



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 Headhunters 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 31. 5. 2022, č. j. 19961/22/5200-10421-711070,
ve věci dodatečného platebního výměru 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

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2022, č. j. 19961/22/5200-10421-711070 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 28. 6. 2021, č. j. 2850147/21/3202-50523-802051, kterým byla dodatečně stanovena

Shodu s prvopisem potvrzuje

k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 ve výši 2 075 345 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 415 069 Kč (dále jen „dodatečný; platební výměr“).

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, pročež její nejvýznamnější složkou nákladů jsou náklady na mzdy, odvody a jiné výdaje spojené s jejími zaměstnanci a jejich vysíláním k odběrateli. Žalobce v předmětném řízení náležitě tvrdil a následně dostatečně prokázal oprávněnost zařazení jím poskytovaných náhrad pod § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZDP“), a správci daně ani žalovanému se nepodařilo shledat v žalobcem předložených podkladech takové vady či rozpornosti, které by založily oprávněné pochybnosti o uznání těchto náhrad jako nezdanitelných náhrad, jež by následně mohly vést k jejich dodanění. Žalobce uvedl následující okruhy žalobních námitek:
 - A. Žalobce předložil správci daně a žalovanému povinné evidence, které podpořil dalšími důkazy a vyjádřeními (zejm. předložil vyúčtování DPFO ze závislé činnosti s přílohou, mzdové listy, přehledy mezd, hlavní knihu, pracovní smlouvy, dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti, sestavu „kalkulace cestovních paušálních náhrad“ atp.; v podání ze dne 2. 10. 2019 a 8. 4. 2021 žalobce popsal, jak byly cestovní náhrady vypláceny a paušalizovány; vykonávání práce zaměstnanci žalobce na pracovištích pak potvrdili i samotní uživatelé, nadto u uživatelů TATRA TRUCKS, a.s. a TATRA METALURGIE a.s. provedl správce daně místní šetření, při němž tito uživatelé poskytli správci daně množství důkazů podporujících tvrzení žalobce, zejm. seznamy zaměstnanců, rámcové dohody o dočasném přidělení zaměstnanců a dohody o dočasném přidělení zaměstnanců, k výzvě správce daně dále poskytli rámcové smlouvy vč. dodatků, faktury a podklady k fakturaci – měsíční výkazy), a unesl tak důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „DŘ“), ve spojení se ZDP a zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZP“), pokud jde o podřazení jím vyplácených cestovních náhrad pod nezdanitelné náhrady dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Z uvedených důkazních prostředků a vyjádření je jednoznačné, že žalobce skutečně poskytoval své zaměstnance deklarovaným uživatelům a že se tedy tito zaměstnanci k uživatelům museli dopravovat v rámci pracovních cest, dále že za tímto účelem žalobce svým zaměstnancům vyplácel cestovní náhrady v paušální výši, a že při paušalizaci cestovních náhrad žalobce vycházel z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad a jejich výše a z do budoucna očekávaných průměrných výdajů (ohledně cestovního žalobce při paušalizaci vycházel z tarifu jízdenek Českých drah v kombinaci se vzdáleností z místa počátku pracovní cesty k uživateli, což reflektuje i ujednání o příspěvku na dopravu v rámcových smlouvách; ohledně stravného z vyhlášky MPSV, zaměstnancům dle ní náleželo základní stravné; konkrétní výše cestovních náhrad se pak odvíjela i podle počtu odpracovaných hodin daného zaměstnance za měsíc). Žalobce namítal, že naopak žalovanému se důkazní břemeno unést nepodařilo, neboť ohledně předložených důkazních prostředků a vyjádření nepředestřel pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ,

Shodu s prvopisem potvrzuje

a to samostatně ani v souhrnu, které by dostály judikatorním požadavkům, když jsou nedůvodné, 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. 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. 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. K argumentaci žalovaného žalobce doplnil, že žalovaný v průběhu daňové kontroly provedl kontrolu naprostého zlomku všech jeho zaměstnanců, čímž jistě nezaložil kvalifikovanou pochybnost ve vztahu ke všem zaměstnancům.

- 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 (srov. body 79, 81 a 95 napadeného rozhodnutí). 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 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 96 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 76 napadeného rozhodnutí), když z obsahu spisu to plyne, a shledává-li žalovaný v důkazech a vyjádřeních žalobce rozpornosti, pak tyto nemohou nic změnit na tom, že z důkazních prostředků a vyjádření je jednoznačné, že žalobce skutečně poskytoval své zaměstnance deklarovaným uživatelům a že se tedy tyto

zaměstnanci k uživatelům museli dopravovat v rámci pracovních cest, dále že za tímto účelem žalobce svým zaměstnancům vyplácel cestovní náhrady v paušální výši, a především že při paušalizaci cestovních náhrad žalobce vycházel z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad a jejich výše a z do budoucna očekávaných průměrných výdajů (ohledně cestovního žalobce při paušalizaci vycházel z tarifu jízdenek Českých drah v kombinaci se vzdáleností z místa počátku pracovní cesty k uživateli, což reflektuje i ujednání o příspěvku na dopravu v rámcových smlouvách; ohledně stravného z vyhlášky MPSV, zaměstnancům dle ní náleželo základní stravné; konkrétní výše cestovních náhrad se pak odvíjela i podle počtu odpracovaných hodin daného zaměstnance za měsíc). 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 pak žalobce doplnil, že ze spisu je zjevné, jaké vstupní údaje jsou rozhodné, a jaké údaje žalobce vzal v potaz pro účely výpočtu paušálních cestovních náhrad (ve vztahu k jednotlivým zaměstnancům počátek a cíl pracovní cesty a počet dnů strávených na pracovní cestě, souhrnně pak způsob dopravy, délku pracovní cesty a průměrem určený počet kilometrů z místa počátku do místa cíle pracovní cesty a cenu dopravy).

- C. Dle žalobce žalovaný postupuje v rozporu s § 1 odst. 2 DŘ, když zjistil nesrovnalosti ohledně náhrad vyplácených několika konkrétním zaměstnancům žalobce (srov. např. body 59, 60, 64, 65, 78, 82, 99 či 101 napadeného rozhodnutí), a na základě těchto nesrovnalostí učinil závěry ve vztahu ke všem zaměstnancům, tedy dovedl, 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 správcí daně za účelem unesení důkazního břemene povinnost označit zcela konkrétní, důvodné, opodstatněné a v daňovém spise zdokumentované skutečnosti. Tato nezákonná paušalizace závěrů činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným; žalovaným tvrzený rozpor a pochybnosti údajně panující i ohledně nikoliv „příkladem“ uvedených zaměstnanců totiž nejsou opřeny o konkrétní skutečnosti zdokumentované v daňovém spise a nejsou zmiňované a odůvodněné ve vydaném rozhodnutí; dle žalobce uvedení zpochybňovaných částek v tabulkách nevyhovuje judikatorním požadavkům na pochybnosti. Žalovaný má mj. dle mzdových listů a přehledů mezd za prokázané, že žalobce poskytoval zaměstnancům cestovní náhrady i jejich výši; v bodě 98 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 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 ZP, nikoliv skutečnost, zda v případě žalobce bylo namíste vyplácet cestovní náhrady jako takové a zda a v jaké výši je vyplácel; 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 dodány veškeré cestovní náhrady všech jeho zaměstnanců, neboť by tím fakticky došlo k popření jeho činnosti, což by bylo nesouladné se zjištěnou skutečností, a došlo by tím k nesprávnému stanovení daně, když je objektivně nemožné, aby žalobce mohl vykonávat činnost bez vysílání zaměstnanců. Žalobci z povahy jeho činnosti alespoň nějaké cestovní náhrady musely vzniknout, a žalovaný to přehlíží. K argumentaci žalovaného stran neprojednatelnosti žalobních námitek žalobce s odkazem na judikaturu uvedl, že veškeré jeho námítky jsou přípustné.

- D. Dále se žalobce věnoval nedostatečností pochybností formulovaných žalovaným, k nimž se nevyjádřil v rámci předcházejících žalobních námitek. Konkrétně žalobce namítal, že žalovaný nesprávně označil jako místo nástupu na pracovní cestu a její ukončení u vybraných zaměstnanců jejich „bydliště“ se snahou poukázat na nelogičnost a nehospodárnost takto uskutečněných pracovních cest, z čehož žalovaný dovozuje zásadní pochybnosti (srov. např. body 65, 78, 84, 85, 86, 88, 93 či 101 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 97 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. Žalobce dodal, 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 84 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, 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 65 napadeného rozhodnutí). K bodu 85 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. K bodům 64 až 66 žalobce uvedl, že nerozumí, jak mohou údajné nesrovnalosti v počtu odpracovaných hodin v evidencích u několika namátkově vybraných zaměstnanců vyvolat pochybnost o uskutečňování pracovních cest jako takových, když mohou mít vliv nanejvýš na konkrétní výši vyplácených cestovních náhrad. Žalobce již v daňovém řízení popíral, že by se takové nesrovnalosti v evidencích týkaly všech jeho zaměstnanců; tvrzení žalovaného v bodě 101 napadeného rozhodnutí, a sice že nemění zásadní meritum věci, že u některých zaměstnanců tato nesrovnalost nenastala, je účelové a poškozující žalobce, jde totiž o zásadní skutečnost, která vylučuje legitimnost postupu žalovaného, jenž odpírá všechny uplatněné cestovní náhrady a účelově odmítá přihlížet ke skutečnostem ku prospěchu žalobce (že údajné nesrovnalosti v údajích o počtu odpracovaných hodin nejsou dány u jiných, než namátkově vybraných zaměstnanců). Dále má žalobce za nepřípustné, aby důvodem pro paušální odepření všech cestovních náhrad byl odkaz na současné účtování o dopravě a ubytování zaměstnanců (body 90, 91 či 98 napadeného rozhodnutí), když výše těchto nákladů dosahuje zhruba 17 % oproti nákladům na cestovné a stravné (bod 48 napadeného rozhodnutí), a tedy byla-li by doprava a ubytování skutečně poskytovány, týkaly by se jen zlomku zaměstnanců. K pochybnostem ohledně sestavy „kalkulace cestovních paušálních náhrad“ (body 75 a 77 napadeného rozhodnutí) žalobce uvedl, že dle zjištění žalovaného by vyplácené cestovní náhrady měly být ještě vyšší, než jaké vyplácel a deklaroval žalobce, což nemůže být důvodem pro vyloučení všech vyplácených cestovních náhrad; současně žalobce dodal, že v daňovém řízení uvedl, že vzdálenost mezi Vsetínem, Ostravou, Novým Jičínem, Ratiboří a Kopřivnicí nepřesahuje 50 km, a proto nedocházelo k tak výrazným výkyvům ve výdajích, které by znemožňovaly provedení paušalizace. V těchto souvislostech pak žalobce zopakoval své přesvědčení, že pochybnosti v napadeném rozhodnutí, samostatně ani v souhrnu, nepostačují k tomu, aby žalovaný unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 DŘ. I na tomto místě 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, což u žalobce zakládá obavu o přezkoumatelnosti závěrů žalovaného, o dosažení základního cíle správy daní a o splnění požadavku konkrétnosti pochybností. 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 s ohledem na předmět podnikání žalobce,

s nímž jsou pracovní cesty neodmyslitelně spojeny. Dále žalobce uvedl, že z nekonkrétních až nepřezkoumatelných pochybností žalovaného nebylo možné zjistit, jaké konkrétní náhrady jsou jím sporovány, když se omezil na jejich paušální neuznání opřené o pochybnosti ohledně namátkově vybraných zaměstnanců, které povětšinou ani nejmenuje. 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. 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 nekonal, navzdory provedenímu dokazování a předmětu podnikání žalobce. Žalobce 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. K bodům 103 až 110 napadeného rozhodnutí žalobce s odkazem na judikaturu uvedl, že jelikož správce daně prováděl místní šetření za účelem stanovení daňové povinnosti žalobce a získání důkazů, které hodlal použít v rámci daňové kontroly (srov. body 54 a 55 napadeného rozhodnutí), k čemuž došlo, měl být daňový subjekt o záměru správce daně provést místní šetření vyrozuměn, aby se jej mohl účastnit; správce daně pochybil, když tak neučinil, stejně jako žalovaný, pokud takový postup správce daně aproboval, čímž i napadené rozhodnutí zatížil vadou nezákonnosti. K argumentaci žalovaného žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2022, sp. zn. 3 Afs 223/2020 a uvedl, že žalovaný žádá po žalobci obrovské množství podkladů k unesení jeho důkazního břemene, někdy až za hranice zákona (např. co se týče odmítnutí paušalizace cestovních náhrad), ale na druhé straně zcela přehlíží princip či možnost toliko poměrného snížení vyplacených cestovních náhrad, který je neodmyslitelně spjat s výkonem žalobcovy podnikatelské činnosti.

- E. Žalobce rovněž namítal, že ačkoliv lze pochybovat o přezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru 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.
3. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. K žalobním námitkám, jak jsou uvedeny výše, žalovaný uvedl následující:

Ad A. a C. Dle žalovaného je z popisu zjištěných rozporů a pochybností obsažených ve výzvách k prokázání skutečností 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 zpochybné částky náhrad uvedeny v tabulkách č. 1 a 2, které jsou přílohou uvedených výzev. „Příkladmo“ zjištěnými rozpory správce daně jen poukázal na nesrovnalosti, které mu založily pochybnost o důvodnosti vyloučení předmětných příjmů ze zdanění. Podle žalovaného nelze vyjádření pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ vykládat tak, že by správce daně byl povinen zpochybnit každou jednotlivou částku u každého jednotlivého zaměstnance, ale naopak tak, že kvalifikovaným způsobem vyjádří pochybnost o předložené evidenci daňového subjektu jako celku, k čemuž slouží právě namátkový výběr zaměstnanců a částek, v nichž správce daně našel nesrovnalosti. Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností indikoval konkrétní skutečnosti, na jejichž základě vyhodnotil předložené evidence žalobce jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Správce daně tedy kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, unesl své důkazní břemeno, a žalobce měl v rámci přeneseného důkazního břemene povinnost prokázat soulad tvrzených údajů (jím vyplacených náhrad všem zaměstnancům) se skutečností, tedy bylo obsahem důkazního břemene žalobce vyvrátit tyto pochybnosti ohledně výpočtu částek sražených u všech zaměstnanců. Žalovaný se se všemi žalobcem předloženými důkazními prostředky vypořádal, z jejich hodnocení mj. v bodech 48 až 94 napadeného rozhodnutí plyne, že z žalobcem doložených neprůkazných sestav nebylo možné zjistit, který konkrétní zaměstnanec měl či neměl skutečně nárok na cestovní náhradu, popř. v jaké konkrétní výši. V bodě 75 napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že jednotlivá tvrzení žalobce a podklady k paušalizaci cestovních náhrad se rozcházel a byla neúplná, žalobce s tím byl konfrontován, ale své důkazní břemeno neunesl. K námitce žalobce, že je porušením základního cíle správy daní, jsou-li mu vyloučeny všechny cestovní náhrady, přestože je personální agenturou a z dokazování plyne, že se pracovní cesty zaměstnanců žalobce musely uskutečnit a žalobce je proplácel, žalovaný uvedl, že ji žalobce neuplatnil v daňovém řízení, ale poprvé až v řízení před soudem, a dále, že uvedené neznamená, že by správce daně nemohl přistoupit k vyloučení všech cestovních náhrad, které žalobce vyplácel. Na žalobce bylo výzvami k prokázání skutečností přeneseno důkazní břemeno stran prokázání toho, zda částky, které zaměstnancům vyplácel z titulu cestovních náhrad, jsou příjmy, které se nepovažují za příjmy ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně, popř. jsou od daně osvobozeny, nebo již byly jednou zdaněny (bod 51 napadeného rozhodnutí); toto však žalobce neunesl, a proto správce daně zahrnul celkové nezdaněné částky, žalobcem deklarované jako cestovní náhrady, do zdanitelných příjmů zaměstnanců. Žádné poměrné snížení možné nebylo, když z žalobcem doložených neprůkazných sestav nebylo možné zjistit, který konkrétní zaměstnanec měl či neměl nárok na cestovní náhradu, popř. v jaké konkrétní výši (body 48 až 94 napadeného rozhodnutí); žalovaný dodal, že takového postupu se žalobce v daňovém řízení ani nedomáhal. Dále k tvrzení žalobce, že nevěděl, co má správci daně prokazovat, žalovaný uvedl, že jej 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 48 až 94 napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč správce daně zahrnul celkové nezdaněné částky, jež žalobce deklaroval jako cestovní náhrady, do zdanitelných příjmů zaměstnanců žalobce. Žalovaný unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ, daň byla stanovena správně a nedošlo k porušení základního cíle správy daní dle § 1 odst. 2 DŘ.

- 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 přepočtení. Žalobce sice uvádí, že ohledně cestovního vycházel z tarifu Českých drah, nicméně již nevysvětlil a nedoložil, z jakých vzdáleností a cen jízdného vycházel, jak je zprůměroval, jak konkrétně prováděl výpočty, jak při výpočtu zohlednil různá místa výkonu práce u různých uživatelů pracovní síly apod. (srov. body 61, 75 až 77 a 95 napadeného rozhodnutí). Ohledně stravného žalobce odkazuje na vyhlášku MPSV, nicméně v jaké výši mělo zaměstnancům stravné skutečně náležet, není zřejmé z důvodu absence evidence doby trvání pracovních cest a podkladu o stanovení výše stravného; v doložených přehledech mezd je uvedena souhrnná částka deklarovaných cestovních náhrad, tedy není zřejmé, jaká výše odpovídá cestovnímu a jaká stravnému. Není relevantním argumentem, že lze vycházet z počtu odpracovaných hodin, když i v nich správce daně zjistil nesrovnalosti.
- Ad D. Žalovaný upozornil, 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 odkázal na bod 97 napadeného rozhodnutí a uvedl, že ohledně trvalého pobytu a bydliště zaměstnanců správce daně vycházel z údajů o bydlišti z pracovních smluv, které žalobce předložil. Žalobce sice tvrdí, že je běžné, že zaměstnavatel v pracovních dokumentech identifikuje zaměstnance trvalým pobytem (a ne adresou skutečného bydliště), nicméně jde o účelové tvrzení, když na předložených pracovních smlouvách, stejně jako v dílčích dohodách žalobce s uživateli TATRA TRUCKS a.s. a TATRA METALURGIE a.s. o dočasném přidělení zaměstnanců, jsou výslovně uvedena „bydliště“ zaměstnanců. Podle § 153 ZP je zaměstnavatel povinen při stanovení místa nástupu i ukončení pracovní cesty zohlednit místo skutečného bydliště zaměstnance; žalobce tak nemůže klást správcovi daně k tíži, že vycházel z místa bydliště uvedeného v pracovních smlouvách. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. K nesouhlasu žalobce s tím, že by nedoložil, že zaměstnanci

pracovní cesty vykonali, žalovaný odkázal na body 98 a 99 napadeného rozhodnutí a uvedl, že ačkoliv byla přítomnost některých zaměstnanců žalobce potvrzena uživateli na jejich pracovišti, žalobce již neunesl důkazní břemeno stran vyplacených částek deklarovaných jako cestovní náhrady. S odkazem na § 6 odst. 7 písm. a) ZDP žalovaný uvedl, že žalobce ani na několik výzev přesvědčivě a průkazně nedoložil, jak ve skutečnosti pracovní cesty probíhaly, jak byly vyúčtovány a evidovány, kdy a kde byl počátek a konec pracovní cesty, jestli a jak bylo kráceno stravné dle ZP, jakým prostředkem byla realizována ta která pracovní cesta, zda šlo o jednodenní nebo vícedenní pracovní cestu se zaměstnavatelem zajištěným ubytováním a dopravou apod.; žalobcem nebyla předložena ani např. směrnice pro poskytování cestovních náhrad, ani jednoznačný výpočet paušálních cestovních náhrad. Z účetnictví žalobce plyne, že zajišťoval některým zaměstnancům ubytování a dopravu (hlavní kniha účet 518006 a 518011), z doložených neprůkazných sestav žalobce ale nebylo možno zjistit, zda a jak tyto skutečnosti ovlivňovaly stanovení nároku na paušální cestovní náhrady a u jakých zaměstnanců konkrétně; předložení docházky je v tomto ohledu nedostatečné, navíc z bodu 64 napadeného rozhodnutí plyne, že správce daně zjistil nesrovnalosti i v počtu odpracovaných hodin evidovaných žalobcem v přehledech mezd a evidovaných uživateli. K další námitce žalovaný odkázal na bod 85 napadeného rozhodnutí a uvedl, že z § 153 ZP plyne, že místo nástupu i ukončení pracovní cesty musí být konkrétní a jednoznačně určené, aby bylo možné určit, od kdy do kdy pracovní cesta trvá, a stanovit správnou výši cestovních náhrad. Žalovaný dodal, že nešlo jedinou pochybnost, na jejímž základě došlo k vyloučení cestovních náhrad, žalovaný ve vztahu k evidencím žalobce vyslovil i řadu dalších pochybností (body 48 až 94 napadeného rozhodnutí); to samé pak platí i o námitce žalobce, že ne u všech zaměstnanců byl zjištěn nesoulad v počtu odpracovaných hodin, což je námitka, s níž se žalovaný vypořádal v bodě 101 napadeného rozhodnutí, a k níž dodal, že v doložených přehledech mezd je uvedena souhrnná částka deklarovaných cestovních náhrad bez rozlišení cestovního a stravného. Uvedené lze konstatovat k námitce žalobce, že nesouhlasí, aby mu byly vyloučeny cestovní náhrady jen proto, že u části zaměstnanců chybně účtoval o dopravě a ubytování (viz např. bod 91 napadeného rozhodnutí). K námitkám žalobce stran bodu 77 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že tam demonstroval, že žalobce při výpočtu paušální částky cestovních náhrad nezohlednil různá místa výkonu práce u různých uživatelů pracovní síly, kdy vzdálenost 40 km a 100 km mezi různými místy výkonu práce nezakládá obdobné podmínky pro stanovení paušální částky, a dále poukázal, že není podstatné, zda měl žalobce vyplácet nižší nebo vyšší cestovní náhrady, ale to, jak k výpočtu cestovních náhrad dospěl. K námitce žalobce, že správce daně pochybil, když žalobce nevyrozuměl o záměru provést místní šetření, žalovaný odkázal na body 107 až 109 napadeného rozhodnutí a k argumentaci žalobce uvedl, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91 nelze vztahovat na projednávanou věc, a to s ohledem na výrazně odlišný skutkový stav, kdy účelem místního šetření bylo jen převzetí listin a poskytnutí údajů o mzdách kmenových zaměstnanců, přičemž důkazním prostředkem se staly jen převzaté listiny, nikoliv místní šetření samo o

sobě, a navíc žalobce byl se všemi takto získanými důkazními prostředky seznámen ještě v průběhu daňové kontroly a nijak je nezpochybnil.

Ad E. Žalovaný se neztotožnil s obecnou námitkou nepřezkoumatelnosti platebního výměru a napadeného rozhodnutí. Ke konkrétním námitkám, že správce daně vztáhl své pochybnosti pouze k příkladmo vybraným zaměstnancům, a že údajně zaměnil pojmy trvalý pobyt a bydliště, viz argumentace výše.

- 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

- Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
- Lze konstatovat, že podstatou projednávané věci je posouzení rozložení důkazního břemene mezi žalobce a správce daně (žalovaného), resp. unesení žalobcova důkazního břemene v důsledku toho, že správce daně měl zpochybnit žalobcem předložené podklady týkající se zařazení jím poskytovaných náhrad pod § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. S touto problematikou pak úzce souvisí další stěžejní žalobní námitky, a sice žalobcem tvrzená nezákonná paušalizace nesrovnalostí, zjištěných správcem daně u několika konkrétních zaměstnanců, a jejich vztahování na všechny zaměstnance, a dále neoprávněnost výtek žalovaného ke způsobu, jakým žalobce určil výši paušálních cestovních náhrad.
- Ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 17. 10. 2018 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 a 2017 a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2016 a 2017, která byla ukončena dne 24. 6. 2021 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž byla přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou č. j. 2765571/21/3202-60561-803095, na jejímž základě došlo k vydání shora specifikovaného dodatečného platebního výměru. V rámci daňové kontroly sice byly žalobcem správci daně předloženy určité dokumenty (vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2016 včetně příloh; přehled mezd za rok 2016; hlavní kniha za rok 2016; pracovní smlouvy; dohody o provedení práce; dohody o pracovní činnosti), správce daně je však považoval za nedostatečné, když žalobce nepředložil mzdové listy ani podklady k deklarováným cestovním náhradám, např. směrnici o poskytování cestovních náhrad, vyúčtování pracovních cest či jiné podklady, které by prokazovaly faktické uskutečnění pracovních cest. Správce daně tak provedl dne 12. 2. 2019 místní šetření u uživatelů agenturních zaměstnanců žalobce, a to u společností TATRA TRUCKS a.s. a TATRA METALURGIE a.s., které v rámci protokolovaného jednání poskytly správci daně informace a podklady (seznam zaměstnanců za rok 2016, rámcové dohody včetně dodatků, příp. i prohlášení o srovnatelných mzdových a pracovních podmínkách, vzorové dílčí dohody o dočasném přidělení zaměstnanců). Správce daně rovněž uvedené společnosti

Shodu s prvopisem potvrzuje

později (12. 12. 2019) vyzval k poskytnutí informací, přičemž jimi předložené podklady (rámcové smlouvy včetně dodatků, vzory dílčí dohody o dočasném přidělení zaměstnance a prohlášení o srovnatelných mzdových a pracovních podmínkách, faktury a podklady k fakturaci (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 59, 60, 64 a 65 napadeného rozhodnutí). Dne 21. 2. 2019 provedl správce daně místní šetření na adrese sídla žalobce za účelem kontaktování jeho jednatele s požadavkem na předání chybějících podkladů k daňové kontrole. Jelikož jednatel žalobce se na místě nenacházel, recepční přislíbila, že jej o návštěvě správce daně zpraví, správce daně se však nikdo (ani jednatel, ani pan Ježík, který kontakt se správcem daně zajišťoval) nekontaktoval. Správce daně žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 8. 2019, č. j. 3214014/19/3202-60561-803095, v níž požadoval, aby žalobce předložil důkazní prostředky prokazující, že v případě částek, které vyplácel některým svým zaměstnancům jako nezdanitelné náhrady (na přehledech mezd uváděné jako „Nezd. náhr.“), 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 nebyla prokázána ani jejich deklarovaná výše, ani faktické uskutečnění pracovních cest. V této výzvě správce daně uvedl konkrétní skutečnosti, na jejichž základě mu vznikly pochybnosti o oprávněnosti takového zaúčtování dotčených částek. V reakci na tuto první výzvu žalobce předložil jako další důkazní prostředek sestavu označenou jako „kalkulace cestovních paušálních náhrad“, které dle žalobce zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období roku 2017; ke zdaňovacímu období 2016 nepředložil nic. Pro přetrvávající absenci důkazních prostředků zaslal správce daně žalobci druhou výzvu k prokázání skutečností ze dne 9. 3. 2021, č. j. 766396/21/3202-60561-803095, v níž zopakoval pochybnosti a požadavek k prokázání, jak je uvedl ve výzvě z 20. 8. 2019, s tím, že ani místním šetřením u uživatelů zaměstnanců žalobce a ani výzvami k poskytnutí informací nebyly získány potřebné důkazní prostředky. V reakci na tuto výzvu se žalobce vyjádřil, nic dalšího nepředložil. Správce daně sepsal kontrolní zjištění ze dne 24. 5. 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. nálezy 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)

10. Podle § 182 odst. 1 ZP při sjednání paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady, popřípadě při jejím stanovení vnitřním předpisem nebo individuálním písemným určením se vychází z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance. Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci. Podle odst. 2 téhož ustanovení je zaměstnavatel povinen na žádost zaměstnance předložit mu k nahlédnutí doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena.
11. Ustanovení § 182 ZP umožňuje zaměstnavateli poskytovat zaměstnanci jednu, pouze některé anebo všechny cestovní náhrady (§ 151 a násl. ZP) formou paušální částky; paušalizovány mohou být jak cestovní náhrady jednotlivého zaměstnance, tak i skupiny zaměstnanců. V úvahu připadá paušalizace zejména u zaměstnanců, kteří většinou pravidelně cestují do stejných míst nebo v určitém okruhu různých míst, s určitou pravidelností a za obdobných podmínek a cestovních výdajů. Paušalizaci cestovních náhrad lze provádět na základě dohody, vnitřního předpisu anebo individuálního právního jednání adresovaného konkrétnímu zaměstnanci, přičemž v každém případě musí být jednoznačné, jakého okruhu zaměstnanců se paušalizace týká, jaké druhy cestovních náhrad jsou do paušální částky zahrnuty, a zda jde o paušál denní nebo měsíční.
12. Při paušalizaci cestovních náhrad je zaměstnavatel povinen dodržet stanovenou formu (měsíční či denní částka cestovní náhrady); stanovit nebo sjednat den splatnosti paušální částky cestovních náhrad; vycházet z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci (typicky četnost pracovních cest, délka trvání pracovních cest, cílová místa pracovních cest, způsob dopravy a ubytování), které nesmí mít velké výkyvy, z výše cestovních náhrad stanovených právními předpisy, a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance; a určit způsob krácení paušální částky (zejména měsíční) za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci, když pro cestovní náhrady platí, že se poskytují v souvislosti s konáním pracovních cest (či jiných skutečností uvedených v § 152 ZP). O uvedených skutečnostech, resp. o tom, jak byla paušální částka vypočtena, je pak zaměstnavatel povinen vést a uchovávat doklady. Tyto doklady musí mít dostatečnou vypovídací hodnotu, musí z nich být patrné, z jakých pravidelných a průměrných poskytovaných cestovních náhrad zaměstnavatel paušální částku stanovil a z jakých podmínek určitých skupin zaměstnanců vycházel, a musí být k dispozici pro kontrolu nejen zaměstnanci, ale i příslušným kontrolním orgánům. I když je účelem možnosti zaměstnavatele poskytovat cestovní náhrady paušální částkou zjednodušení způsobu jejich poskytování a ulehčení administrativní zátěži při jejich vyúčtování, je z popsanych povinností zaměstnavatele zřejmé, že se zaměstnavatel nevyhne sledování průběhu uskutečněných pracovních cest. Zaměstnavatel by měl vždy předem analyzovat druhy a výše cestovních náhrad, které zaměstnanci při pracovních cestách vznikají, případně jejichž vznik se očekává v budoucnu. 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 a konzistentní (srov. body 75, 76 a 95 napadeného rozhodnutí). K podání ze dne 26. 9. 2019 (doručeno správci daně 2. 10. 2019), v němž žalobce stran paušalizace žádné bližší informace netvrdil, žalobce přiložil sestavu označenou jako „kalkulace cestovních paušálních náhrad“. K této sestavě krajský soud ve shodě s daňovými orgány uvádí, že jednak se jedná o poklad k jinému zdaňovacímu období, a jednak nejde o žádnou kalkulaci, z jejíhož mechanismu by případně bylo možné vycházet i ve vztahu k tvrzené paušalizaci cestovních náhrad ve zdaňovacím období roku 2016, nýbrž o databázi zaměstnanců, kterým byly v roce 2017 vyplaceny nezdaněné příjmy deklarované jako cestovní náhrady (srov. bod 52 napadeného rozhodnutí); předloženou sestavu tak v tomto smyslu nelze než hodnotit jako zcela nerelevantní. V podání ze dne 7. 4. 2021 (doručeno správci daně 8. 4. 2021) žalobce uvedl, že výše paušálních náhrad vycházela z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad, které nijak nespecifikoval; dále že způsob stanovení částky cestovního a její výše je součástí smlouvy uzavřené s odběrateli, přičemž nastavení cestovního odpovídá tarifu jízdenky Českých drah stanovené pro dojíždění z Ostravy do Kopřivnice platné pro příslušný rok; a že stravné, které zaměstnancům příslušelo za odpracovanou směnu, odpovídá základnímu stravnému stanovenému dle vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí platné pro příslušný kalendářní rok. Žalobce tedy ani v tomto podání netvrdil, jak konkrétně byla paušální částka cestovních náhrad stanovena, resp. vypočtena, a navíc správce daně a žalovaný zjistili, že tvrzení žalobce jsou rozporná se zjištěnými skutečnostmi – viz bod 75 napadeného rozhodnutí.
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 (obecné odkazy na „tarif jízdenky Českých drah stanovené pro dojíždění z Ostravy do Kopřivnice platné pro příslušný rok“ ani vyhlášku Ministerstva práce a sociálních věcí 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

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 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 obecných tvrzení žalobce není vůbec jasné, jaký dopravní prostředek měli zaměstnanci při pracovní cestě využít (žalobce sice odkazoval na „tarif jízdenky Českých drah“, z čehož by případně bylo možné alespoň usuzovat, že zaměstnanci měli mít určen jako dopravní prostředek vlak, když žalobce žádná tvrzení stran určeného dopravního prostředku nepředstřel, nicméně takový úsudek vyučuje zjištění daňových orgánů o tom, že do Ratiboře vlak nejedí – viz bod 77 napadeného rozhodnutí). A dále, tvrdil-li žalobce, že zaměstnanci konali pracovní cesty z Ostravy do čtyř různých míst (Kopřivnice, Vsetín, Ratiboř a Nový Jičín), 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; vzdálenosti zjištěny na www.mapy.cz) cca 40 km (Ostrava – Kopřivnice), cca 50 km (Ostrava – Nový Jičín) a cca 100 km (Ostrava – Vsetín, resp. Ostrava – Ratiboř); srov. i 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 vznikat ve stejné výši, tj. není splněn předpoklad stejných či obdobných podmínek.
17. Jak je již naznačeno výše, ačkoliv ZP zaměstnavateli výslovně neukládá povinnost dohodnutou či stanovenou výši paušální náhrady cestovních výdajů přezkoumávat a měnit, nelze opomínat, že poskytováním paušálních náhrad cestovních výdajů zaměstnavatel plní své povinnosti plynoucí z § 151 a násl. ZP. Proto změnil-li se podmínky, na jejichž základě byla výše paušální cestovní náhrady vypočtena, musí zaměstnavatel posoudit, jak ta která změna ovlivní dosud poskytovanou výši paušální náhrady, a její výši pak adekvátně upravit.

Změna podmínek přitom může spočívat například ve změně míst, do nichž zaměstnanci pracovní cesty uskutečňují, změně četnosti pracovních cest, změně ubytování či dopravy anebo ve změně právních předpisů. V této souvislosti je namístě zmínit předpisy upravující výši jednotlivých cestovních náhrad, a to typicky stravné, sazbu základní náhrady za používání silničních motorových vozidel či průměrnou cenu pohonných hmot, jejichž výše se mění alespoň jednou za rok (srov. § 189 ZP). Z toho je nutné dovodit, že zaměstnavatel je povinen, má-li dostát svým povinnostem stanoveným v § 151 a násl. ZP, alespoň jednou ročně – minimálně v návaznosti na změnu právních předpisů – překontrolovat 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 ob stojí závěr žalovaného, že nebylo možné jednoznačně určit, jak byla konkrétně paušální částka cestovních náhrad stanovena. Krajský soud se neztotožňuje s námitkou žalobce, že žalovaný měl k dispozici dostatek podkladů pro určení způsobu, jakým žalobce stanovil paušální cestovní náhrady (viz i dále), a primárně upozorňuje, že bylo na žalobci, nikoliv na žalovaném, aby sám tvrdil a doložil 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, C a D)

19. Dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4 ZDP, dále nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance odměňovaného platem, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle § 6 odst. 1 ZDP.
20. Dle § 86 odst. 3 písm. c) DŘ daňový subjekt v rámci daňové kontroly plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
21. Podle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

22. Dle § 92 odst. 4 DŘ pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.
23. Podle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
24. Z citovaných ustanovení DŘ plyne základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Zjednodušeně lze toto jednoznačné a striktní pravidlo vyjádřit tak, že daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k jím tvrzené daňové povinnosti, a správce daně může tvrzení daňového subjektu, podpořené důkazy, zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost. Neznamena 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
- Shodu s prvopisem potvrzuje

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 (viz zejm. bod 50 dále i body 62 a 63 napadeného rozhodnutí a odůvodnění výzev k prokázání skutečností), přičemž krajský soud na tomto místě podotýká, že kupříkladu mzdové listy, kterými (mimo jiné) žalobce na několika místech žaloby argumentuje stran unesení důkazního břemene, žalobce během celého řízení, ač k tomu byl výslovně vyzván, nepředložil. Správce daně tak provedl místní šetření u uživatelů agenturních zaměstnanců žalobce, a to u společností TATRA TRUCKS a.s. a TATRA METALURGIE a.s., které mu v rámci protokolovaného jednání při místním šetření a následně i v reakci na výzvu k poskytnutí informací každá zvlášť poskytly požadované podklady a informace, jež prohloubily pochybnosti správce daně o uskutečnění pracovních cest a o deklarovaném nároku na cestovní náhrady (viz body 59, 60, 64 a 65 napadeného rozhodnutí). Správce daně proto postupoval i podle § 92 odst. 4 DŘ cestou výzev k prokázání skutečností. Na výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 8. 2019 žalobce reagoval tak, že doložil „kalkulaci cestovních paušálních náhrad, které dle žalobce zaměstnancům příslušely ve zdaňovacím období pouze roku 2017, přičemž se jednalo o tabulku s následujícími sloupci: jméno a příjmení zaměstnance; začátek cesty (vždy Ostrava); cíl cesty (vždy Kopřivnice); účel cesty (vždy pracovní cesta, dočasné přidělení); zač. cesty (datum – většinou první den v měsíci); kon. cesty (datum – většinou poslední den v měsíci); počet odpracovaných dnů; 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. Doložená sestava je tedy pro projednávanou věc zcela nerelevantní a nadbytečná, když nemá vypovídací hodnotu ani stran tvrzené paušalizace cestovních náhrad (viz odst. 13 tohoto rozsudku), ani stran deklarovaných pracovních cest, které měli zaměstnanci žalobce uskutečnit ve zdaňovacím období roku 2016. K následným podáním učiněným v daňovém řízení, včetně odpovědi na druhou výzvu k prokázání skutečností ze dne 9. 3. 2021, 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 vyplaceny 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, resp. docházkové listy), 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. 31 tohoto rozsudku), nebo že žalobce vyplácel cestovní náhrady i u cest Ostrava – Kopřivnice, přičemž není zřejmé, proč by vůbec takové cesty měli zaměstnanci, u nichž bylo zjištěno, že mají bydliště i sjednané místo výkonu práce právě v Kopřivnici, absolvovat (viz body 65 a 78 napadeného rozhodnutí). Předložil-li žalobce pracovní smlouvy některých zaměstnanců, pak jimi bylo prokázáno tvrzení o sjednaném místě výkonu práce některých zaměstnanců v Ostravě (viz bod 49 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 výzvách k prokázání skutečností uvedl konkrétní zaměstnance a popsal konkrétní nedostatky a nesrovnalosti, které u jim 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 zdaňovacím obdobím v tabulkách, jakožto příloh k výzvám k prokázání skutečností, z pohledu nároků na pochybnosti jako nedostatečné. To zvláště pak za situace, kdy pochybnosti o částkách vyplacených náhodně vybraným a ve výzvách k prokázání skutečností 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 dostal. Námitky stran nedostatečnosti pochybností v souvislosti s uvedením zpochybněných částek

Shodu s prvopisem potvrzuje

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 dvakrát vyzván k prokázání skutečností ve vztahu k částkám vyplaceným všem (i v přílohách výzev k prokázání skutečností) uvedeným zaměstnancům, dostatek prostoru pro to, aby prokázal a doložil oprávněnost vyplacených nezdaněných částek, a že tak neučinil, může jít jen k jeho tíži. Krajský soud pak na tomto místě doplňuje, že ačkoliv výše uvedl, že žalobce na pochybnosti správce daně relevantně nereagoval, 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 popsanych 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. 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 84 a 86 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, 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 97 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. Namítá-li žalobce, že je v praxi běžné, že v pracovněprávních dokumentech se uvádí adresa trvalého pobytu zaměstnance, byť příslušná kolonka je označena jako „bydliště“, pak jde jen o žalobcovu domněnku. Krajský soud se neztotožňuje se žalobcem ani v tom, že by mělo být obecně presumováno, že adresa zaměstnance uvedená v pracovněprávních dokumentech je vždy adresou trvalého pobytu, zvláště pak, není-li příslušná kolonka jako „trvalý pobyt“ označena, a ostatně ani v tom, že by se mělo automaticky předpokládat, že adresa trvalého pobytu není shodná s místem skutečného pobytu. Nakolik lze totiž trvalý pobyt považovat za evidenční údaj, stále platí, že si jej lidé volí zpravidla v místě, kde mají nějakou vazbu – rodinu, byt či zaměstnání (srov. § 10 odst. 1 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů (zákon o evidenci obyvatel), ve znění pozdějších předpisů). Koneckonců ať už byla příslušná kolonka označena jakkoliv, dílčím pochybnostem daňových orgánů o nelogičnosti a nehospodárnosti 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.

32. K dílčím námitkám žalobce směřujícím do bodů 64 až 66 a 101 napadeného rozhodnutí krajský soud uvádí následující. Jednak žalobce nepřipustně bagatelizuje zjištění správce daně o nesouladu údajů uvedených v přehledech mezd s údaji uvedenými v podkladech pro fakturaci předložených uživatelů zaměstnanců žalobce, když byly zjištěny i značné nesoulady v počtu odpracovaných hodin (srov. str. 17 až 18 zprávy o daňové kontrole). Dále obranu žalobce, který rozporoval, že by se tyto nesrovnalosti v evidencích měly týkat všech jeho zaměstnanců, a to naprosto obecným tvrzením, že ne u všech zaměstnanců v každém měsíci existují tyto nesrovnalosti, je třeba hodnotit jako zcela nepřipadnou. Žalobce totiž měl 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 by u některých zaměstnanců, které ostatně žalobce ani příkladmo konkrétně nejmenoval, tyto nesrovnalosti nastaly, na meritum věci zásadně nic nemění. Krajský soud se ztotožňuje s odůvodněním obsaženým v bodě 101 napadeného rozhodnutí a odkazuje na něj, přičemž poukazuje na to, že šlo o dílčí nesrovnalosti, které založily žalovanému a správci daně pochybnosti o pracovních cestách, jak je deklaroval žalobce, nikoliv o nesrovnalosti, na nichž by bylo výlučně napadené rozhodnutí založeno.
33. Argumentace žalobce směřující do pochybností žalovaného založených na zjištění, že žalobce účtoval o dopravě a ubytování zaměstnanců, je principiálně obdobná jako jeho argumentace výše. Žalobce totiž opět pouze obecně namítá, že jde o nepřipustnou paušalizaci, kdy dle něj byla-li by doprava ubytování skutečně poskytovány, týkaly by se jen

zlomku zaměstnanců. Žalobce však v daňovém řízení netvrdil a nedoložil konkrétní data, tedy především kdy a kterým zaměstnancům byla zajištěna doprava a ubytování a jaký to mělo vliv na výši deklarované poskytnuté paušální cestovní náhrady. Bez konkrétních tvrzení a podkladů mohly daňové orgány jen těžko zjistit, zda a jaký tyto skutečnosti měly vliv na stanovení nároku na paušální cestovní náhrady, resp. i konkrétně u jakých zaměstnanců a v jakém období. I tato žalobní argumentace tak zůstává v rovině nedůvodné polemiky se zjištěními a závěry daňových orgánů (k zajišťované dopravě viz body 48, 90 a 98 napadeného rozhodnutí; k zajišťovanému ubytování viz body 48, 91 a 98 napadeného rozhodnutí).

34. K námitce, že vadou nezákonnosti je napadené rozhodnutí zatíženo proto, že správce daně nevyrozuměl žalobce o záměru provést místní šetření u uživatelů jeho zaměstnanců, je nutno uvést následující. Primárně žalobce uvedl toliko to, že o místních šetřeních měl být vyrozuměn, „aby se jich mohl účastnit“, tedy konkrétně netvrdil, jakým způsobem namítaný postup správce daně zasáhl do jeho veřejných subjektivních práv, že by například jeho přítomnost na místních šetřeních měla mít jakýkoliv vliv na získané podklady a informace, resp. v důsledku na samotné rozhodnutí ve věci. Již proto má krajský soud tuto námitku za nedůvodnou, přičemž ji současně hodnotí i jako účelovou, když žalobce na podklady a informace získané při místních šetřeních v žalobě sám odkazuje a jimi argumentuje ve svůj prospěch (byť, jak se podává z předchozích částí tohoto rozsudku, nedůvodně) – viz např. odst. 17 písm. a) a odst. 19, 24, 50, 72 či 75 doplnění žaloby ze dne 1. 8. 2022. Nelze rovněž opomenout další okolnosti projednávané věci, které jsou podstatně odlišné od okolností, z nichž vycházela žalobcem uváděná judikatura. Správce daně provedl místní šetření proto, že žalobce nepředložil dostatečné důkazní prostředky stran svých tvrzení o deklarovaných cestovních náhradách, byť k tomu byl i vyzván. Účelem místního šetření bylo převzetí listin a poskytnutí údajů o mzdách kmenových zaměstnanců, přičemž důkazním prostředkem se staly pouze převzaté listiny, o čemž byl žalobce správcem daně v průběhu daňového řízení několikrát informován, stejně jako o zjištění z nich učiněných, a v průběhu řízení je ani způsob jejich získání nezpochybňoval (obecnou námitku stran nemožnosti jeho přítomnosti při místním šetření žalobce v průběhu řízení vznesl, nicméně ji odůvodňoval tak, že správce daně prováděl v rámci místního šetření „skrytý výslech svědků“, což žalovaný vypořádal v bodech 104 až 106 napadeného rozhodnutí a v žalobě to již žalobce nenamítal). Žalobce tedy namítaným způsobem nebyl nijak krácen na možnosti své obrany. Za takové situace má krajský soud za to, že skutečnost, že žalobce nebyl dopředu vyrozuměn o místních šetřeních, nepředstavuje vadu, která by měla vliv na napadené rozhodnutí.
35. 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.

36. Závěrem krajský soud připomíná, že správce daně a žalovaný vyjádřili nejen v tomto rozsudku výslovně řešení, ale i další důvodné pochybnosti (srov. body 68 až 94 napadeného rozhodnutí).
37. Vzhledem ke všemu výše uvedenému hodnotí krajský soud všechny námitky obsažené v bodech ad. A, C a D jako nedůvodné.

IV.c K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (k žalobní námitce ad. E)

38. 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 výměřů 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 popsání zjištění z předložených podkladů, jejich hodnocení, právní posouzení a závěry z toho vyvozené.

V. Závěr a náklady řízení

39. 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.
40. 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