

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Veroniky Juřičkové a soudců Štěpána Výborného a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **JJL real 95 s.r.o.**, sídlem Dlouhá 194/3, Ostrava, zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., advokátem, sídlem Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2022, č. j. 15149/22/ 5200-10421-711070, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 11. 2025, č. j. 25 Af 12/2022-108,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně působila jako agentura práce, která vysílala své zaměstnance k výkonu práce ke třetím subjektům, uživatelům agentury. Svým zaměstnancům vyplácela také cestovní náhrady v paušalizované výši podle § 182 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Předmětem posouzení je otázka, zda žalobkyně prokázala, že se skutečně jednalo o cestovní náhrady ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, tedy o příjem zaměstnanců, který není předmětem daně z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 22. 6. 2018 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 a 2016. Žalobkyně jako zaměstnavatelka byla podle § 38c zákona o daních z příjmů plátcem této daně. Na základě kontrolních zjištění dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně neprokázala, že částky, které vyplácela svým zaměstnancům ve formě cestovních náhrad dle jí deklarované paušalizace, představovaly příjmy dle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Správce daně tedy dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 25. 5. 2021 žalobkyni stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 016 718 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 203 343 Kč a za zdaňovací období roku 2016 ve výši 1 288 746 Kč a penále ve výši 257 749 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a oba dodatečné platební výměry potvrdil. Konstatoval, že žalobkyně nestanovila cestovní náhrady v souladu s § 182 zákoníku práce. V průběhu daňového řízení se jí nepodařilo prokázat, na základě jakých skutečností a podmínek vypočetla paušální částky cestovních náhrad. Stejně tak nebylo ničím doloženo, že zaměstnanci žalobkyně tvrzené pracovní cesty skutečně vykonali.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud neshledal důvodnou a zamítl ji. Krajský soud se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že žalobkyně v rámci daňové kontroly nepředložila správci daně žádné doklady o tom, jak paušální částku cestovních náhrad vypočetla. Její tvrzení v tomto ohledu byla nekonzistentní a rozporná. Předložená „kalkulace cestovních paušálních náhrad“ obsahově žádnou kalkulaci nepředstavuje, neboť je zcela obecná, neobsahuje žádné relevantní podrobnosti o pracovních cestách.

[5] Krajský soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně neprokázala ani faktické uskutečnění pracovních cest, tedy že deklarované cestovní náhrady byly vypláceny oprávněně. Bylo sice prokázáno, že zaměstnanci žalobkyně vykonávali práci u uživatelů v různých obcích odlišných od Ostravy (která byla dle doložených podkladů začátkem pracovní cesty), a bylo možno předpokládat, že se museli do místa výkonu práce nějakým způsobem dopravit. To však automaticky neznamená, že se tak dělo v režimu pracovních cest. Obzvláště v situaci, kdy namátkově vybraní zaměstnanci měli bydliště či adresu pobytu v ČR v místě faktického výkonu práce u uživatele, popř. v jeho blízkosti. Shodně se žalovaným považoval krajský soud za nepravděpodobné, že by zaměstnanci absolvovali cesty ze svého bydliště/adresy pobytu v ČR nacházející se v místě výkonu práce u uživatele do Ostravy (která byla označena jako začátek pracovní cesty) a poté zpět do místa svého bydliště/pobytu v ČR, kde měli vykonávat práci pro uživatele.

[6] Krajský soud dále nepřisvědčil žalobkyni, že by daňové orgány zaměnily pojem „trvalý pobyt“ a „bydliště“, resp. že měly zkoumat skutečné bydliště zaměstnanců. Podstatné je, že správní orgány vycházely z podkladů poskytnutých žalobkyní, v nichž bylo výslovně uvedeno „bydliště“/„adresa pobytu v ČR“.

[7] Žalobkyně tedy v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ve smyslu § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu stran tvrzení, že vyplácené částky, deklarované jako cestovní náhrady, představovaly uspokojení po právu vzniklých nároků jejích zaměstnanců na cestovní náhrady. Krajský soud dospěl k závěru, že vyplacené částky nemohou být považovány za náhrady cestovních výdajů ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

II. Kasační stížnost

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) podává proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."), a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil.

[9] Stěžovatelka nejprve namítá, že soud nesprávně hodnotil povahu paušálních cestovních náhrad dle § 182 zákoníku práce. Zatímco zákon předpokládá, že zaměstnavatel konstruuje paušál na základě průměrných a očekávaných podmínek do budoucna, finanční správa i krajský soud přenesly na stěžovatelku povinnost zpětně prokazovat uskutečnění jednotlivých pracovních cest, jako by šlo o režim skutečného vyúčtování (tj. nepaušalizovaných náhrad). Ustanovení § 182 zákoníku práce ovšem nevyžaduje, aby zaměstnavatel zpětně prokazoval uskutečnění každé jednotlivé cesty a jejich konkrétních nákladů; to by ostatně bylo v rozporu se smyslem a podstatou paušalizace. Krajský soud měl přezkoumat, jak byl paušál konstruován a zda daňové orgány unesly důkazní břemeno stran formulace konkrétních pochybností směřujících proti konkrétním východiskům paušalizovaných náhrad.

[10] V návaznosti na výše uvedené je stěžovatelka přesvědčena, že krajský soud na její případ nesprávně aplikoval rozložení důkazního břemene. V přístupu daňových orgánů absentuje vazba mezi vznesenými pochybnostmi a koncepcí paušalizovaných náhrad. Správce daně nespecifikoval, jak přesně mají dílčí poznatky týkající se pouze omezeného počtu zaměstnanců (proti jednotlivým pracovním cestám) vyvracet věrohodnost celé paušalizace. Kvalifikované pochybnosti správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu mohou mířit pouze na východiska pro stanovení paušalizace. Důkazní břemeno bylo na stěžovatelku přeneseno předčasně. Krajský soud nadto chybně potvrdil, že pochybnosti správce daně založilo již jen to, že stěžovatelka nepředložila žádné podklady svědčící o faktickém uskutečnění pracovních cest. Tím bylo u stěžovatelky nesprávně aktivováno důkazní břemeno, neboť pochybnosti správce daně nemohou být odvozeny od toho, že daňový subjekt dosud nepředložil určité podklady, nad rámec primárních účetních dokladů.

[11] Dále stěžovatelka krajskému soudu vytýká nesprávný výklad a aplikaci pojmu „bydliště", resp. „trvalý pobyt". Pro posouzení nároku na cestovní náhrady byla otázka bydliště zaměstnanců stěžovatelky zásadní. Touto otázkou se proto měly daňové orgány zabývat (resp. si ověřit správnost těchto údajů) z úřední povinnosti tak, aby v souladu se zásadou materiální pravdy zjistily skutečné bydliště zaměstnanců. Není přitom rozhodné, zda stěžovatelka tuto námitku výslovně uplatnila či neuplatnila již v daňovém řízení. Krajský soud stejně jako daňové orgány nesprávně presumoval správnost

stěžovatelkou předložených interních dokumentů obsahujících údaj „bydliště“ a nijak je nehodnotil ve vztahu k naplnění pojmu bydliště v materiálním smyslu. Nejednalo se o prohlášení o bydlišti ve smyslu § 80 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

[12] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a vnitřní rozpornost (resp. i nesrozumitelnost). Krajský soud rezignoval na vypořádání stěžejních žalobních bodů; namísto toho mechanicky převzal závěry daňových orgánů. Z jeho odůvodnění není zřejmé, proč vyžadoval důkazní standard typický pro nepaušalizované (skutečně vyúčtované) náhrady požadováním *ex post* rekonstrukce jednotlivých cest. Soud se řádně nevypořádal s otázkou rozložení důkazního břemene. Zcela formalisticky převzal závěry daňových orgánů ve vztahu k výkladu pojmu „bydliště“ a jeho vlivu na možnost uskutečnění pracovní cesty. Soud rovněž nevypořádal otázku proporcionality a neposoudil přiměřenost závěru o „nulové variantě“, tj. plošném vyloučení všech paušálních náhrad a jejich plné zdanění.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný nepovažuje kasační stížnost za důvodnou a navrhuje její zamítnutí. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2025, č. j. 8 Afs 50/2024-63, který se týkal stejné právní otázky na podkladu velmi podobného skutkového stavu u další společnosti ze skupiny Manuvia, do níž patřila rovněž stěžovatelka, dříve působící pod firmou Manuvia Double you s.r.o. Právní závěry tohoto zamítavého rozsudku jsou zcela aplikovatelné i na nyní posuzovaný případ.

[14] Pokud jde o námitku směšování pravidel pro režim skutečně vyúčtovaných cestovních náhrad s pravidly pro paušalizované cestovní náhrady, jedná se dle žalovaného o zcela novou námitku, neuplatněnou v žalobě, a proto nepřípustnou. Nadto skutečnost, že stěžovatelka provedla paušalizaci, ještě neznamená, že by nemusela prokazovat faktické vysílání zaměstnanců na služební cesty, tedy samotný důvod pro vyplácení cestovních náhrad.

[15] Správce daně dle žalovaného unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z popisu zjištěných rozporů a pochybností obsažených v odůvodnění výzev k prokázání skutečností je zřejmé, že se nejednalo pouze o dílčí výhrady u několika málo zaměstnanců. Pochybnosti správce daně se v tomto ohledu týkaly řádově stovek zaměstnanců stěžovatelky. Žalovaný považuje za nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační námitku, dle níž správce daně neoznačil, který konkrétní parametr paušálu je dle jeho názoru v rozporu s realitou. Nicméně k ní uvádí, že správce daně ve skutečnosti po celé řízení vyjadřoval pochybnosti o tom, jakým způsobem stěžovatelka provedla paušalizaci cestovních náhrad (tj. rozporoval východiska stanovení paušálu). Žalovaný zdůrazňuje, že bylo nutno zkoumat jak samotnou správnost paušalizace cestovních náhrad, tak i samotné uskutečnění pracovních cest.

[16] Ve vztahu k námitce týkající se výkladu pojmu „bydliště“ žalovaný uvádí, že správce daně pro účely posouzení cestovních náhrad vycházel z místa bydliště zaměstnanců, které sama stěžovatelka uvedla v mzdových listech zaměstnanců. Představa, že by správce daně měl z úřední povinnosti ověřovat skutečné bydliště jednotlivých

zaměstnanců, je zcela absurdní. Tuto námitku stěžovatelka nevznesla v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a správce daně neměl důvod pochybovat o správnosti uvedených údajů.

[17] Napadený rozsudek je dle žalovaného přezkoumatelný; soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami.

[18] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, ve které setrvala na svém postoji k věci předestřeném v kasační stížnosti. Zejména vysvětlila, že její kasační argumentaci nelze považovat za nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. Znovu se vyjádřila také k výkladu pojmu „bydliště“, který je nutno chápat materiálně, nikoliv formálně.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává (jak upozornil rovněž krajský soud i žalovaný), že se skutkově obdobnou věcí zabýval již v rozsudku ze dne 13. 3. 2025, č. j. 8 Afs 50/2024-63. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 4. 6. 2025, sp. zn. III. ÚS 1476/25. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů vyjádřených ve svém předchozím rozsudku odchýlit, naopak z nich vychází.

[22] Stěžovatelka v prvé řadě namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, ke které je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Podle ustálené judikatury je za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pokládáno takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Na druhou stranu však nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2008, sp. zn. IV. ÚS 1903/07, či ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06). Podstatné je, aby se soud v rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami žalobce, což může v některých případech konzumovat i vypořádání dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Správní soud také může pro stručnost odkázat na část důkladného odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se plně ztotožní, a nemusí neprakticky a zdlouhavě říkat jinými slovy totéž (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130).

[23] Napadený rozsudek uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud se vypořádal s podstatou žalobní argumentace a srozumitelně vysvětlil, proč ji nepovažoval za důvodnou. Z jeho odůvodnění nikterak nevyplývá, že by požadoval důkazní standard typický pro „nepaušalizované“ cestovní náhrady, jak stěžovatelka namítá v kasační stížnosti. Krajský soud naopak přesvědčivě popsal, z jakých důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelka neprovedla paušalizaci v souladu se zákonem, a proč bylo podstatné, že se jí nepodařilo doložit ani faktické uskutečnění pracovních cest. Soud se podrobně zabýval rozložením důkazního břemene mezi správce daně a stěžovatelku coby daňový subjekt; teoretická východiska důsledně aplikoval na nyní posuzovanou věc. Dostatečně se vypořádal také s otázkou výkladu pojmu bydliště a uspokojivě vysvětlil, z jakých důvodů se přiklonil k závěru žalovaného, že bylo případně na stěžovatelce, aby vyvrátila správnost údajů týkajících se bydliště jejích zaměstnanců, které plynuly z jí předložených podkladů. Z úvah krajského soudu je rovněž bez pochyb zřejmé, z jakých důvodů považoval za správné vyloučení všech paušálních cestovních náhrad vyplacených stěžovatelkou a jejich dodatečné zdanění. Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčuje stěžovatelce, že by odůvodnění napadeného rozsudku bylo nedostatečné či vnitřně rozporné (nesrozumitelné).

[24] Věcnou podstatou sporu je v posuzovaném případě zdanění cestovních náhrad. Obecná východiska zdanění cestovních náhrad Nejvyšší správní soud shrnul již v rozsudku ze dne 21. 10. 2024, č. j. 9 Afs 58/2024-46 (viz body 31 až 36).

[25] Podle zákona o daních z příjmů podléhá jako příjem ze závislé činnosti zdanění v zásadě každá hodnota poskytnutá zaměstnavatelem v souvislosti s výkonem práce, nestanoví-li zákon jinak. Jednu z výjimek stanoví § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů, podle něhož za *příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, 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 odstavce 1.*

[26] Náhradu cestovních výdajů upravuje zákoník práce, který v § 151 ukládá povinnost zaměstnavateli *poskytovat zaměstnanci, není-li v tomto zákoně dále stanoveno jinak, náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených* v části sedmé zákoníku práce. Takovými výdaji jsou podle § 152 písm. a) zákoníku práce také výdaje, které vzniknou zaměstnanci při pracovní cestě. Pracovní cestou se podle § 42 odst. 1 zákoníku práce rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. O pracovní cestu jde i za situace, kdy je zaměstnavatel agenturou práce, která dočasně přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli ve smyslu § 307a zákoníku práce, je-li takto přidělen k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce. Navzdory specifikům agenturního zaměstnávání oproti klasickému pracovněprávnímu vztahu se i u agenturních zaměstnanců užije institut pracovní cesty.

[27] Jednotlivé druhy cestovních náhrad upravuje § 156 zákoníku práce. Jsou jimi náhrady jízdních výdajů, jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, výdajů za ubytování, zvýšených stravovacích výdajů (stravné) a nutných vedlejších výdajů. 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.

[28] Stěžovatelka nejprve namítá, že krajský soud (a před ním i daňové orgány) nepřípustně smísil pravidla aplikovatelná na režim „nepaušalizovaných“ (skutečně vyúčtovaných) náhrad s pravidly pro paušalizované náhrady. Podstata této námitky spočívá zejména v tom, že daňové orgány a poté soud postavily své závěry o nutnosti dodatečného zdanění cestovních náhrad na dílčích nesrovnalostech týkajících se jednotlivých pracovních cest, namísto toho, aby relevantně zpochybnily samotnou konstrukci stanoveného paušálu. Takto formulovanou námitku sice stěžovatelka neuvedla v žalobě, soud ji však nehodnotí jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Její žalobní argumentace se totiž týkala způsobu stanovení (kalkulace) paušální částky cestovních náhrad (a tedy otázky, zda byl paušál konstruován v souladu s § 182 zákoníku práce), stejně jako otázky nutnosti prokazování uskutečnění jednotlivých pracovních cest. Krajský soud se oběma těmito otázkami zabýval. Na jeho závěry stěžovatelka v kasační stížnosti určitým způsobem reaguje, byť jinou optikou, než kterou vedla svou žalobní argumentaci, což však nezakládá nepřípustnost kasační argumentace. Kasační námitka nicméně není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud ve svém předchozím rozsudku č. j. 8 Afs 50/2024-63 uzavřel, že pro prokázání skutečnosti, že (tehdejší) stěžovatelka správně vyplácela nezdanitelné náhrady v paušálních částkách svým zaměstnancům, bylo nutno prokázat jak řádný výpočet paušální výše náhrady (tj. zda stěžovatelka provedla paušalizaci cestovních náhrad v souladu s § 182 zákoníku práce), tak faktické uskutečnění pracovních cest zaměstnanců. Tyto otázky spolu totiž vzájemně souvisejí. Důkazní břemeno proto tížilo stěžovatelku ohledně obou výše uvedených okolností.

[30] Také v nyní posuzované věci se pochybnosti správce daně vyslovené v průběhu daňové kontroly týkaly obou těchto okolností – jak otázky správnosti paušalizace cestovních náhrad, tak otázky faktického uskutečnění pracovních cest. Pokud stěžovatelka namítá, že se správce daně měl zaměřit primárně na zpochybnění konstrukce paušalizace náhrad, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že právě to správce daně činil. Posouzení, zda stěžovatelka provedla paušalizaci v souladu s § 182 zákoníku práce, bylo totiž podstatou celého daňového řízení. Správce daně vznesl ve vztahu k parametrům provedené paušalizace naprosto relevantní pochybnosti (viz níže). S ohledem na zjištěné nesrovnalosti dospěl k důvodnému závěru, že nebylo prokázáno ani uskutečnění pracovních cest, což je další základní předpoklad toho, aby bylo vyplácení náhrad oprávněné.

[31] K prokázání uvedených okolností směřovala výzva správce daně k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu ze dne 9. 8. 2019 adresovaná stěžovatelce. Správce daně v ní předestřel své pochybnosti o tom, zda vyplacené cestovní náhrady zaměstnancům stěžovatelky jsou skutečně cestovními náhradami, které nejsou předmětem daně z příjmů. Primárně požadoval vysvětlení způsobu výpočtu paušální částky náhrad. V reakci na tuto výzvu stěžovatelka předložila „kalkulaci cestovních paušálních náhrad“, které měly zaměstnancům příslušet ve zdaňovacím roku 2015 (pro rok 2016 kalkulaci nedoložila). Správce daně ovšem při namátkové kontrole zjistil, že vyplacené částky cestovních náhrad s doloženou kalkulací nesouhlasí.

[32] Vedle podkladů od stěžovatelky si správce daně vyžádal rovněž podklady od společností, které byly v postavení uživatelů agenturních zaměstnanců stěžovatelky. Tyto společnosti předložily dohody o dočasném přidělení zaměstnanců stěžovatelky k výkonu práce u uživatele, faktury a přehledy odpracovaných hodin přidělených zaměstnanců. Z nich správce daně zjistil, že stěžovatelka při vyplácení cestovních náhrad nevycházela ze skutečně odpracovaných hodin vyplývajících z evidencí zpracovaných uživateli. I tato zjištění prohloubila pochybnosti týkající se způsobu výpočtu paušální částky cestovních náhrad a zároveň i související otázky, zda se pracovní cesty vůbec uskutečnily.

[33] Také žalovaný se ve svém rozhodnutí podrobně zabýval konstrukcí stěžovatelkou provedené paušalizace. Nejprve popsal teoretická východiska pro určení paušální měsíční či denní částky cestovní náhrady dle § 182 zákoníku práce. Vysvětlil, že stanovení paušálu musí být provedeno písemnou formou tak, aby bylo jednoznačně zřejmé, kterých zaměstnanců se paušalizace týká, při jakých pracovních cestách (do kterých míst), za jakých podmínek (jakým dopravním prostředkem), o které druhy cestovních náhrad jde, či jak bude jeho vyplácení příslušným zaměstnancům vypláceno. Upozornil zároveň, že jakkoliv je používání paušálu administrativně výhodné, neznamená to, že zaměstnanci již nemusí být prokazatelně vysíláni na pracovní cesty, že nemusí být vedena evidence pracovních cest apod. (viz str. 6 a 7 rozhodnutí žalovaného). Žalovaný poté dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala soulad jí stanovené paušalizace cestovních náhrad s uvedenými pravidly stanovenými v § 182 zákoníku práce.

[34] Stejně tak ani krajskému soudu nelze vytýkat, že by se omezil pouze na nutnost prokazování jednotlivých pracovních cest. Také on se zabýval otázkou správnosti konstrukce paušalizace cestovních náhrad ve smyslu § 182 zákoníku práce (viz body 11 a 12 napadeného rozsudku). Ztotožnil se s daňovými orgány, že stěžovatelka nepředložila žádné doklady, z nichž by bylo možno jednoznačně určit, jak částky cestovních náhrad vypočetla. Krajský soud se správně zabýval též jednotlivými nedostatky v tvrzeních stěžovatelky týkajících se stanovení paušální částky cestovních náhrad (body 14, 16 rozsudku krajského soudu). Důvodně upozornil například na to, že stěžovatelka při stanovení paušálu vůbec nezvážila, zda při pracovních cestách zaměstnanec použije autobus, vlak nebo vlastní automobil, ačkoli u každého z dopravních prostředků vznikají obecně jiné výdaje. Nezohlednila ani různou vzdálenost míst výkonu práce, kam zaměstnanci dojíždí. Nejednalo se přitom o srovnatelné vzdálenosti, některé cesty byly

dlouhé cca 463 km (Ostrava – Plzeň), některé cca 420 km (Ostrava – Žebrák), některé cca 500 km (Ostrava – Strakonice) a některé cca 480 km (Ostrava – Nýřany).

[35] Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud i daňové orgány po stěžovatelce zcela oprávněně požadovaly prokázání jak souladu stanovené paušalizace s § 182 zákoníku práce, resp. doložení způsobu výpočtu paušálních částek cestovních náhrad, tak prokázání faktického uskutečnění pracovních cest. Stěžovatelka nemá pravdu v tom, že tímto postupem došlo ke „smísení“ režimu paušalizovaných a „nepaušalizovaných“ cestovních náhrad. Jak soud výše opakovaně zdůraznil, i v případě provedené paušalizace je pro oprávněnost vyplácení nezdanitelných cestovních náhrad klíčové, zda pracovní cesty skutečně proběhly, tedy jestli byly náhrady vyplaceny oprávněně.

[36] Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud i druhou část kasační argumentace, která se týká otázky rozložení důkazního břemene. Tato otázka se prolíná celou kasační stížností; stěžovatelka je přesvědčena, že správce daně nevznesl dostatečně relevantní pochybnosti, na jejichž základě by u ní mělo být důkazní břemeno aktivováno.

[37] Podle konstantní judikatury je daňové řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; či ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 345/2021-49, bod 25).

[38] V nyní posuzované věci aplikovaly daňové orgány i krajský soud rozložení důkazního břemene zcela správně. Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že pochybnosti správce daně se týkaly rovněž koncepce stanovené paušalizace; stěžovatelka nemá pravdu, že by byla pozornost zaměřena toliko na dílčí nesrovnalosti týkající se omezeného množství zaměstnanců. Správce daně zcela správně vyzval stěžovatelku k prokázání správnosti stanovení paušalizace i uskutečnění pracovních cest. V úředním záznamu – výsledku kontrolního zjištění ze dne 23. 3. 2021 uvedl namátkově konkrétní zaměstnance a popsal konkrétní nesrovnalosti a rozpory, které u vyplacených paušálních částek cestovních náhrad v předložených podkladech zjistil. Další zpochybněné částky se jmény zaměstnanců uvedl v tabulkách, které tvoří přílohu výsledku kontrolního zjištění. Pochybnosti o částkách vyplacených náhodně vybraným zaměstnancům byly založeny typově shodnými nesrovnalostmi, jejich existenci proto bylo možné důvodně očekávat i u dalších zaměstnanců. Správce daně tak kvalifikovaným způsobem vyjádřil své

pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a aktivoval důkazní břemeno stěžovatelky, která měla prokázat soulad všech vyplacených cestovních náhrad se skutečností. Stěžovatelka ovšem ani na zcela konkrétně specifikované pochybnosti správce daně ohledně konkrétních částek vyplacených konkrétním zaměstnancům relevantně nereagovala, resp. popsané nesrovnalosti nevysvětlila, nic k nim nedoložila a nijak tyto pochybnosti neodstranila. Pochybnosti stran uskutečnění pracovních cest demonstrované na příkladech konkrétních zaměstnanců, které stěžovatelka nebyla schopna nijak vysvětlit, spolu s neprokázáním výpočtu paušalizovaných částek cestovních náhrad vyvrátily věrohodnost celé paušalizace.

[39] Tvrdí-li stěžovatelka, že pochybnosti správce daně nemohou být odvozeny od toho, že daňový subjekt nepředložil určité podklady dokládající faktické uskutečnění pracovních cest (nad rámec účetních dokladů), je tato námitka zcela zavádějící. Jak plyne i z rozsudku krajského soudu, pochybnosti správce daně ohledně uskutečnění pracovních cest vznikly na základě stěžovatelkou předložených podkladů a nesrovnalostí, které v nich správce daně shledal. Daňové orgány ani soud stěžovatelce nevytýkaly, že by nedoložila doklady ohledně uskutečnění pracovních cest již spolu s účetními doklady, nýbrž konstatovaly, že nijak nevyvrátila relevantní pochybnosti týkající se realizace pracovních cest, tedy v reakci na předestřené nesrovnalosti nepředložila např. evidenci pracovních cest či jiné podklady svědčící o uskutečnění pracovních cest. Rovněž v tomto ohledu nelze shledat, že by u stěžovatelky bylo nesprávně aktivováno důkazní břemeno.

[40] Stěžovatelka konečně sporuje, jak krajský soud vyložil a aplikoval pojem „bydliště, resp. „trvalý pobyt“. Nejvyšší správní soud nejprve poznamenává, že otázka bydliště zaměstnanců stěžovatelky byla podstatná pro prokázání skutečnosti, zda se pracovní cesty opravdu realizovaly. Správce daně totiž zcela oprávněně poukázal na naprostou nelogičnost a rozpor se smyslem vyplácení cestovních náhrad, pokud zaměstnanci měli bydliště v místě výkonu práce u uživatele. Z podkladů předložených stěžovatelkou v reakci na výzvu správce daně totiž vyplynulo, že u všech zaměstnanců mělo jít o pracovní cestu či dočasné přidělení se začátkem cesty v Ostravě a cílem v obci, v níž mělo docházet k výkonu práce u uživatele. Správce daně přitom u náhodně vybraných zaměstnanců zjistil, že mají bydliště v obci, v níž měli vykonávat práci u uživatele, případně v její blízkosti. Nadto správce daně podotknul, že například jedna cesta z Ostravy do Plzně (tj. do jednoho z míst výkonu práce u uživatele) trvá dle jízdního řádu kolem 12 hodin. Vzhledem k tomu, že mnozí zaměstnanci stěžovatelky odpracovali v měsíci plný počet směn u uživatele, neměli ani k uskutečnění těchto cest časový prostor.

[41] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že ohledně bydliště zaměstnanců daňové orgány zcela správně vycházely z podkladů poskytnutých stěžovatelkou, v nichž je výslovně uvedeno „bydliště“ zaměstnance či „adresa pobytu v ČR“. Správci daně ani žalovanému nelze vytýkat nedostatečně zjištěný skutkový stav. V této souvislosti je opět nutno připomenout rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Byla to stěžovatelka, která měla prokázat, že vyplacené náhrady za služební cesty byly v souladu se zákonem o daních z příjmů a zákoníkem práce. To v prvé řadě předpokládá, že zaměstnanci služební cesty uskutečnili. Nebylo na správci daně, aby prokazoval místo bydliště zaměstnanců stěžovatelky. Ke zpochybnění daňových tvrzení stěžovatelky ohledně cestovních náhrad daňovým orgánům postačovalo vycházet

z údajů předložených samotnou stěžovatelkou, což učinily. Pokud správce daně své pochybnosti založil na předložených údajích o bydlišti zaměstnanců, bylo na stěžovatelce, aby vznesla důkazy, že se nejedná o skutečné bydliště jejích zaměstnanců, ale například pouze o registrované místo trvalého pobytu.

[42] Stěžovatelce tedy nelze přisvědčit, že by správce daně měl z úřední povinnosti ověřovat správnost údajů o bydlišti zaměstnanců vyplývajících ze stěžovatelkou předložených podkladů (mzdových listů). Nejvyšší správní soud již v minulosti uvedl, že jakkoliv má správce daně povinnost zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji, nelze tuto povinnost vykládat v tom smyslu, že by zcela nahradila stěžovatelovu povinnost tvrdit a dokazovat rozhodné skutečnosti. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na přednostní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).

V. Závěr a náklady řízení

[43] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[44] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 9. dubna 2026

Mgr. Ing. Veronika Juřičková
předsedkyně senátu