



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Krupičkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Lukáše Pišvejce v právní věci žalobce: **Manuvia Bonjob s.r.o.**, se sídlem Dlouhá 194/3, Ostrava, zastoupen JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem se sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 6. 2025, č. j. 25 Af 40/2021-116,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Žalobkyně je agenturou práce, která dočasně přiděluje své zaměstnance k výkonu práce u třetích subjektů (uživatelů). Žalobkyně zaměstnancům vyplácela vedle mzdy také položky, které deklarovala jako cestovní náhrady v paušalizované výši podle § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce. Dne 18. 10. 2017 u ní Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období let 2014 až 2016. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně dodatečně stanovil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za kontrolovaná

zdaňovací období v celkové výši cca 4 mil. Kč. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že skutečně šlo o cestovní náhrady podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které nejsou předmětem daně. Rozhodnutím ze dne 24. 9. 2021 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. V něm předeslal, že se skutkově podobnou věcí zabýval v rozsudku ze dne 6. 12. 2023, č. j. 25 Af 44/2021-109, a nemá důvod se od tam vyslovených závěrů odchýlit i proto, že kasační stížnost proti uvedenému rozsudku zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 3. 2025, č. j. 8 Afs 50/2024-63. Podle krajského soudu žalobkyně nedostála povinností stanoveným pro využití možnosti poskytovat zaměstnancům cestovní náhrady formou paušální částky. Nedoložila totiž, jak vypočetla výši paušální částky. V řízení předkládala rozporná tvrzení o metodě výpočtu a její interní směrnice jen určovala „paušál cestovního“ bez jakékoliv kalkulace, rozlišení druhu dopravního prostředku a zohlednění různé vzdálenosti pracovních cest. Žalobkyně neprokázala ani to, že by v souladu s interní směrnicí pravidelně kontrolovala výši paušálu. Důkazní břemeno ohledně kalkulace výše paušálních částek a fakticity pracovních cest přitom nesla ona. Již předložené podklady však obsahovaly již od počátku nesrovnalosti, které u správce daně založily důvodné pochybnosti o uskutečnění pracovních cest. Doložené kalkulace jsou obecné a ze souhrnných částek není zjevné, z čeho se skládaly. Deklarují pouze částky, které měl být zaměstnancům vyplaceny, nikoliv uskutečnění pracovních cest. Lze z nich pouze seznat, že zaměstnanci vykonávali práci u uživatelů, nikoliv vznik nároku na cestovní náhrady, zvláště pak bylo-li zjištěno, že namátkou vybraní zaměstnanci měli bydliště v místě faktického výkonu práce. Krajský soud dále konstatoval, že žalobce nedoložil podklady, které by správci daně umožnily uvažovat o toliko poměrném snížení cestovních náhrad. Nepřisvědčil přitom žalobkyni, že by došlo k zobecnění nesrovnalostí zjištěných u vybraných zaměstnanců na všechny zaměstnance a veškeré paušální náhrady. Neshledal ani, že by daňové orgány kladly na žalobkyni excesivní důkazní požadavky či prokázání negativních skutečností. Zjistil-li správce daně, že některým zaměstnancům byla zajištěna doprava a ubytování a že žalobkyně účtovala o nákladech na jejich svoz, logicky požadoval prokázat, o které zaměstnance se jednalo. K námitce, že daňové orgány zaměnily pojmy „trvalý pobyt“ a „bydliště“, a že skutečné bydliště zaměstnanců nezjišťovaly, krajský soud uvedl, že vycházely z podkladů žalobkyně. Ta navíc danou námitku v daňovém řízení ani neuplatnila. Závěrem krajský soud odmítl námitku legitimního očekávání, neboť předchozí daňová kontrola za zdaňovací období roku 2014 se týkala jiné daně a jiného rozsahu.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Namítá, že krajský soud požadoval zpětně prokázat uskutečnění jednotlivých pracovních cest a jejich konkrétních nákladů. Tím smísil pravidla pro režim skutečně vyúčtovaných náhrad s pravidly pro paušální režim a stanovil důkazní standard, který právní úprava nevyžaduje. Krajský soud měl přezkoumat, jak stěžovatelka daný paušál

pokračování

konstruovala, jak vyřešila krácení či korekci paušálu a zda správce daně vznesl důvodné pochybnosti směrem ke konstrukci paušálního modelu, nikoliv proti jednotlivým dílčím cestám zaměstnanců, neboť ty nemohou být předmětem dokazování v paušálním režimu. Pouze při identifikaci vady v paušálním modelu bylo namístě požadovat dovysvětlení. Plošný požadavek na rekonstrukci pracovních cest je však excesivní. Správce daně vůbec neunesl své důkazní břemeno, neboť své pochybnosti vystavěl na dílčích výhradách u několika vybraných zaměstnanců a z těchto poznatků nepřipustně dovedl neunesení důkazního břemene stěžovatelky ve vztahu ke všem paušálním náhradám a zaměstnancům. Absentuje tak vazba mezi vznesenými pochybnostmi a modelem paušálu. Nebyly zpochybněny jeho konkrétní parametry. Pro paušální režim je přitom zásadní jeho *ex ante* konstrukce vycházející z průměrných a očekávaných podmínek. Správce daně však založil své pochybnosti na rovině jednotlivých případů. Krajský soud se řádně nezabýval tím, zda byly pochybnosti kvalifikované pro přenos důkazního břemene. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že pochybnosti byly založeny už samotným nepředložením podkladů k prokázání fakticity pracovních cest. Pochybnost správce daně nemůže být legitimně odvozena od toho, že daňový subjekt nepředložil určité podklady. Naopak, v souladu s § 92 daňového řádu měly být nejprve doloženy konkrétní pochybnosti a teprve poté vzniká povinnost daňového subjektu reagovat.

[5] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud převzal mechanicky závěr daňových orgánů, že „bydliště“ zaměstnanců bylo v místě výkonu práce, tudíž se nejednalo o pracovní cesty. Nezkoumal tedy skutečný obsah tohoto pojmu a spokojil se s formálním údajem uvedeným v interní evidenci stěžovatelky. V souladu se zásadou materiální pravdy však mělo být ověřeno, že formální údaj odpovídá fakticitě. Na tom nic nemění, že na to stěžovatelka nepoukazovala v daňovém řízení, neboť jde o klíčovou skutkovou otázku pro posouzení nároku na cestovní náhrady, který měl být zjišťován z úřední povinnosti.

[6] Závěrem stěžovatelka shledává napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a vnitřně rozporným. Krajský soud se totiž omezil na rekapitulaci závěrů správních orgánů bez vlastního posouzení. Nevysvětlil, jakým způsobem aplikoval § 182 zákoníku práce na model uplatněný stěžovatelkou, proč považoval pochybnosti správce daně za dostatečné a nevypořádal se ani s argumentací týkající se pojmu „bydliště“. Obdobně krajský soud nevysvětlil důvod, který jej vedl k závěru o přiměřenosti zpochybnění cestovních náhrad v plném rozsahu, namísto jejich neuznání jen v části, v níž žalovaný unesl důkazní břemeno. Vnitřní rozpornost pak stěžovatelka shledává v tom, že krajský soud na jednu stranu požaduje doložení kalkulace paušálu a na druhou stranu trvá na prokázání každé jednotlivé pracovní cesty. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se s napadeným rozsudkem ztotožňuje. Podle žalovaného jsou námítky o smísení režimů cestovních náhrad a o absenci kvalifikované pochybnosti ve vztahu k parametrům paušálu zcela nové, a proto nepřipustné. Dodává však, že paušalizace nezbavuje stěžovatelku povinnosti prokázat samotný důvod pro vyplacení cestovních náhrad, tedy uskutečnění pracovních cest. Nestačí účtovat o poskytnutí stanoveného paušálu. Právě správnost paušalizace cestovních náhrad a její východiska přitom byly podstatou sporu. Pochybnosti pak nevyplývaly z rozporů zjištěných u několika málo zaměstnanců, na vybraném vzorku správce daně toliko

demonstroval nesrovnalosti předložených podkladů týkajících se stovek zaměstnanců. Tím zpochybnil předložené evidence jako celek. V rámci dokazování bylo nutné zkoumat nejen paušalizaci, ale i samotné uskutečnění pracovních cest, neboť jde o skutečnosti na sebe navazující. K hodnocení jednotlivých otázek žalovaný odkazuje na konkrétní pasáže svého rozhodnutí. K námitce, že krajský soud obrátil logiku § 92 daňového řádu, žalovaný konstatuje, že stěžovatelka vytrhává závěry krajského soudu z kontextu. Námitku nesprávného výkladu pojmu „bydliště“ žalovaný shledává účelovou. Správce daně v tomto směru nevycházel z registru obyvatel, ale naopak ze mzdových listů předložených stěžovatelkou. Podle § 153 zákoníku práce bylo její povinností, aby pro stanovení místa nástupu a ukončení pracovní cesty zjistila skutečné bydliště svých zaměstnanců. Nemůže proto správci daně vytýkat, že vycházel z údajů, které sama poskytla. S ohledem na rozložení důkazního břemene navíc nebyl povinen tyto údaje dále ověřovat. Závěrem žalovaný upozorňuje, že stěžovatelka některé z námitek formuluje jinak než v žalobě, či je v žalobě ani neuplatnila. Navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[8] Stěžovatelka podala k vyjádření žalovaného repliku, v níž nesouhlasí s tím, že by uplatnila nové námitky. Ve zbytku repliky stěžovatelka opakuje svou argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích uplatněných důvodů kasační stížnosti a posoudil též, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námítky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozsudku je totiž možný pouze tehdy, splňuje-li kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[12] Napadený rozsudek výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Krajský soud rozčlenil žalobní argumentaci přehledným způsobem pomocí písmen A až F do jednotlivých okruhů námitek, které pak stejným způsobem vypořádal. Pokud v tomto směru stěžovatelka namítá, že se krajský soud k některým námitkám nevyjádřil, je třeba zdůraznit, že soudy obecně nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Této povinnosti krajský soud dostál. Všechny podstatné žalobní námitky krajský soud v odůvodnění rozsudku řádně posoudil. Související závěry krajského soudu jsou srozumitelné, zdůvodněné a nejsou rozporné či pouhou reprodukcí závěrů daňových orgánů, jak se stěžovatelka domnívá.

pokračování

[13] Pokud jde o údajně opomenuté žalobní námitky, nelze přehlédnout, že stěžovatelka v kasační stížnosti vůči souvisejícím závěrům krajského soudu výslovně brojí, a to včetně odkazů na konkrétní odstavce napadeného rozsudku, v nichž se krajský soud k jednotlivým námitkám vyjadřoval. To by pochopitelně nebylo možné, pokud by tyto námitky krajský soud skutečně opomenul vypořádat. Je tedy zřejmé, že stěžovatelka spíše nesouhlasí se závěry, k nimž krajský soud dospěl, což ovšem není důvod podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost totiž není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[14] Před vypořádáním věcných námitek Nejvyšší správní soud předesílá, že nesdílí názor žalovaného o novosti námitky týkající se smíšení pravidel obou režimů cestovních náhrad. Ačkoli stěžovatelka v žalobě a předtím v řízení před daňovými orgány nepoužila výslovně slovní spojení „smíšení režimů“, její argumentace je od počátku založena na tom, že při poskytnutí paušálních cestovních náhrad dochází ke snížení administrativní zátěže, tedy i rozsahu skutečností, které musí prokázat ve vztahu k jednotlivým pracovním cestám. Vychází totiž z názoru, že řádně splnila povinnosti stanovené pro využití možnosti poskytovat zaměstnancům cestovní náhrady paušální částkou, a proto považuje předestřené důkazní požadavky za excesivní (body VI. a VII. žaloby). Kasační argumentace tak nepředstavuje novou námitku, nýbrž rozvinutí již dříve uplatněných výhrad a polemiku s konkrétními závěry krajského soudu. Tato argumentace je tedy přípustná.

[15] Problematikou poskytování cestovních náhrad v paušální formě dle § 182 zákoníku práce v případě agenturního zaměstnávání se Nejvyšší správní soud již zabýval. K rozhodné zákonné úpravě uvedl v bodech [33] až [36] rozsudku ze dne 21. 10. 2024, č. j. 9 Afs 58/2024-46: *„Nejvyšší správní soud připomíná, že navzdory specifickým agenturního zaměstnávání oproti klasickému pracovněprávnímu vztahu se i u agenturních zaměstnanců použije institut pracovní cesty. [...] Cestovní náhrady lze podle § 182 zákoníku práce paušalizovat. Při stanovení paušální částky cestovních náhrad se vychází z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance. Zaměstnavatel je v takovém případě povinen zaměstnanci na žádost předložit doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena. Z uvedeného je patrné, že i paušalizovaná náhrada cestovních výdajů má zaměstnanci kompenzovat jím vynaložené prostředky, neměla by tedy vést ke zkrácení zaměstnance, ale ani ke snížení jeho daňové povinnosti prostřednictvím poskytnutí části mzdy ve formě cestovních náhrad, které nejsou předmětem daně.“*

[16] Nejvyšší správní soud se také již zabýval tím, jaké skutečnosti je zaměstnavatel povinen prokazovat v souvislosti s poskytováním paušálních cestovních náhrad, a to dokonce na půdorysu obdobné kasační argumentace. Jedná se přitom právě o rozsudek č. j. 8 Afs 50/2024-63, z něhož vycházel krajský soud v nynější věci. Uvedeným rozsudkem byla zamítnuta kasační stížnost jiné agentury práce ze skupiny Manuvia (zastoupené týměž zástupcem). S ohledem na podobnost kasační argumentace neshledal Nejvyšší správní soud důvod k tomu, aby se odchýlil od vyřčených závěrů.

[17] V citovaném rozsudku osmý senát vycházel z toho, že cestovní náhrada zaměstnanci náleží pouze za skutečně vykonané služební cesty, jak vyplývá ze samotné úpravy § 152 písm. a) zákoníku práce: *Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě.* Musí jít tedy o výdaje skutečně „vzniklé“, což předpokládá, že pracovní cesta byla realizována. V bodě [31] konkrétně konstatoval: *„Stěžovatelka má pravdu v tom, že pokud není prokázáno uskutečnění cest, je nadbytečné zabývat se výpočtem výše paušální náhrady za ně. Nicméně logický rozpor tu není, neboť jedno navazuje na druhé. Aby daňová tvrzení stěžovatelky byla prokázána a stěžovatelka správně vyplácela náhrady svým zaměstnancům, tak musela prokázat obě okolnosti. Tedy faktické uskutečnění cest a řádný výpočet paušální výše náhrady. Důkazní břemeno tížilo stěžovatelku ohledně obou okolností.“*

[18] Nelze proto přisvědčit názoru stěžovatelky, že by předmětem dokazování mohla být výlučně konstrukce paušálního modelu, nikoliv též samotná fakticita pracovních cest zaměstnanců. Správce daně proto mohl zcela legitimně vznést také pochybnosti o tom, zda pracovní cesty skutečně proběhly, a tyto byly kvalifikované přenést důkazní břemeno na stěžovatelku. Samotná skutečnost, že se daňový subjekt z pozice zaměstnavatele rozhodne pro účely poskytování cestovních náhrad svým zaměstnancům využít paušální model, jej totiž nezabavuje při následné (daňové) kontrole v případě důvodných pochybností správce daně povinnosti prokázat, že se pracovní cesty fakticky uskutečnily, a to i tehdy, byl-li samotný paušální model řádně nastaven. Jinými slovy, přistoupení na paušální model bez dalšího neznamena, že cestovní náhrady vyplacené na jeho základě lze automaticky podřadit pod § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[19] Pokud jde o samotný paušální model, zákoník práce na zaměstnavatele klade požadavek, aby při jeho aplikaci vedl takovou evidenci, která mu umožní dostát souvisejícím pracovněprávním povinnostem ve smyslu § 182 odst. 2 zákoníku práce. Podle tohoto ustanovení *na žádost zaměstnance je zaměstnavatel povinen předložit mu k nahlédnutí doklady, na jejichž základě byla paušální částka určena.* Zákon tedy výslovně předpokládá existenci konkrétních a přezkoumatelných podkladů, z nichž konstrukce paušálu vychází; paušální částka nemůže být stanovena libovolně či bez doložitelného výpočtového základu. Rovněž komentářová literatura shodně uvádí, že *„kalkulace paušální částky musí být náležitě zdokumentována a příslušné doklady musí zaměstnavatel předložit na žádost zaměstnanci nebo v případě kontrol ze strany státních úřadů (například inspektorát práce, finanční úřad) (srov. Valentová, K., Procházka, J., Janšová, M., Odrobinová, V., Brůha, D. a kol. Zákoník práce. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, 1210 s.).* Rozsah a podoba této evidence se mohou lišit podle konkrétního nastavení paušálu, tedy s ohledem na jeho typ (denní, měsíční) a způsob stanovení (využití historických údajů či aktuálních cenových informací apod.). Z podkladů by však vždy mělo být seznatelné přinejmenším to, jaké konkrétní druhy náhrad jsou do paušální částky zahrnuty, z jakého referenčního období a z jakého vzorku zaměstnanců vychází, kolik pracovních cest zohledňují jako průměr, jakých destinací se týkají a jaká je jejich obvyklá nákladovost, a to při zohlednění druhu použité dopravy. Současně by mělo být zřejmé, jakým způsobem je řešeno případné krácení paušálu v situacích, kdy zaměstnanec nepracuje po celé rozhodné období. Bez takto strukturovaných podkladů totiž nelze ověřit, zda paušální částka skutečně představuje zjednodušené vyjádření předpokládaných (průměrných) nároků zaměstnanců na cestovní náhrady.

pokračování

[20] Tyto „konstrukční“ podklady, jimiž byl paušální model vytvořen, nicméně nemohou samy o sobě prokázat, zda se následně fakticky uskutečňovaly pracovní cesty, za které zaměstnanci obdrželi paušální náhrady. Podklady sloužící ke stanovení paušálu mají totiž normativní povahu, zatímco prokázání uskutečnění konkrétních cest je otázkou skutkovou; obě roviny je proto nutno důsledně odlišovat. Požadavek vést určitou evidenci uskutečněných pracovních cest i v případě poskytování cestovních náhrad paušálním způsobem přitom plyne již z § 182 odst. 1 zákoníku práce, který – přestože upravuje právě onu normativní rovinu – vyžaduje reflektovat reálnou dobu, kdy zaměstnanec nevykonával práci, tedy nemohl fakticky ani uskutečnit pracovní cestu. Především však citované ustanovení nijak nezasahuje do podmínek vzniku samotného nároku zaměstnance na poskytnutí cestovních náhrad. Tou základní je právě vykonání pracovní cesty (§ 151 a 152 zákoníku práce). Je pravdou, že měsíční paušální částka není na první pohled závislá na přesném počtu pracovních cest v daném měsíci. Její vyplacení však předpokládá, že zaměstnanec v daném období pracovní cesty skutečně vykonával; jinak by absentoval samotný právní důvod nároku ve smyslu § 152 písm. a) zákoníku práce. Ke krácení měsíční paušální částky pak ze zákona dochází v situaci, kdy zaměstnanec po určitou dobu nepracuje. Obdrží proto poměrnou částku odpovídající počtu odpracovaných dnů, což opět vyžaduje vedení určité evidence i pro účely poskytování cestovních náhrad. Odlišná je situace u denního paušálu, který je svou povahou vázán na jednotlivé pracovní cesty; v takovém případě je nezbytné evidovat každou uskutečněnou cestu a jejich celkový počet, aby bylo možné ověřit správnost vyplacené částky. Bez takové evidence nelze ani při existenci formálně správně nastaveného paušálního modelu dospět k závěru, že vyplacené částky odpovídají skutečně realizovaným pracovním cestám. Paušální model tedy spočívá primárně v administrativní úlevě u opakujících se pracovních cest s obdobnou nákladovostí, kdy nemusí docházet ke schvalování jednotlivých cest ani k předkládání každého jednotlivého dokladu ze strany zaměstnance. Neposkytuje však úlevu do té míry, že by bylo možné zcela rezignovat na doložení faktického splnění podmínek pro vznik samotného nároku zaměstnance na cestovní náhradu.

[21] Lze proto uzavřít, že stěžovatelka byla povinna vést evidenci splňující výše předestřené požadavky a v případě důvodných pochybností správce daně následně prokázat obě skutečnosti, tedy jak konstrukci paušálního modelu, tak to, že deklarované výše náhrad byly poskytnuty v přímé souvislosti s výkonem pracovních cest, a tudíž je lze podřadit pod § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. V opačném případě nelze vyplacené částky bez dalšího považovat za náhrady vyňaté z předmětu daně, nýbrž je třeba je kvalifikovat jako zdanitelný příjem podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[22] Nelze pak přisvědčit námitce, že by krajský soud akceptoval přenesení důkazního břemene na stěžovatelku na základě pochybností opřených o fragmentární výhrady vztahující se k několika vybraným zaměstnancům. Krajský soud popsal velmi podrobně v bodech 13 až 18 nedostatky, které daňové orgány vytkly právě samotné konstrukci paušálního modelu stěžovatelky. Především poukázal na zjištění, že stěžovatelka v průběhu daňové kontroly nepředložila podklady, na jejichž základě by daňové orgány mohly ověřit výpočet paušálních částek uvedených v interní směrnici. Jednak postupně uváděla rozdílné mechanismy jejich stanovení a odmítala dokládat historickou zkušenost, ačkoliv v souladu s čl. VI. bodem 6.8 její interní směrnice měl být výpočet paušálních náhrad založen právě na

průměru z náhrad vyplácených zaměstnanci nebo skupině zaměstnanců téže profese za období nejméně tří měsíců. Dále měla poskytovat stejnou paušální částku bez ohledu na rozdílné podmínky jednotlivých typů pracovních cest. Stavěla totiž naroveň cesty z Ostravy do Chlebovic (cca 25 km), Třince (cca 50 km) a Valašského Meziříčí (cca 65 km) a nerozlišovala, zda zaměstnanec pro účely pracovní cesty užije vlastní automobil, vlak či autobus. Krajský soud jí tedy zcela oprávněně vytkl, že paušální model nebyl nastaven a aplikován v souladu s požadavky zákoníku práce, a zcela legitimně vzbudil důvodné pochybnosti správce daně v daňovém řízení.

[23] Veškeré pochybnosti správce daně ve vztahu k výši vyplácených cestovních náhrad přitom nevznikly „*na dílčích, fragmentárních výhradách vztahujících se k několika vybraným zaměstnancům*“. Odvíjely se již od skutečnosti, že údaje o pracovních cestách obsažené v předložených sestavách „*Hromadný cestovní příkaz – stravné*“ a „*Hromadný cestovní příkaz – cestovné*“ byly zcela obecné a obsahovaly pouze souhrnné částky, které byly jednotlivým zaměstnancům každý měsíc vyplaceny celkem. Správce daně navíc na vzorcích konkrétních zaměstnanců doložil, že si sestavy vzájemně odporovaly (záměna destinací), nekorespondovaly s údaji uvedenými ve mzdových listech, náhrady byly vypláceny v částkách, které neodpovídaly výši stanovené v interní směrnici stěžovatelky (s účinností od 1. 1. 2014 činil měsíční paušál cestovného 2 000 Kč a denní paušál 100 Kč, avšak vyplacené částky se pohybovaly i ve výši 5 000 až 12 000 Kč měsíčně), nebo se jejich výše při shodném počtu odpracovaných hodin u různých zaměstnanců významně lišila. V jiných případech byly zaměstnancům vyplaceny náhrady ve vysoké výši i při relativně nízkém počtu odpracovaných hodin. Správce daně poukázal také na to, že ačkoliv měli někteří ze zaměstnanců bydliště v obcích jednotlivých uživatelů či v blízkém okolí, přesto u nich byla nelogicky (a v rozporu s § 153 zákoníku práce odst. 1 *in fine*) deklarována pracovní cesta přes sídlo stěžovatelky v Ostravě. V neposlední řadě konfrontoval tvrzení stěžovatelky se skutečnostmi zjištěnými od uživatelů. Z těch mimo jiné plyne, že stěžovatelka agenturním zaměstnancům poskytovala ubytování i dopravu do zaměstnání (stěžovatelka ostatně účtovala náklady na svoz zaměstnanců) a jeden z uživatelů jim poskytoval závodní stravování.

[24] Není přitom pravdou, že by se krajský soud „kvalitou“ pochybností nezabýval. Právě naopak. Krajský soud je (i pomocí odkazů na konkrétní pasáže rozhodnutí žalovaného) nejprve rozebral v bodech 27 a 28 a poté v bodě 29 napadeného rozsudku zhodnotil, že nesrovnalosti popsané ve výzvách u namátkově vybraných zaměstnanců byly svou povahou typově shodné, a proto je bylo možné důvodně očekávat i u dalších zaměstnanců uvedených v přílohách výzev správce daně. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Nešlo o izolované excesy u jednotlivců, nýbrž o opakující se typově shodné nesrovnalosti, které se promítaly napříč předloženou evidencí. S ohledem na výše zmíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení pak bylo na stěžovatelce, aby identifikované rozpory vysvětlila a důvodné pochybnosti správce daně rozptýlila předložením přezkoumatelné evidence, respektive prokázala, že skutečně došlo k uskutečnění tvrzených pracovních cest. V tomto ohledu nebylo na stěžovatelku kladeno žádné nadměrné důkazní břemeno. Nejde ani o žádný rozpor se základními zásadami daňového řízení. Stěžovatelce stačilo prokázat bydliště zaměstnanců, uvést, jak se k uživatelům přepravovali, kde bydleli, jak se po dobu výkonu práce u uživatelů stravovali atd. Jde o standardní informace, které zaměstnavatel musí o pracovní cestě zaměstnanců mít.

pokračování

[25] Jelikož se to stěžovatelce nepodařilo, konstatoval krajský soud zcela správně, že vzhledem k podobě, obsahu a stavu předložených evidencí nebylo dost dobře možné uvažovat ani o uznání části vyplacených částek jako cestovních náhrad ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů. Takovou část nebylo možné na základě předložených podkladů identifikovat. Není přitom *a priori* nemožné vykonávat agenturní zaměstnávání bez vysílání zaměstnanců na pracovní cesty. Skutečně to závisí vždy na konkrétním smluvním nastavení, zejména kde je sjednáno místo výkonu práce, případně zda a kde je sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, stejně jako na tom, na kterém místě zaměstnanec práci fakticky vykonává. Podstatné je také, kde zaměstnanec bydlí. Cestovní náhrada zaměstnanci náleží pouze za skutečně vykonané pracovní cesty (viz rozsudek č. j. 8 Afs 50/2024-63, bod **Error! Reference source not found.**).

[26] Co se týče dílčí výhrady stěžovatelky vůči vyjádření krajského soudu, že pochybnosti byly založeny už samotným nepředložením podkladů, shoduje se Nejvyšší správní soud s žalovaným, že tato úvaha je vytržena z kontextu. Krajský soud v již zmiňovaném bodě 29 totiž konstatoval: „*Správce daně ve výzvách k prokázání skutečností uvedl konkrétní zaměstnance a popsal konkrétní nesrovnalosti a rozpory, které u jím žalobcem vyplacených částek v předložených podkladech zjistil, a které mu založily pochybnost o důvodnosti vyloučení předmětných částek ze zdanění. Pochybnosti správce daně vůči tvrzením žalobce a jím předloženým podkladům jsou formulovány srozumitelně, mají oporu v provedeném dokazování a lze je považovat za dostatečně závažné. Správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zhodnotil předložené podklady jako neúplné, neprůkazné a rozporného obsahu, a unesl tak své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ. Pochybnosti správce daně byly v projednávané věci důvodně založeny již jen tím, že žalobce nepředložil žádné podklady, které by svědčily o tom, že (a jak) se pracovní cesty fakticky realizovaly. Dle krajského soudu nelze za takové situace považovat uvedení dalších zpochybněných částek se jmény zaměstnanců a zdaňovacími obdobími v tabulkách, jakožto příloh k výzvám k prokázání skutečností, z pohledu nároků na pochybnosti jako nedostatečné. To zvláště pak za situace, kdy pochybnosti o částkách vyplacených náhodně vybraným a ve výzvách k prokázání skutečností (přímo v jejich textu) konkrétně uvedeným zaměstnancům byly založeny typově shodnými nesrovnalostmi, jejichž existenci proto bylo možné důvodně očekávat i u dalších, v přílohách uvedených zaměstnanců, a dále, a to zejména, když žalobce ani na zcela konkrétně uvedené pochybnosti správce daně ohledně konkrétních částek vyplacených konkrétním zaměstnancům relevantně nereagoval, resp. popsané nesrovnalosti nevysvětlil, nic k nim nedoložil (viz předchozí odstavec), a pochybnosti správce daně tak neodstranil.*“ (zvýrazněno soudem) Z citované pasáže je zjevné, že krajský soud neobrátil „*sled povinností naruby*“ ve smyslu odvozování pochybností již z toho, že daňový subjekt nepředložil určité podklady. Krajský soud výslovně uvedl, že pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vznikly na základě stěžovatelčiných tvrzení a informací obsažených v předložených podkladech a shledal je dostatečně závažnými. Věť o nepředložení podkladů tak předcházela úvaha krajského soudu, zda pochybnosti správce daně byly kvalifikované natolik, aby došlo k přenesení důkazního břemene na stěžovatelku.

[27] Závěrem Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že krajský soud spolu s daňovými orgány pochybily i při výkladu pojmu „bydliště“ zaměstnanců, respektive že zaměnily pojmy trvalý pobyt a bydliště, které se nemusí shodovat. Danou námitku

posuzoval již osmý senát tohoto soudu v již zmiňovaném rozsudku č. j. 8 Afs 50/2024-63, konkrétně v bodech [35] až [39], a proto zdejší soud v podrobnostech odkazuje na jeho závěry. Ty lze shrnout tak, že daňové orgány vycházely z podkladů poskytnutých stěžovatelkou, v nichž je výslovně uvedeno „bydliště“. Pokud správce daně své pochybnosti založil na údajích o bydlišti zaměstnanců předložených stěžovatelkou, bylo na ní, aby vznesla důkazy, že se nejedná o skutečné bydliště jejích zaměstnanců, ale pouze o registrované místo trvalého pobytu. V souladu s výše uvedeným totiž leželo právě na ní důkazní břemeno stran prokázání skutečnosti, že vyplacené cestovní náhrady byly v souladu se zákonem o daních z příjmů. Svého důkazního břemene se stěžovatelka nemůže zbavit odkazem na vyhledávací povinnost správce daně. Jestliže stěžovatelka v návaznosti na sdělení pochybnosti nijak nerozporovala údaj o bydlišti zaměstnanců, postačovalo daňovým orgánům vycházet z údajů, které předložila. Krajský soud zcela správně konstatoval, že za takové situace nelze daňovým orgánům vytýkat nedostatečně zjištěný skutkový stav.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, a procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. března 2026

Mgr. Lenka Krupičková
předsedkyně senátu