištěm je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. Jestliže je však místo výkonu práce sjednáno širěji než jedna obec, považuje se za pravidelné pracoviště obec, ve které nejčastěji začínají cesty zaměstnance za účelem výkonu práce. Pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad nesmí být sjednáno širěji než jedna obec.*
22. Dle § 274a odst. 1 zákoníku práce, *cestou do zaměstnání a zpět se rozumí cesta z místa zaměstnancova bydliště (ubytování) do místa vstupu do objektu zaměstnavatele nebo na jiné místo*

*určené k plnění pracovních úkolů a zpět; u zaměstnanců v lesnictví, zemědělství a stavebnictví také cesta na určené shromaždiště a zpět.*

23. Jak vyplývá také z komentářové literatury, pro účely cestovních náhrad je nutné stanovit pravidelné pracoviště. Pokud pravidelné pracoviště není sjednáno mezi účastníky pracovního poměru, *ZPr* v § 34a vychází ze zásady, že pravidelným pracovištěm pro účely cestovních náhrad je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. Jelikož je však možné v pracovní smlouvě sjednat více míst výkonu práce, lze doporučit pro účely cestovních náhrad při pracovní cestě sjednat pravidelné pracoviště. Je-li však v pracovní smlouvě sjednáno místo výkonu práce několika místy nebo širěji než jedna obec a není-li pravidelné pracoviště sjednáno, je pravidelným pracovištěm pro účely cestovních náhrad při pracovní cestě to místo, ve kterém začínají pracovní cesty zaměstnance nejčastěji. (BĚLINA, Tomáš. § 42 [Pracovní cesta]. In: BĚLINA, Miroslav, DRÁPAL, Ljubomír a kol. *Zákoník práce*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023, s. 280, marg. č. 8.)
24. Krajský soud má v souladu se závěry žalovaného za to, že je nepochybné, že místo výkonu práce sjednané pro všechny zaměstnance žalobce v Tisovci, Slovenská republika, bylo toliko fiktivní, když zde žalobce neměl, a to ani v minulosti, sídlo a v Tisovci není žádné důlní pracoviště. Tuto skutečnost ostatně žalobce nesporně, nicméně v průběhu správního řízení zaujal názor, že pro slovenské zaměstnance bylo z důvodu jejich právní jistoty a vzhledem ke smluvní volnosti v mezích zákoníku práce sjednáno místo výkonu práce Tisovec, Slovenská republika, zatímco pro české zaměstnance žalobce bylo místem výkonu práce sídlo žalobce, tj. Karola Šliwky 27/4, 733 01 Karviná – Fryštát, když se jedná o administrativní budovu v centru Karviné. Ze znění žalobních námitek přitom ani není zcela jasné, zda žalobce setrval na těchto tvrzeních, když v žalobě uvádí: „Bylo-li místo výkonu práce sídlo společnosti, jak tvrdí žalobce, představovaly cesty zaměstnanců do jednotlivých dolů pracovní cesty, za které jim příslušel nárok na cestovní náhrady.“
25. Pojem pravidelné pracoviště není v zákoníku práce definován, ale lze jej vymezit jako určitý prostor, kde zpravidla má zaměstnanec vykonávat přidělenou práci. Místo výkonu práce sjednané v pracovních smlouvách s žalobcem je fiktivní, nicméně z obsáhlého správního spisu je jasně seznatelné, že pravidelným pracovištěm zaměstnanců žalobce byl některý z uhelných dolů, a to Důl Darkov, ČSM – JIH a SEVER a Důl ČSA. Tyto doly jsou od sebe vzdáleny cca 10 km, tedy časový rozdíl v cestě do kteréhokoliv z nich osobním automobilem je v řádu minut.
26. Pokud soud vychází z tvrzení žalobce, že místem výkonu práce bylo sídlo žalobce v administrativní budově v Karviné, jedná se podle soudu o *pouhé účelové tvrzení žalobce*, ze kterého má být ve výsledku dovozeno, že zaměstnanci žalobce vykonávali vždy při cestě do zaměstnání pracovní cestu ve smyslu § 42 zákoníku práce, a tudíž, že cestovní náhrady jim vyplácené byly náhradami ve smyslu § 152 zákoníku práce, které jsou osvobozeny od daně z příjmů. Uvedené místo výkonu práce, i kdyby soud přistoupil na to, že místo výkonu práce v Tisovci bylo sjednáno *omylem*, však zcela zjevně nemůže být místem *pravidelného pracoviště* zaměstnanců žalobce pro účely cestovních náhrad; k tomu by bylo minimálně nutné tvrdit a prokázat, že v tomto místě začínali zaměstnanci pracovní cestu nejčastěji. To však žalobce netvrdil.
27. Za uvedené situace se tak lze ztotožnit s žalovaným, že sjednání takového místa výkonu práce (sídlo žalobce v Karviné) se jeví jako zcela míjející účel zamýšlený zákoníkem práce, neboť zaměstnanci by se v takovém případě neustále nacházeli na pracovní cestě, která je

však ze své podstaty časově omezená a zaměstnanec by měl primárně svou práci vykonávat v místě výkonu práce sjednaném v pracovní smlouvě.

28. S uvedeným úzce souvisí žalobní námitka, že žalobce navrhoval v řízení důkazy, kterými prokazoval konkrétní cíl pracovní cesty, tedy konkrétní místo – důl, ve kterém ten který zaměstnanec vykonával práci, doplněná o argumentaci, že žalovaný vyžadoval po žalobci prokázání pracovních cest specifickými prostředky (cestovními příkazy či vyúčtováním pracovních cest), přičemž však pracovní cesty bylo možno i ve světle závěrů kasačního rozsudku prokázat jinými prostředky.
29. K uvedenému je třeba zdůraznit, že z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, jak to činí žalobce, že žalovaný vyžadoval prokázání pracovních cest specifickými prostředky, tedy *pouze* cestovními příkazy či vyúčtováním cest. Žalovaný toliko uzavřel, že žalobce takovéto důkazní prostředky nepředložil, přičemž nepředložil jediný důkaz, který by prokazoval, že zaměstnanec fakticky na pracovní cesty vysílal.
30. S uvedeným posouzením se krajský soud musí ztotožnit. Žalobce totiž dle vlastního tvrzení v žalobě směnovicemi či mzdovými listy prokazoval pouze *cíl cesty*, tedy konkrétní skutečné místo výkonu jednotlivých zaměstnanců, kterým měla náležet náhrady za pracovní cestu. Žalobce však již neprokázal *počátek* pracovních cest, tedy ve smyslu shora uvedených závěrů krajského soudu, místo, ve kterém zaměstnanci začínali pracovní cestu nejčastěji.
31. Podle krajského soudu tak nejsou úvahy žalovaného stran neprokázání vysílání zaměstnanců na pracovní cesty vadné, naopak.
32. Ze všech uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že cesty zaměstnanců žalobce do dolů společnosti OKD **nelze** považovat za pracovní cestu ve smyslu § 42 zákoníku práce.
33. Pokud by soud vycházel z toho, že zaměstnanci žalobce cestovali do zaměstnání z místa svého bydliště, nejednalo by se o pracovní cestu, ale o cestu do zaměstnání ve smyslu § 274a odst. 1 zákoníku práce, bez ohledu na to, zda zaměstnancovo bydliště bylo v České či Slovenské republice, do místa určeného k plnění pracovních úkolů, což byl některý z výše uvedených dolů společnosti OKD. Nad rámec krajský soud uvádí, že v případě, že by místem výkonu práce byl sjednán jeden konkrétní důl, mohlo by být vyslání do jiného dolu pracovní cestou, ovšem nic takového žalobce netvrdil ani v průběhu správního řízení ani v žalobních námitkách a žalovaný jako správní orgán, tím méně krajský soud, nejsou oprávněni argumentaci žalobce dotvářet.
34. Pokud se týče dalších námitek žalobce, soud poukazuje na skutečnost, že ze mzdové směrnice žalobce je patrné, že výše cestovních náhrad byla odstupňována i v závislosti na délce pracovní doby a začlenění zaměstnanců do tříd či jako technickohospodářských pracovníků. Způsob stanovení paušálních cestovních náhrad v návaznosti na podíl na pracovních výsledcích zaměstnavatele a zařazení zaměstnanců do tříd je však v hrubém rozporu se zněním § 182 zákoníku práce. Krajský soud i proto souhlasí se závěrem žalovaného, že žalobce výplatou nezdaněných částek deklarovaných jako cestovní náhrady dorovnával svým zaměstnancům mzdové nároky, když i ze způsobu stanovení paušálu ve mzdové směrnici plyne, že vyplácené cestovní náhrady představovaly další složku mzdy, nikoli skutečné cestovní náhrady při pracovní cestě.
35. K obdobné otázce se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 20. 10. 2016, čj. 2 Afs 177/2016-14, kde v bodě 23 uvedl: „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 jakékoliv 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).“*

36. Ve výše citovaném rozsudku NSS uvedl jako příklad simulovaného právního jednání situaci, kdy 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. Krajský soud má za to, že v posuzované věci jde o téměř totožnou situaci a žalovaný správně vyhodnotil skutečný obsah jednání žalobce jako předstíraný – náhrady za pracovní cestu, které zakrývaly skutečný stav – další složku mzdy zaměstnanců žalobce.
37. K první žalobní námitce tedy krajský soud uzavírá, že ji nepovažuje za důvodnou, neboť cesty zaměstnanců žalobce do místa výkonu práce nebyly cestami pracovními. Správce daně řádně vyzval žalobce k prokázání skutečností týkajících se vyplacených cestovních náhrad a své pochybnosti řádně a podrobně zdůvodnil; žalobce však relevantní podklady nedoložil, a tedy neunesl své důkazní břemeno k prokázání, že by k vysílání na pracovní cesty docházelo, jak tvrdí. Skutečnost, že je ze spisu seznatelné, na jakém konkrétním pracovišti vykonávali zaměstnanci žalobce směnu, jaké bylo sídlo žalobce a jaké bylo místo trvalého bydliště zaměstnanců žalobce, nemá vliv na závěr o neprokázání vysílání zaměstnanců na pracovní cestu žalobcem, jak se žalobce mylně domnívá.
38. Další žalobní námitka, a to vázanost žalovaného postupem jiných správních orgánů, a to oblastního inspektorátu práce a okresní správy sociálního zabezpečení, byla zodpovězena a odmítnuta krajským soudem v rozsudku č. j. 22 Af 10/2023-52 ze dne 13. 12. 2023 a Nejvyšší správní soud se v rozsudku č.j. 2 Afs 44/2024-45 ze dne 28. 3. 2025 s jeho závěrem ztotožnil (viz bod 9. rozsudku).
39. K žalobní námitce týkající se paušalizace cestovních náhrad prováděných v předmětném zdaňovacím období žalobcem se krajský soud podrobně vyjádřil ve zrušeném rozsudku č.j. 22 Af 10/2023-52 ze dne 13. 12. 2023. Vzhledem k tomu, že v tomto rozhodnutí krajský soud došel k závěru, že cesty zaměstnanců žalobce do dolů společnosti OKD **nelze** považovat za pracovní cestu ve smyslu § 42 zákoníku práce, je bližší zdůvodnění nesprávné paušalizace cestovních náhrad nadbytečné, neboť v situaci, kdy žádné pracovní cesty neproběhly, nebylo možné vyplatit za ně zaměstnancům cestovní náhrady, ať už v paušální či konkrétní výši.

40. Nicméně, krajský soud i tak setrvává na svých původních závěrech, že žalobce zcela nesprávně aplikoval tzv. paušalizaci cestovních náhrad poskytovaných svým zaměstnancům a že nedostál svým zákonným povinnostem.
41. Podle § 182 odst. 1, 2 zákoníku práce, *při sjednání paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady, popřípadě při jejím stanovení vnitřním předpisem nebo individuálním písemným určením se vychází z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance. Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci. Na žádost zaměstnance je zaměstnavatel povinen předložit mu k nahlédnutí doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena.*
42. Jak vyplývá také z komentářové literatury, *je při paušalizaci cestovních náhrad zaměstnavatel povinen dodržet stanovenou formu (měsíční nebo denní částky), stanovit nebo sjednat rozhodné období (např. kalendářní rok) a vycházet z průměrných podmínek pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo zaměstnance v rozhodném období. O těchto skutečnostech musí vést doklady, které je povinen na žádost zaměstnanci předložit k nahlédnutí (zvýrazněno krajským soudem). Současně je povinen stanovit způsob krácení paušální částky za dobu, po kterou zaměstnanec nevykonává práci. Ačkoliv je tato možnost stanovena ke zjednodušení způsobu poskytování cestovních náhrad a snižuje administrativní zátěž při vyúčtování cestovních náhrad, je zřejmé, že na druhou stranu stanovené povinnosti pro zaměstnavatele znamenají, že musí nejprve sledovat skutečnost v uplynulém období a pak následně i v běžném období, protože dojde-li k podstatné změně podmínek, za kterých byla paušální částka určena, musí ji změnit, ať již zvýšit nebo snížit. Sledování průběhu uskutečněných pracovních cest v rozhodném období se proto zaměstnavatel nemůže vyhnout, protože musí být podkladem ke stanovení nebo změně paušální částky cestovních náhrad. Tak může zaměstnavatel postupovat u jedné cestovní náhrady, nebo pouze některých cestovních náhrad anebo u všech. Pokud nejsou některé cestovní náhrady v paušální částce zahrnuty, má zaměstnanec právo na jejich poskytnutí vedle paušální částky a vyúčtování cestovních náhrad se navíc tedy zaměstnavatel nevyhne (viz HŮRKA, Petr, Nataša RANDLOVÁ, Jiří DOLEŽÍLEK, Dana ROUČKOVÁ, Margerita VYSOKAJOVÁ, Soňa DOUDOVÁ, Michael KOŠNAR, Vladimír HORNÁ aj. *Zákoník práce: Komentář* [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2024-2-6]. ASPI\_ID KO262\_2006CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.*
43. Ze mzdové směrnice z 1. 1. 2016, kterou předložil v průběhu daňové kontroly žalobce, přitom vyplývá, že v bodu IV.6 žalobce jako zaměstnavatel stanovil výši cestovních náhrad zaměstnanců s pracovištěm v Tisovci jako denní plnění v závislosti na zařazení do mzdové třídy a zohlednění denního/turnusového tarifu. Ze samotné směrnice přitom nevyplývá, na základě jakých skutečností žalobce výši cestovních náhrad stanovil.
44. Správce daně přitom žalobce vyzval výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 7. 2020 právě k doložení objektivních důkazních prostředků a k prokázání skutečností ve věci vyplacených příjmů odpovídajících cestovním náhradám, avšak žalobce další listiny pro výpočet těchto náhrad nedoložil. Jak vyplývá z výše uvedeného, při paušalizaci cestovních náhrad musí zaměstnavatel vycházet z relevantních podkladů, tedy zejména z výše náhrad vyplacených zaměstnancům za předcházející období a z dalších podkladů, z nichž bude možné určit očekávanou výši náhrad v rozhodném období. Není tedy v zásadě možné

stanovit výši cestovních náhrad pouze v závislosti na zařazení zaměstnance do určité mzdové třídy či tarifního stupně, neboť uvedené ničeho nevyovídá o skutečných či očekávatelných výdajích zaměstnavatele. Jak správně zdůraznil žalovaný v napadeném rozhodnutí, výše cestovních náhrad totiž není závislá na pozici a mzdovém ohodnocení zaměstnance, ale na okolnostech jednotlivých pracovních cest. Nadto, podklady pro výpočet paušálních náhrad musí mít zaměstnavatel k dispozici, neboť je zákonem stanoveným právem zaměstnance do těchto podkladů nahlížet.

45. Neobstojí proto argumentace žalobce, že se v daném případě ze strany žalovaného jednalo o nepochopení paušalizace cestovních náhrad; k nepochopení tohoto institutu došlo spíše právě na straně žalobce, který argumentoval zjednodušením systému výplat náhrad s tím, že vlastní evidence pracovních cest byla obsahem směrovníků, ve kterých bylo uvedeno, na jakém dole zaměstnanci pracovali a po jakou dobu a tato evidence pro účely paušalizace cestovních náhrad byla dostačující. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že dostačující nebyla. Žalobce totiž nejenže paušalizaci cestovních náhrad provedl v rozporu se zákonnými podmínkami, ale nebyl s to předložit podklady pro jejich výpočet, ani následné ověření vykonaných cest. Krajský soud zcela souhlasí s argumentací žalovaného vyjádřenou v bodě [79] napadeného rozhodnutí, že paušalizace neznamená, že zaměstnanci již nemusí být prokazatelně vysláni na pracovní cesty.
46. Závěrem žaloby žalobce zdůraznil, že nárok zaměstnanců na cestovní náhrady je dán zákoníkem práce, je to tedy zákonný nárok. O tomto tvrzení není pochyb, nicméně v posuzované situaci žalobce neprokázal, že by jeho zaměstnanci byli vysíláni na pracovní cesty a že by jim tedy vznikala nárok na cestovní náhrady v souladu s podmínkami stanovenými zákoníkem práce a v důsledku toho neprokázal, že příjmy deklarované jako cestovní náhrady byly oprávněně vyjmuty ze zdanění. Krajský soud se ve shodě s žalovaným domnívá, že ze strany žalobce šlo o zastřené právní jednání, jehož cílem bylo dorovnání mzdových nároků jeho zaměstnanců. Lze přitom zdůraznit přílehlavé vypořádání žalovaného, že skutečnost, že faktické místo výkonu práce se liší od místa výkonu sjednaného v pracovní smlouvě (zde fiktivně) i od místa bydliště zaměstnance a tudíž, že zaměstnanci museli za práci *dojíždět* ještě sama o sobě nezakládá nárok zaměstnanců na vyplacení cestovních náhrad.
47. Závěrem, pokud se týká námitek stran znaleckého posudku, který žalobce předložil v daňovém řízení, lze se zcela ztotožnit s vypořádáním shodné námítky žalovaným v napadeném rozhodnutí, na které lze zcela odkázat, když i krajský soud především zdůrazňuje, že znalec je povolán k tomu, aby se vyjadřoval k odborným *skutkovým* otázkám, nikoli k posouzení otázek právních, ke kterým jsou povolány daňové orgány, potažmo soudy. Lze tedy přisvědčit, že žalobcem předložený znalecký posudek se nevyjadřuje k žádným skutkovým otázkám, ale pouze k otázkám právním, což mu však nepřísluší. Jako takový je tedy uvedený posudek pro danou věc zcela irelevantní.

#### *Závěr a náklady řízení*

48. Jelikož krajský soud neshledal důvodné žalobní námítky, žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci,

neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost. O náhradě nákladů osoby zúčastněné na řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 5 s.ř.s.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 10. září 2025

JUDr. Monika Javorová  
předsedkyně senátu