



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 Jobs Leasing 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 28. 4. 2022, č. j. 15149/22/5200-10421-711070,  
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 náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:  
I. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 15149/22/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 25. 5. 2021
  - č. j. 2424905/21/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 016 718 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 203 343 Kč; a
  - č. j. 2424971/21/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 ve výši 1 288 746 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 257 749 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce v žalobě, jejím doplnění a následném vyjádření uvedl, že je podnikající právnickou osobou, mezi jejíž stěžejní aktivity patří činnost personální agentury, protože 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, popř. ohledně některých měsíců, „příkladem provedených rozborů některých pracovních cest“ či namátkových propočtů (srov. např. body 50, 54, 55, 60, 62, 64 až 67, 78, 84, 85, 95, 99, 102 či 104 napadeného rozhodnutí), a na základě těchto nesrovnalostí učinil závěry ve vztahu ke všem zaměstnancům a všem měsícům kontrolovaného období, 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, sp. zn. 4 Afs 217/2021. Dle žalobce jde o zjednodušující úvahu sledující ulehčení důkazní pozice 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 bez odůvodnění nevyhovuje judikatorním požadavkům na pochybnosti. Totéž platí i o pochybnostech týkajících se „namátkových

Shodu s prvopisem potvrzuje

kontrolních propočtů“ či „některých vybraných měsíců“. Žalovaný má mj. dle mzdových listů za prokázané, že žalobce poskytoval zaměstnancům cestovní náhrady i jejich výši; v bodě 101 napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že ze strany uživatelů byla potvrzena přítomnost zaměstnanců žalobce na jejich pracovišti, z čehož implicitně vyplývá nezbytnost jejich dopravy k uživatelům a vynaložení souvisejících nákladů, a přesto žalovaný odmítl uznat veškeré vyplácené cestovní náhrady jako náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP s tím, že na základě vyjádřených pochybností se žalobci nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně konkrétního způsobu výpočtu cestovních náhrad a souvisejících vstupních údajů. To navíc za situace, kdy podnikání žalobce spočívá v činnosti personální agentury, neodmyslitelně spjaté s realizací pracovních cest. Žalovaný se měl uchýlit nanejvýš k poměrnému snížení žalobcem uplatněných cestovních náhrad, když sporný je pouze konkrétní způsob jejich výpočtu a jeho soulad se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZP“), nikoliv skutečnost, zda v případě žalobce bylo namíste vyplácet cestovní náhrady jako takové; k tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2018, sp. zn. 2 Afs 238/2017. Paušálním vylučováním všech uplatněných cestovních náhrad žalovaný postupuje, jako by se pracovní cesty vůbec nekonaly, což je v rozporu s provedeným dokazováním, předmětem podnikání žalobce, a s obsahem pochybností žalovaného směřujících vesměs do způsobu stanovení konkrétní výše cestovních náhrad. 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. Žalovaným tvrzenou nemožnost poměrného snížení nákladů má žalobce za absurdní, i pokud by se totiž nejednalo o paušalizovanou náhradu mzdy, resp. paušalizované cestovní náhrady, pak tyto jiné náhrady jsou bezesporu výdajem, resp. nákladem žalobce, které poměrného snížení způsobilé jsou. Argumentaci žalovaného, že cestovní náhrady nejsou esenciálními výdaji, žalobce nepovažuje za správnou, neboť by tak ad absurdum nebylo možné za esenciální uznat žádné výdaje, jelikož např. i přes neuhrazení faktur svým dodavatelům nebo mezd svým zaměstnancům by žalobce mohl zdanitelných příjmů dosáhnout, byť by se tím také vystavil riziku soudního sporu nebo veřejnoprávních sankcí.

- 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, ačkoliv z § 182 ZP plyne, že žalobcem užitý způsob stanovení paušálních náhrad je zcela legitimní. Zprůměroval-li žalobce podmínky rozhodné pro poskytování cestovních náhrad a učinil-li důvodný odhad jejich průměrné výše do budoucna 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 nedůvodně by zkracoval na právech nové zaměstnavatele. Žalovaný svůj nesprávný výklad dotčeného ustanovení ZP opírá i o více než 20 let starý judikát Krajského soudu v Ostravě, aniž by se zabýval změnou právní úpravy a pozdějšími závěry učiněnými ve vztahu k této problematice. Žalobce poukázal, že žalovaný na jedné straně konstatuje (srov. bod 98 napadeného rozhodnutí), 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 78 napadeného rozhodnutí), když z obsahu spisu to plyne (srov. i bod 53 napadeného rozhodnutí), a shledává-li žalovaný v důkazech a vyjádřeních žalobce rozpornosti, pak tyto nemohou nic změnit na tom, že žalobcem byla paušalizace stanovena na základě zprůměrování vstupních údajů rozhodných pro poskytování cestovních náhrad (žalobce ve vztahu k zaměstnancům určil počátek a cíl pracovní cesty a počet dnů strávených na pracovní cestě, a při paušalizaci cestovních náhrad vycházel z doby trvání pracovní cesty, vzdálenosti mezi počátkem a cílem pracovní cesty a z cenové vyhlášky ve veřejné linkové osobní vnitrostátní silniční dopravě zveřejňované v Cenovém věstníku MF, pokud jde o cestovné, resp. z vyhlášky MPSV, pokud jde o stravné) a na základě důvodného očekávání o budoucí průměrné výši výdajů na pracovní cesty. Shledal-li žalovaný způsob výpočtu paušálních cestovních náhrad jako rozporný se ZP či vedoucí k nepřiměřeně vysokým cestovním náhradám, měl je toliko poměrně snížit, nikoliv úplně vyloučit. K argumentaci žalovaného žalobce doplnil, že žalovaný ignoruje podstatu paušalizace, již zaměstnavatel činí právě proto, aby nemusel u každého zaměstnance zkoumat přesnou délku každé jeho pracovní cesty či její mírné odchylky, v opačném případě by tento institut postrádal smysl. Za lichou pak žalobce považuje např. i argumentaci žalovaného, že při různém počtu odpracovaných směn byla vyplácena stejná výše cestovného, neboť dva zaměstnanci, kteří dojíždí různou vzdálenost do místa výkonu práce, mohou mít při různém počtu směn shodnou částku cestovních náhrad.

- C. Žalobce popsal, že předložil správci daně povinné evidence, které podpořil dalšími důkazy a vyjádřeními (zejm. předložil vyúčtování s přílohou, mzdové listy, hlavní knihu, pracovní smlouvy, sestavu „kalkulace cestovních paušálních náhrad“ atp.; v podání ze dne 26. 9. 2019 žalobce popsal, jak byly cestovní náhrady vypláceny a paušalizovány; vykonávání práce zaměstnanci žalobce na pracovištích pak potvrdili i samotní uživatelé; uživatelé Škoda a Mubea poskytli správci daně množství důkazů podporujících tvrzení žalobce, a sice dohodu o dočasném přidělení zaměstnanců agentury práce k výkonu práce k uživateli vč. dodatků, smlouvu o poskytování služeb dočasného přidělování zaměstnanců, rámcovou dohodu vč. dodatků, daňové doklady a podklady pro fakturaci (počty odpracovaných hodin)), a unesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 DŘ ve spojení se ZDP a ZP. Žalobce namítal, že žalovanému se ohledně předložených důkazních prostředků nepodařilo vyjádřit pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, které by dostály judikatorním požadavkům, když jsou nedůvodné,

Shodu s prvopisem potvrzuje

neopodstatněné, nelogické, excesivní, spekulativní, domýšlivé, nepodepřené skutečnostmi zachycenými v daňovém spise, nezakládající se na správně a úplně zjištěném skutkovém stavu, nekonkrétní, paušalizující, a proto nepřezkoumatelné. Dle žalobce je navíc správce daně povinen nejen zjistit a označit pochybnosti, které svědčí o jiném skutkovém stavu, ale také je prokázat, což se nestalo. Žádné z žalovaným vyjádřených pochybností, samostatně ani v souhrnu, nemohly vést k unesení důkazního břemene žalovaného a k jeho přenesení zpět na žalobce. Konkrétně žalobce namítal, že žalovaný nesprávně označil jako místo nástupu na pracovní cestu a její ukončení u vybraných zaměstnanců jejich „bydliště“ či „adresu pobytu v ČR“ se snahou poukázat na nelogičnost a nehospodárnost takto uskutečněných pracovních cest, z čehož žalovaný dovozuje zásadní pochybnosti (srov. např. body 66, 67, 87, 88, 89 či 100 napadeného rozhodnutí). Žalovaný však dle žalobce zaměnil pojmy „trvalý pobyt“ a „bydliště“, a to, kde má zaměstnanec skutečně bydliště ve smyslu § 80 občanského zákoníku (coby místo relevantní z hlediska cestovních náhrad), správce daně ani žalovaný nezjišťovali, pročež svou úvahu postavili jen na domněnce, že osoba má bydliště tam, kde má uveden trvalý pobyt. Dle žalobce však má zaměstnavatel dle § 153 ZP při pracovních cestách zohledňovat místo skutečného bydliště zaměstnance, a nikoliv adresu trvalého pobytu. Jelikož se žalovaný odlišením pojmů „trvalý pobyt“ a „skutečné 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 bodu 100 napadeného rozhodnutí pak žalobce uvedl, že je běžné, že zaměstnavatel na pracovněprávních dokumentech identifikuje zaměstnance pomocí adresy trvalého pobytu, a nikoliv adresou skutečného bydliště; toho si žalovaný musel být vědom. K argumentaci žalovaného žalobce dodal, že jde o přípustné námitky, a dále že při vysílání zaměstnanců na pracovní cesty vycházel z místa jejich zjištěného skutečného bydliště, a opaku nesvědčí, že žalobce coby neprofesionál v oblasti práva v pracovněprávních dokumentech zhotovených dle vzoru při identifikování zaměstnanců pomocí adresy trvalého pobytu/místa pobytu na území ČR tento údaj zanesl do kolonky formálně označené jako „bydliště“. Kromě uvedeného pak žalobce v bodě 87 napadeného rozhodnutí identifikoval další závažná pochybení žalovaného ohledně jím formulovaných pochybností – je nedůvodná argumentace ohledně povinnosti provádět paušalizaci jen na základě výdajových dokladů vztahujících se k již uskutečněným pracovním cestám (viz argumentace žalobce již výše); pochybnost žalovaného, že není ničím podloženo, že zaměstnanci pracovní cesty realizovali a kolikrát za měsíc tak měli učinit, nemá oporu v provedeném dokazování a spise (viz argumentace žalobce již výše); i při formulování paušálních závěrů ohledně nelogičnosti pracovních cest se pak žalovaný opírá jen o namátkový vzorek zaměstnanců (bod 66 napadeného rozhodnutí). K bodu 88 napadeného rozhodnutí pak žalobce uvedl, že není povinen uvádět jako místo nástupu a ukončení pracovní cesty konkrétní adresu, a i kdyby byl, uvedení názvu obce namísto adresy není důvodem pro plné vyloučení cestovních náhrad. Nedůvodná a rozporná s provedeným dokazováním je i pochybnost

uvedená v bodě 99 napadeného rozhodnutí, neboť žádná z žalovaným uvedených skutečností ji nepodporuje, což platí zejména o skutečnostech týkajících se zjištěného „bydliště“ a o údajné absenci časového prostoru pro realizaci pracovních cest, když toto tvrzení žalovaného přehlíží, že zaměstnanci byli právě s ohledem na vzdálenost mezi počátkem a cílem pracovní cesty na pracovní cestě od pondělí do pátku. K bodům 58 až 63 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že nerozumí, jak mohou drobné nesrovnalosti v počtu odpracovaných hodin v evidencích vedených uživateli a vedených žalobcem vyvolat pochybnost, zda pracovní cesty jako takové byly uskutečňovány, když mohou mít dopad nanejvýš do konkrétní výše vyplácených cestovních náhrad – i zde však žalovaný vyvodil závěr o odmítnutí všech cestovních náhrad namísto poměrného snížení odpovídajícího zjištěným nesouladům, a nepřihlížel k tomu, že uživatelé žalobcova tvrzení potvrdili. Žalobce již v daňovém řízení rozporoval, že by se tyto nesrovnalosti v evidencích měly týkat všech jeho zaměstnanců, což demonstroval na pěti zaměstnancích, u nichž údaje v evidencích i s mzdovými listy korespondovaly; argumentace žalovaného v bodě 104 napadeného rozhodnutí, a sice že taková skutečnost na meritů věci nic nemění, je účelová a poškozující žalobce. Žalovaný odmítá uplatněné cestovní náhrady jako celek na základě údajného nesouladu v údajích o počtu odpracovaných hodin zjištěného u několika namátkově vybraných zaměstnanců, aniž by zjišťoval, zda jsou takové rozpory i u ostatních zaměstnanců, a navíc odmítá přihlížet k tomu, že u žalobcem jmenovaných zaměstnanců tyto rozpory dány nejsou, což vylučuje legitimnost jeho postupu. Žalobce připomněl, že 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 nález 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. Pochybnosti žalovaného těmto požadavkům neodpovídají. I v této souvislosti pak žalobce poukázal na snahu žalovaného vztahovat své pochybnosti k vypláceným náhradám jako celku za účelem jejich paušálního neuznání, ačkoliv je odůvodňuje skutečnostmi vztahujícími se jen k namátkově vybraným zaměstnancům, některým měsícům či namátkovými kontrolními propočty, což u žalobce zakládá obavu o přezkoumatelnost závěrů žalovaného, o dosažení základního cíle správy daní a o splnění požadavku konkrétnosti pochybností a jejich podložení konkrétními skutečnostmi zachycenými v daňovém spise. Ačkoliv pochybnosti žalovaného směřují vesměs pouze ke způsobu výpočtu konkrétní částky cestovních náhrad a k provedené paušalizaci, odmítá žalovaný cestovní náhrady v plné výši a chová se tak, jako by se žádné pracovní cesty neuskutečnily, což je rozporné s provedeným dokazováním a absurdní již s ohledem na předmět podnikání žalobce, s nímž jsou pracovní cesty neodmyslitelně spojeny. K bodu 92 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že žalovaný aplikuje dvojí metr, když žalobci ukládá povinnost řešit každou pracovní cestu zaměstnanec samostatně, ale odmítá vyjadřovat své pochybnosti ve vztahu

k jednotlivým zaměstnancům samostatně. Žalobce konstatoval, že žalovaný absurdně považuje svou důkazní povinnost za splněnou tím, že (i) vyjádří pochybnosti dovozené ze skutečností týkajících se pouze některých namátkově vybraných zaměstnanců žalobce, které jsou navíc dovozené zkratkovitými úvahami žalovaného (např. ohledně bydliště/trvalého pobytu), a tyto vztáhne na všechny žalobcovy zaměstnance, (ii) důvodnost takového závěru podtrhne tím, že žalobce nebyl schopen předložit zákonem nevyžadované výdajové doklady ve vztahu ke každé jednotlivé pracovní cestě, a následně (iii) na základě těchto nedostatečně konkrétních a excesivních pochybností, nadto směřujících vesměs jen do způsobu výpočtu cestovních náhrad, vyloučí veškeré žalobcem uplatněné cestovní náhrady, jako by se žádné pracovní cesty nekonaly, navzdory provedenímu dokazování a předmětu podnikání žalobce. Žalobce také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32 a uvedl, že vzhledem k paušalizaci a nekonkrétnosti pochybností žalovaného neví, ve vztahu k jakým konkrétním zaměstnancům a z jakého konkrétního důvodu u toho kterého zaměstnance jsou jím vyplacené cestovní náhrady sporovány, čímž je popřen základní účel pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ.

- D. 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 nepřezkoumatelnost dále prohloubil, protože je i napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

### 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 výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 8. 2019, č. j. 2402259/19/3202-60561-802027 zřejmé, že se nejednalo o rozpor u několika málo zaměstnanců, ale řádově stovek zaměstnanců. Krom namátkově uvedených konkrétních příkladů zaměstnanců a jim vyplacených částek jako cestovních náhrad jsou totiž další zpochybněné částky náhrad uvedeny v tabulkách č. 1 a 2, které jsou přílohou uvedené výzvy. „Příkladmo“ zjištěnými rozpory správce daně jen poukázal na nesrovnalosti, které mu založily pochybnost o důvodnosti vyloučení předmětných příjmů ze zdanění. Z výzvy k prokázání skutečností je také zřejmé, že správce daně vyzýval žalobce k prokázání správnosti celé výše částky cestovních náhrad, přičemž žalovaný je přesvědčen, že žalobcem tvrzená výše nezdanitelných příjmů musí být prokázána žalobcem; správce daně prokazuje pouze důvodnost svých pochybností. Žalovaný má za to, že jím vyjádřené pochybnosti byly dostatečné pro unesení důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Žalovaný zdůraznil, že paušalizace cestovních náhrad nebyla žalobcem provedena transparentně a jasně; žalobce způsob výpočtu nebyl schopen sdělit a vysvětlit, a doklady a vstupní údaje, na jejichž základě by dospěl k částce paušalizace cestovních náhrad, také nedoložil, směrnice o poskytování cestovních náhrad nebyla vydána. Zásadní také je, že pro zavedení paušalizace cestovních výdajů je povinná písemná forma, která v případě žalobce nebyla dodržena ve vztahu ke všem zaměstnancům. Vysvětlení, které se žalobce snažil ke způsobu, jakým dospěl

k výši paušalizace, správci daně poskytnout, správce daně, resp. žalovaný přezkoumali a vysvětlili, proč mu nelze uvěřit (např. body 55 a 57 napadeného rozhodnutí). Paušální částka cestovních náhrad nebyla stanovena řádně dle ZP, a toto pochybení se vztahuje ke všem zaměstnancům; vzhledem k tomu, že žalobce pro úpravu paušalizace cestovních náhrad nezvolil formu individuálního sjednání, je žalobcova argumentace o paušalizování závěrů přijatých u konkrétních zaměstnanců lichá. K námitce, že se žalovaný měl uchýlit nanejvýš k poměrnému snížení cestovních náhrad, žalovaný uvedl, že jde o doktrínu esenciálních výdajů, jež se vztahuje k problematice výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 ZDP, a již tak nelze na projednávanou věc aplikovat, a to ani teoreticky, když nutnou podmínkou pro označení výdajů jako minimálně nutných je dle judikatury jednoznačné prokázání existence těchto výdajů, k čemuž v projednávané věci nedošlo, resp. nebylo prokázáno, že by zaměstnanci absolvovali žalobcem deklarované pracovní cesty. Esenciální výdaje jsou výdaje, které musely být pro dosažení příjmů logicky vynaloženy; v případě žalobce jde o jiné výdaje, a to cestovní náhrady, které sice žalobce byl povinen zaměstnancům vyplácet, pokud by tak však nečinil, nebránilo by to dosažení příjmů souvisejících s uskutečněnými pracovními cestami. Žalobce by se sice vystavil riziku jejich vymáhání a veřejnoprávním sankcím, nicméně nejde o výdaje, které by bezpodmínečně musely být pro činnost personální agentury vynaloženy. Také není naplněna podmínka, že jde o výdaje, neboť nebyly naplněny podmínky dle ZP, aby se mohlo jednat o paušalizaci cestovních náhrad. Tyto náhrady tak bylo nutné chápat jako jiné náhrady, a tudíž zdanitelný příjem zaměstnanců dle § 6 odst. 1 ZDP. Žalovaný dodal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Poměrné snížení cestovních náhrad pak nebylo možné ani proto, že předložené sestavy a podklady k vyplacení paušálu cestovních náhrad jsou neprůkazné a nejasné, ani teoreticky by tak nebylo možné určit, které náhrady musely být bezpochyby vynaloženy, neboť jejich existence je sporná. Tvrzení žalobce, že nevěděl, co má správci daně prokazovat, žalobce uplatnil až v žalobě, nadto jde o tvrzení účelové, když z provedeného dokazování a z reakcí žalobce na výzvy k prokázání skutečností plyne opak. Žalovaný uvedl, že během daňové kontroly vyplynula celá řada nejasností, rozporů a pochybností, na jejichž základě žalovaný v bodech 55 až 96 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, toto bylo výzvami k prokázání skutečností přeneseno na žalobce, který jej neunesl. Daň byla stanovena správně a nedošlo k porušení základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 DŘ.

- 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. Žalobce nedoložil spolehlivý výpočet paušálu, a nedoložil ani, že by paušál v průběhu let kontroloval nebo provedl jeho přepočty. Žalobce sice v průběhu daňového řízení tvrdil, že při výpočtu cestovních náhrad vycházel z cenové vyhlášky

ve veřejné linkové osobní vnitrostátní silniční dopravě každoročně zveřejňované v Cenovém věstníku Ministerstva financí a při stanovení výše stravného z vyhlášky MPSV platné k 1. 1. příslušného roku, tato tvrzení jsou však nedostatečná a způsob stanovení paušálu neprokazují; žalobce neprokázal vlastní způsob výpočtu paušálních náhrad, neuvedl, jak zohlednil různá místa výkonu práce, neuvedl důvod a způsob krácení či navýšení cestovních náhrad, neprokázal délku trvání pracovní cesty, jak byla stanovena výše stravného, a proč neodpovídá deklarovaná výše stravného částkám na mzdových listech (srov. body 54 až 56 a 82 až 93 napadeného rozhodnutí). Celá koncepce pracovních cest, resp. deklarovaných cestovních náhrad není řádně doložená a průkazná a není v souladu se ZP. Žalobce učinil neúplná a rozporná tvrzení, a správce daně shledal množství nesrovnalostí, která žalobcem nebyly vysvětleny a doloženy (body 55, 60, 62, 64 až 67 napadeného rozhodnutí). 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, např. nebyla doložena řádně zpracovaná vnitropodniková směrnice vč. výpočtu paušálních cestovních náhrad, nebyly doloženy cestovní příkazy ani řádné vyúčtování pracovních cest, předložená kalkulace převážně neodpovídala údajům na mzdových listech, při různém počtu odpracovaných směn byla vyplácena stejná výše cestovního, většina zaměstnanců měla bydliště/adresu pobytu v ČR shodné s místem dočasněho přidělení k výkonu práce, byly zjištěny rozpory v evidovaných docházkách atd. Žalobce stále poukazuje, že se zabývá činností personální agentury, a bezpochyby tak musí disponovat údaji pro stanovení paušální částky cestovních výdajů, ale správci daně nebyl schopen vysvětlit, z jakých jeho zkušeností a podkladů jsou tyto částky odvozeny.

- Ad C. Žalovaný předeslal, že žalobce v žalobě rozporuje pouze některé z pochybností vyslovené žalovaným ve vztahu k předloženým evidencím žalobce, a odkázal na hodnocení důkazních prostředků v napadeném rozhodnutí, z nichž plyne celá řada nejasností, rozporů a pochybností ohledně částek vyplácených žalobcem jako cestovní náhrady. K námitce, že žalovaný nezjišťoval bydliště zaměstnanců a presumoval, že je shodné s trvalým pobytem, žalovaný uvedl, že ji žalobce neuplatnil v daňovém řízení a poprvé tak činí až v žalobě, a že je nedůvodná a účelová, neboť ohledně místa bydliště zaměstnanců správce daně vycházel ze mzdových listů vytvořených žalobcem, na nichž je výslovně uvedeno „bydliště“, a podle § 153 ZP je zaměstnavatel povinen při stanovení místa nástupu i ukončení pracovní cesty zohlednit místo bydliště zaměstnance; žalobce tak nemůže klást správci daně k tíži, že vycházel z místa bydliště uvedeného na mzdových listech. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nadto má žalovaný za to, že oprávněnost vyplacení deklarovaných náhrad, tedy i místo začátku a konce pracovní cesty, byl povinen prokázat žalobce. Žalovaný vyjádřil své pochybnosti o správnosti tvrzení žalobce dostatečně na to, aby je žalobce byl schopen odstranit, o čemž svědčí i reakce žalobce na výzvy k prokázání skutečností. Na žalobce tak přešlo důkazní břemeno, které neunesl. Argumentaci žalobce, že je běžné, že zaměstnavatel v pracovněprávních dokumentech identifikuje zaměstnance trvalým pobytem a nikoliv skutečným bydlištěm, má žalovaný za nové skutkové tvrzení, které žalobce

neuplatnil v daňovém řízení, a které je námitkou nepřipustnou. Dle žalovaného jde i o námitku účelovou, jelikož v rámci posouzení oprávněnosti vyplacení cestovních náhrad byl žalobce zatížen důkazním břemenem, včetně otázky místa nástupu na pracovní cestu. K další argumentaci žalobce žalovaný uvedl, že nesrovnalosti, které vyplynuly správci daně a žalovanému z porovnání evidencí, nebyly drobné, ale šlo o výrazné rozdíly v počtu odpracovaných hodin evidovaných u uživatelů a u žalobce, např. u zaměstnance Martina Kupky byl zjištěn rozdíl 53,5 hodiny (blíže viz str. 11 až 16 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný podotkl, že tyto nesrovnalosti prohloubily pochybnosti správce daně a žalovaného o tom, že cestovní náhrady nebyly poskytovány v souladu se ZP, napadené rozhodnutí na nich není výlučně založeno; dle žalovaného na meritu věci nic nemění, že se u některých zaměstnanců počty odpracovaných hodin dle jednotlivých evidencí shodují.

4. U jednání dne 26. 11. 2025 setrvali účastníci řízení na svých stanoviscích; žalovaný navíc zdůraznil závěry Krajského soudu v Ostravě ve věci sp. zn. 25 Af 44/2021 a navazující závěry Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 8 Afs 50/2024.

#### **IV. Posouzení věci krajským soudem**

5. 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.
6. 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 22. 6. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 a 2016, která byla ukončena dne 19. 5. 2021 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž byla přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou č. j. 1812990/21/3202-60561-803713, na jejímž základě došlo k vydání shora specifikovaných dodatečných platebních výměrů. V rámci daňové kontroly sice byly žalobcem správcem daně předloženy určité dokumenty (zejména vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 2015 a 2016 včetně příloh;-mzdové listy za roky 2015 a 2016; přehledy mezd za roky 2015 a 2016; hlavní knihy za roky 2015 a 2016; položkově účet 512 za roky 2015 a 2016; pracovní smlouvy), správce daně je však považoval za nedostatečné, když žalobce nepředložil směrnici o poskytování cestovních náhrad, výpočet paušálních cestovních náhrad ani jiné podklady k cestovním náhradám, a zjistil v nich nesrovnalosti, což u něj založilo pochybnosti o uskutečnění pracovních cest (srov. body 51, 52 a dále i body 65 až 68

a 81 a 82 napadeného rozhodnutí). Správce daně tak zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností ze dne 9. 8. 2019, č. j. 2402259/19/3202-60561-802027, v níž požadoval, aby žalobce předložil důkazní prostředky prokazující, že v případě částek, které vyplácel některým svým zaměstnancům jako nezdanitelné náhrady (na mzdových listech uvedeny jako „Stravné“, „Náhrada cest.“ 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 této výzvě správce daně uvedl konkrétní skutečnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti takového zaúčtování dotčených částek. V reakci na tuto výzvu žalobce předložil jako další důkazní prostředek sestavu označenou jako „kalkulace cestovních náhrad“ (pouze pro rok 2015), z níž dle žalobce bylo patrné, odkud a kam zaměstnanci dojížděli a kolik dní strávili na pracovní cestě. Dle správce daně se však nejednalo o žádnou kalkulaci, ale o databázi zaměstnanců, kterým v roce 2015 byly vyplaceny nezdaněné příjmy deklarované jako cestovní náhrady, a navíc porovnáním obsahu této sestavy s údaji na mzdových listech správce daně zjistil nesrovnalosti (srov. body 54 až 56 a dále i body 64, 66 a 84 napadeného rozhodnutí). Protože žalobce ani na výzvu nepředložil důkazy dostatečné k prokázání jeho tvrzení, správce daně vyzval uživatele agenturních zaměstnanců žalobce, společnosti ŠKODA TRANSPORTATION a.s. a Mubea Transmission Components s.r.o., k poskytnutí informací, přičemž zmíněnými společnostmi předložené podklady (rámcové smlouvy včetně dodatků, popř. i dílčí dohody o dočasném přidělení zaměstnance a prohlášení o srovnatelných mzdových a pracovních podmínkách, faktury a podklady k fakturaci (celkové počty odpracovaných hodin)) a poskytnuté informace pochybnosti správce daně o uskutečnění pracovních cest a o nároku na cestovní náhrady tak, jak je deklaruje žalobce, ještě prohloubily (srov. body 60 a 62 napadeného rozhodnutí). Správce daně sepsal kontrolní zjištění ze dne 23. 3. 2021, k nimž se žalobce písemně vyjádřil, nic dalšího nepředložil. V rámci odvolacího řízení žalobce další důkazní prostředky nepředkládal. 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 a ústavní stížnost proti citovaným rozsudkům byla usnesením Ústavního soudu ze dne 4. 6. 2025, sp. zn. III. ÚS 1476/25 odmítnuta.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 popsáných 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, a ani o tom, jakou formou ji stanovil či že ji sjednal. Jde přitom o zcela základní předpoklady pro možnost poskytovat zaměstnancům cestovní náhrady formou paušální částky. Nabídl-li pak žalobce v tomto ohledu alespoň svá tvrzení, pak ani tato nebyla úplná, konzistentní, a rozcházela se (srov. body 77, 78 a 97 napadeného rozhodnutí). Žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil (podání ze dne 16. 9. 2019 doručené správci daně 26. 9. 2019), že co do „náhrad cestovního“ vycházel z cenové vyhlášky ve veřejné linkové osobní vnitrostátní silniční dopravě každoročně zveřejňované v Cenovém věstníku Ministerstva financí, v rámci odvolání (podání ze dne 12. 7. 2021 doručené správci daně 13. 8. 2021) však uváděl, že vycházel z Tarifu Českých drah pro vnitrostátní přepravu cestujících. Žalobce tak postupně tvrdil i odlišné podklady, z nichž měl údajně vycházet při stanovení paušální částky cestovních náhrad (ve vztahu k totožným zdaňovacím obdobím). Je zjevné, že z velmi obecných a dílem i rozporuplných tvrzení žalobce a předložených podkladů nelze určit, jak byla paušální částka cestovních náhrad stanovena, resp. vypočtena.
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 cenová vyhláška ve veřejné linkové osobní vnitrostátní silniční dopravě, resp. tarif Českých drah nejsou pro jejich obecnost dostačující, nic nevypovídají o konkrétním způsobu kalkulace).
15. Krajský soud v těchto souvislostech podotýká, že soulad stanovení paušální částky cestovních náhrad s pravidly obsaženými v ZP 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. Pro absenci relevantních tvrzení a podkladů však nebylo možné se touto problematikou vůbec zabývat, tedy ověřit, zda žalobce nevycházel při stanovení paušálních náhrad z vyšších cestovních náhrad, než z jakých může vycházet zaměstnavatel poskytující za práci plat.
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

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 je podstatné, zda zaměstnanec při pracovní cestě použije automobil (vlastní či služební), autobus nebo vlak, 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, přičemž z již zmiňovaných nekonzistentních tvrzení žalobce není vůbec jasné, jaký dopravní prostředek měli zaměstnanci při pracovní cestě využít. A dále, tvrdil-li žalobce, že zaměstnanci konali pracovní cesty z Ostravy do čtyř různých míst (Strakonice, Plzeň, Žebrák a Nýřany), nelze cestovní náhrady vypočítat na základě aritmetického průměru vzdáleností od sídla žalobce do míst výkonu práce u sjednaných uživatelů, neboť nelze mít za to, že tyto cesty mají srovnatelné průměrné podmínky. Zjevně budou jiné náklady na pracovní cestu konanou na vzdálenosti (jedním směrem) cca 463 km (Ostrava – Plzeň), cca 420 km (Ostrava – Žebrák), cca 500 km (Ostrava – Strakonice) a cca 480 km (Ostrava – Nýřany); viz bod 79 napadeného rozhodnutí. U pracovních cest do různých, resp. různě – a to poměrně podstatně – vzdálených míst výkonu práce dle krajského soudu nelze cestovní náhrady paušalizovat, když cestovní náhrady, resp. minimálně jízdní výdaje zaměstnanců v průběhu pracovní cesty nemohou vzniknout 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. 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. Žalobce však v průběhu daňového řízení ani netvrdil, natož aby prokázal, že plnil povinnost kontrolovat a posuzovat stanovenou výši paušální částky cestovních náhrad.

18. S ohledem na vše uvedené tedy obстоjí 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 jak způsob výpočtu paušální částky cestovních náhrad, tak i formu jejího stanovení (či sjednání). 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 a C)*

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. Neznačená 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 určena, 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 obdržel správce daně od žalobce určité podklady (viz odst. 7 tohoto rozsudku), správce daně je však považoval za nedostatečné, a navíc v nich zjistil nesrovnalosti, jež u něj založily pochybnosti o uskutečnění pracovních cest (srov. zejm. body 51, 52 a dále i body 65 až 68 a 81 a 82 napadeného rozhodnutí a odůvodnění výzvy k prokázání skutečností). Správce daně tedy postupoval podle § 92 odst. 4 DŘ cestou výzvy k prokázání skutečností. Na výzvu k prokázání skutečností ze dne 9. 8. 2019 žalobce reagoval tak, že doložil „kalkulaci cestovních náhrad“, které dle žalobce zaměstnancům příslušely (pouze) ve zdaňovacím období roku 2015, přičemž se jednalo o tabulku s následujícími sloupci: jméno a příjmení zaměstnance; začátek pracovní cesty (vždy

Ostrava), cíl pracovní cesty (Žebrák, Plzeň, Nýřany, nebo Strakonice), účel pracovní cesty (vždy pracovní cesta, dočasné přidělení); začátek cesty (datum – první den v měsíci); konec cesty (datum – poslední den v měsíci); celkem (souhrnné částky představující zřejmě tedy cestovní náhrady za příslušné časové období). Krajský soud se ztotožňuje se žalovaným, že obsahově o žádné kalkulace nejde, neboť doložená sestava je zcela obecná, neobsahuje žádné relevantní podrobnosti o pracovních cestách, není z ní zjevné ani to, z čeho se souhrnné částky, uvedené ve sloupci „celkem“, měly skládat. Navíc porovnáním obsahu této sestavy s údaji na mzdových listech správce daně zjistil nesrovnalosti (§rov. body 54 až 56 a dále i body 64, 66 a 84 napadeného rozhodnutí). K následným podáním učiněným v daňovém řízení (vč. řízení o odvolání) žalobce další podklady nepředložil.

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 podklady k fakturám (celkové počty odpracovaných hodin), 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 či adresu pobytu v ČR v místě faktického výkonu práce, popř. v jeho blízkosti (k této problematice viz dále odst. 32 tohoto rozsudku), nebo že žalobce vyplácel cestovní náhrady i u cest Ostrava – Plzeň či Ostrava – Žebrák, přičemž není zřejmé, proč by vůbec takové cesty měli zaměstnanci, u nichž bylo zjištěno, že mají bydliště i sjednané místo výkonu práce právě v Plzni či Žebráku, absolvovat (viz body 67 a 80 napadeného rozhodnutí či str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole). Předložil-li žalobce pracovní smlouvy některých zaměstnanců, pak jimi bylo prokázáno tvrzení o sjednaném místě výkonu práce některých zaměstnanců v Ostravě (viz bod 50 napadeného rozhodnutí; další sjednaná místa výkonu práce zjistil správce daně), nikoliv však faktické uskutečnění pracovních cest, jakožto nezbytného předpokladu pro vznik nároku zaměstnanců na vyplacení cestovních náhrad. 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 výzvě k prokázání skutečností uvedl konkrétní zaměstnance a popsal konkrétní nedostatky a nesrovnalosti, 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 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 výzvě 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 konkrétně uvedeným zaměstnancům byly založeny typově shodnými nesrovnalostmi, resp. nedostatky, 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 nedostatky 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 vyzván k prokázání skutečností ve vztahu k částkám vyplaceným všem (i v přílohách výzvy 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, nemínil 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 a nedoložení 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 realizace 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.
32. V průběhu daňové kontroly zjistil správce daně i to, že někteří zaměstnanci, u nichž byla deklarována pracovní cesta z Ostravy do příslušné obce, měli bydliště, resp. adresu pobytu v ČR přímo v této obci či v její blízkosti, tj. přímo či v blízkosti místa výkonu práce u uživatele (srov. body 66 a 87 až 89 napadeného rozhodnutí). Vyjádřil-li správce daně pochybnosti v tom smyslu, že je nelogické, aby zaměstnanci ještě před začátkem směny u uživatele absolvovali cestu z bydliště/adresy pobytu v ČR nacházející se ve výše uvedených obcích (či v jejich okolí) do Ostravy, aby jeli zpět na směnu k uživateli v uvedených obcích a po skončení směny u uživatele ještě absolvovali cestu z uvedených obcí do Ostravy a zpět do místa bydliště/adresy pobytu v ČR (příkladmo např. již zmiňovaný bod 66 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 v ČR 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. Náznak této argumentace žalobce uvedl v rámci odvolacích námitek, přičemž žalovaný se s ní dostatečně vypořádal v bodě 100 napadeného rozhodnutí. Primárně není sporu o tom, že ohledně bydliště zaměstnanců vycházely daňové orgány z podkladů poskytnutých žalobcem, v nichž je výslovně uvedeno „bydliště“/„adresa pobytu v ČR“; 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. Namítal-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. Nalik lze totiž trvalý pobyt považovat za evidenční údaj, stále platí, že si její 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). Koneckonců ať už byla příslušná kolonka označena jakkoliv, dílčím pochybnostem daňových orgánů o nelogičnosti a nevhodnosti pracovních cest nelze nic vytýkat za situace, kdy tyto byly založeny na zjištěních z údajů v podkladech předložených žalobcem, přičemž snaží-li se žalobce tyto pochybnosti nyní rozptýlit obecnými tvrzeními

o tom, že bydliště či adresa místa pobytu v ČR na pracovněprávních dokumentech mají znamenat trvalý pobyt, který nemusí být totožný s místem skutečného bydliště, namísto toho, aby daňovým orgánům tato místa skutečného bydliště zaměstnanců tvrdil a doložil, pak jen stěží může být se svou argumentací úspěšný. Daňové orgány se tedy v tomto ohledu nedopustily nesprávného právního posouzení a napadené rozhodnutí není ani z tohoto namítaného důvodu nezákonné.

33. Argumentace žalobce brojící proti pochybnosti daňových orgánů založené na zjištění, že při různém počtu odpracovaných směn byla vyplácena stejná výše cestovného, se míjí s podstatou této pochybnosti. Z napadeného rozhodnutí je totiž zjevné, že v tomto ohledu nešlo o porovnávání dvou (či více) zaměstnanců, nýbrž o to, že tentýž zaměstnanec měl mít v jednotlivých měsících vyplacenu stejnou částku cestovného, přestože odpracoval různý počet dnů (srov. bod 85 napadeného rozhodnutí).
34. K dílčím námitkám žalobce směřujícím do bodů 58 až 63 a 104 napadeného rozhodnutí krajský soud uvádí následující. Jednak žalobce nepřipustně bagatelizuje zjištění správce daně o nesouladu údajů uvedených ve mzdových listech s údaji uvedenými v podkladech pro fakturaci předložených uživateli zaměstnanců žalobce, když byly zjištěny značné nesoulady v počtu odpracovaných hodin (srov. str. 11 až 17 zprávy o daňové kontrole). Dále obranu žalobce, který v daňovém řízení rozporoval, že by se tyto nesrovnalosti v evidencích měly týkat všech jeho zaměstnanců, a to tak, že uvedl pět zaměstnanců, u nichž počet odpracovaných hodin v evidenci uživatelů zaměstnanců žalobce korespondoval s počtem odpracovaných hodin na mzdových listech, je třeba hodnotit jako nepřipadnou. Žalobce totiž měl primárně zjištěné nesrovnalosti, navíc typového charakteru, daňovým orgánům vysvětlit a doložit. To však žalobce neučinil, a za takového stavu nelze než přisvědčit žalovanému, že skutečnost, že u pěti zaměstnanců počty odpracovaných hodin v evidencích uživatelů a žalobce korespondují, na meritů věci zásadně nic nemění. Krajský soud se ztotožňuje s odůvodněním obsaženým v bodě 104 napadeného rozhodnutí a odkazuje na něj, přičemž poukazuje na to, že šlo o dílčí nesrovnalosti, které založily žalovanému a správci daně pochybnosti o uskutečnění pracovních cest, jak je deklaroval žalobce, nikoliv o nesrovnalosti, na nichž by bylo výlučně napadené rozhodnutí založeno. Správce daně a žalovaný vyjádřili nejen v tomto rozsudku výslovně řešené, ale i další důvodné pochybnosti (srov. body 70 až 96 napadeného rozhodnutí).
35. Vzhledem ke všemu výše uvedenému hodnotí krajský soud všechny námitky obsažené v bodech ad. A a C jako nedůvodné.

#### **IV.c K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (k žalobní námitce ad. D)**

36. Krajský soud neshledal ani důvodnost obecně vznesené námitky, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Byla-li tato námitka odůvodněna blíže nespécifikovanými „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 popsaná zjištění z předložených podkladů, jejich hodnocení, právní posouzení a závěry z toho vyvozené.

#### V. Závěr a náklady řízení

37. 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.
38. 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 26. listopadu 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu