



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **PMB – ZOS s. r. o.**, se sídlem Křištofova 1443/27, Ostrava, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34336/17/5200-10421-707161, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 11. 2018, č. j. 22 Af 119/2017 – 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **4114 Kč**, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj jako správce daně stanovil žalobkyni na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roků 2012 a 2013 dodatečně k přímé úhradě daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, a to za zdaňovací období roku 2012 ve výši 1 723 200 Kč a penále ve výši 344 640 Kč a za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 908 210 Kč a penále ve výši 381 642 Kč (platební výměry ze dne 12. 1. 2017, č. j. 57960/17/3201-51523-803687 a č. j. 49630/17/3201-51523-803687).

[2] Žalobkyně podniká mimo jiné ve strojírenské výrobě a má své kmenové zaměstnance, zároveň je však také agenturou práce. V předmětných zdaňovacích obdobích poskytovala svým zaměstnancům cestovní náhrady spojené s přijetím zaměstnance do pracovního poměru ve smyslu § 152 písm. f) zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále jen „zákoník práce“),

konkrétně náhrady výdajů za použití soukromých vozidel zaměstnanců při cestě z jejich bydliště do místa výkonu práce a zpět. Tyto náhrady vyplácela žalobkyně na základě svého vnitřního předpisu, účinného od 1. 1. 2011, v němž se z důvodu nedostatku nabídky na místním trhu práce zavázala poskytovat svým kmenovým zaměstnancům a osobám, které byly přijaty do pracovního poměru za účelem výkonu práce u uživatele (tj. agenturní zaměstnanci), náhrady jízdních výdajů z bydliště do místa výkonu práce a zpět. Poskytování těchto náhrad při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru mělo žalobkyni rozšířit okruh potenciálních uchazečů o zaměstnání. Žalobkyně z takto poskytnutých náhrad neodvedla zálohu na daň z příjmu ze závislé činnosti ve výši 15 %. Domnívala se, že takovou povinnost neměla, protože cestovní náhrady nejsou ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“), považovány za příjem fyzických osob ze závislé činnosti.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, neboť dospěl k závěru, že cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru jsou od daně z příjmu fyzických osob osvobozeny pouze v případě, že jsou poskytovány zaměstnavateli uvedenými v § 109 odst. 3 zákoníku práce, tedy tzv. veřejnými zaměstnavateli. Žalovaný rovněž konstatoval, že aby byly cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru daňově účinným nákladem, musí jít o tuzemské cestovní výdaje.

[4] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného správní žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který shledal její námitky důvodnými, napadené rozhodnutí v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Má za to, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů rozhodnutí, popřípadě pro jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[6] Konkrétně stěžovatel namítá, že v dané věci byly zaměstnancům poskytovány náhrady, které spočívaly v náhradě výdajů na cesty z jejich bydliště v zahraničí, na základě vnitřního předpisu zaměstnavatele. Nejednalo se podle něj tudíž o cestovní náhrady. Cestovní náhrady při zahraniční pracovní cestě jsou v zákoníku práce řešeny v § 166, přičemž v tomto ustanovení není připuštěno poskytnutí náhrady při přijetí do zaměstnání. Cestovní náhrady poskytnuté při přijetí zaměstnance za cestu z místa bydliště v zahraničí do místa výkonu práce nejsou podle stěžovatele v zákoníku práce upraveny ani pro zaměstnance veřejného sektoru, ani pro zaměstnance podnikatelského sektoru.

[7] Pokud bylo žalobkyní se zaměstnanci při jejich přijetí do zaměstnání sjednáno nebo vnitřním předpisem stanoveno poskytování náhrad cestovních výdajů za cestu z jejich bydliště v zahraničí do místa výkonu práce (resp. pravidelného pracoviště v České republice), jde podle stěžovatele o postup, který není v souladu se zákoníkem práce, a na vyplacené částky tudíž nelze pohlížet jako na cestovní náhrady. Tyto částky pak nejsou ani daňově účinným nákladem zaměstnavatele ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, ale daňově účinnými náklady podřaditelnými pod § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona o daních z příjmů, tedy výdaji vynaloženými na práva zaměstnanců vyplývající z vnitřního předpisu zaměstnavatele.

pokračování

Takové výdaje nespádají na straně zaměstnance pod § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů jako náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, ale jsou zdanitelným příjmem podle § 6 odst. 1 a 3 zákona o daních z příjmů.

[8] Stěžovatel považuje za nesprávný rovněž závěr krajského soudu, že dotčená zákonná ustanovení se týkají jak tuzemských, tak zahraničních pracovních cest, a nadále trvá na tom, že § 177 zákoníku práce se týká toliko tuzemských pracovních cest.

[9] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti předně upozornila na několik skutkových nepřesností, kterých se podle ní stěžovatel ve své kasační stížnosti dopustil. Uvedla, že v letech 2012 – 2013 nebyla pouze agenturou práce, jak se může podávat z obsahu kasační stížnosti, ale také běžným zaměstnavatelem s kmenovými zaměstnanci. Stěžovatel ostatně žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti také za některé kmenové zaměstnance, kteří nebyli přiděleni pro výkon práce k uživateli. Žalobkyně se na základě svého vnitřního předpisu zavázala poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání všem zaměstnancům, tedy jak zaměstnancům s bydlištěm v tuzemsku, tak zaměstnancům s bydlištěm v zahraničí, nikoliv pouze zaměstnancům s bydlištěm v zahraničí, jak mylně uvádí stěžovatel.

[10] Co se týče právního posouzení, zaměňuje stěžovatel podle žalobkyně instituty „cestovní náhrady při pracovní cestě“ a „cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání“. Ustanovení § 166 zákoníku práce upravuje cestovní náhrady při pracovní cestě [která je důvodem pro případný vznik povinnosti zaměstnavatele uhradit cestovní náhrady podle § 152 písm. a) zákoníku práce] a nikoliv cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání [důvod pro případný vznik povinnosti zaměstnavatele uhradit cestovní náhrady podle § 152 písm. f) zákoníku práce]. Absence úpravy cestovní náhrady při pracovní cestě v § 166 zákoníku práce tak nemůže způsobovat nemožnost poskytovat cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání zaměstnancům s bydlištěm v zahraničí, a to v režimu nepodléhajícím dani z příjmu fyzických osob podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů.

[11] Žalobkyně rovněž upozornila, že ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje osvobození od daně z příjmů fyzických osob pouze u cestovních náhrad při přijetí do zaměstnání poskytnutých zaměstnancům s místem bydliště v zahraničí, doměřil daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti také z cestovních náhrad při přijetí do zaměstnání poskytnutých zaměstnancům s místem bydliště v tuzemsku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost posuzoval Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, která je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud

by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikováno ve Sb. NSS pod č. 7/2004). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. ve Sb. NSS č. 3/2004), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. ve Sb. NSS pod č. 3/2006, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[14] Stěžovatel nijak nekonkretizoval, v čem má podle něj nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívat, Nejvyšší správní soud proto posoudil napadený rozsudek v obecné rovině a shledal, že krajský soud se řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami, z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých skutkových okolností krajský soud při svém posouzení vycházel, jakou právní úpravu na ně aplikoval a k jakým závěrům dospěl. Napadený rozsudek je přezkoumatelný.

[15] Předmětem sporu je otázka, zda náhrada výdajů poskytovaná ze strany žalobkyně na základě vnitřního předpisu zaměstnavatele jejím zaměstnancům při jejich přijetí do zaměstnání v pracovním poměru, která spočívala v poskytnutí náhrady cestovních výdajů za dopravu z místa jejich bydliště do místa výkonu práce (pravidelného pracoviště), je, či není zdanitelným příjmem zaměstnance podle zákona o dani z příjmů. Sporná byla mezi účastníky rovněž otázka, je-li pro odpověď na předmětnou otázku relevantní, zda se místo bydliště zaměstnanců nacházelo v tuzemsku, či v zahraničí. Stěžovatel přitom v řízení před Nejvyšším správním soudem sporuje již pouze povahu náhrad výdajů zaměstnanců na cesty z jejich bydliště v zahraničí, které nepovažuje za cestovní náhrady (odst. [12] doplnění kasační stížnosti ze dne 8. 2. 2019).

[16] Podle § 151 zákoníku práce je zaměstnavatel (zdůraznění v níže uvedených citacích provedl Nejvyšší správní soud) „*povinen 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 této části.*“

[17] Podle § 152 odst. 1 písm. f) zákoníku práce platí, že „*[c]estovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru.*“

[18] Podrobnější specifikace a podmínky pro výdaje uvedené v § 152 odst. 1 písm. f) zákoníku práce jsou obsaženy v § 177 téhož zákona, přičemž podle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že: „*[j]e-li zaměstnavatelem sjednáno, popřípadě vnitřním předpisem stanoveno poskytnutí náhrady při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru nebo přeložení do jiného místa, mohou se tyto náhrady poskytovat až do výše a rozsahu podle § 165.*“ Podle odst. 2 téhož ustanovení, „*[n]áhradu podle odstavce 1 může zaměstnavatel zaměstnanci poskytovat do doby, než zaměstnanec nebo člen jeho rodiny a jiná fyzická osoba, kteří s ním žijí v domácnosti, získají v obci místa výkonu práce přiměřený byt, nejdéle však 4 roky, a jde-li o pracovní poměr, který je sjednáván na dobu určitou, nejdéle do skončení tohoto pracovního poměru.*“

[19] Ačkoliv tato otázka není mezi účastníky nadále sporná, Nejvyšší správní soud zde pro úplnost uvádí, že § 177 je sice systematicky zařazen do Hlavy III, Části sedmé zákoníku práce, která nese název „Poskytnutí cestovních náhrad zaměstnanci zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3“ (tzv. zaměstnavatel v nepodnikatelské sféře), nicméně

pokračování

zaměstnavatel v podnikatelské sféře může v souladu s obecnou zásadou platnou pro tuto sféru „co není zakázáno, je dovoleno“ institut obsažený v § 177 zákoníku práce rovněž využít, a to na základě výslovného zákonného oprávnění uvedeného v § 156 odst. 3 zákoníku práce (který se podle názvu Hlavy II, do níž je zařazen, vztahuje na „zaměstnavatele, který není uveden v § 109 odst. 3“, tedy na zaměstnavatele v podnikatelské sféře): „Zaměstnavatel může zaměstnanci poskytovat i další náhrady výdajů, za cestovní náhrady se však považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152.“

[20] Podle § 165 odst. 1 zákoníku práce, „[j]e-li zaměstnanec přeložen nebo dočasně přidělen k jinému zaměstnavateli do jiného místa výkonu práce, než bylo sjednáno v pracovní smlouvě, které je současně odlišné od bydliště zaměstnance, přísluší mu náhrady ve výši a za podmíněk stanovených v § 157 až 164. Jestliže se zaměstnanec denně vrací do bydliště, doba strávená v tomto místě se nezapočítává do doby rozhodné pro poskytování stravného.“

[21] Z výše citované právní úpravy vyplývá, že náhrada výdajů spočívající v poskytnutí náhrady cestovních výdajů při přijetí zaměstnance do zaměstnání v pracovním poměru je ze strany zaměstnavatele dobrovolná. Je-li však poskytnutí této náhrady zaměstnavatelem sjednáno, popřípadě vnitřním předpisem stanoveno, je omezeno stejnou výší a podmínkami, které platí pro přeložení zaměstnance nebo jeho dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli do jiného místa výkonu práce (§ 165 odst. 1 ve spojení s § 157 až 164 zákoníku práce). Zároveň platí pro tento druh náhrad časové omezení uvedené v § 177 odst. 2 zákoníku práce.

[22] Podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o dani z příjmu jsou za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považovány také „náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem“, kterým je v daném případě zákoník práce.

[23] Podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmu „[z]a 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 zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, 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.“

[24] Fakultativní institut náhrad při přijetí do pracovního poměru je tak využitelný jak pro zaměstnavatele z nepodnikatelské sféry, tak i ze sféry podnikatelské, přičemž ani v jejich případě se nebude jednat o zdanitelný příjem zaměstnance. Na uvedených závěrech se shoduje i odborná literatura (srov. např. komentáře k § 177 zákoníku práce v: HURKA, Petr. *Zákoník práce: komentář*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Kodex. ISBN 978-80-7598-910-9; HLOUŠKOVÁ, Pavla, HOFMANNOVÁ, Eva, ROUČKOVÁ, Dana, SCHMIED, Zdeněk, SCHWEINER, Petr, TOMANDLOVÁ, Ludmila a VÁCHA, Jan. *Zákoník práce, prováděcí nařízení vlády a další související předpisy s komentářem k 1. 1. 2020*. 13. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-252-6; PFEILEROVÁ, Jaroslava. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce - praktický průvodce 2020*. 2. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2020. ISBN 978-80-7554-244-1; HURKA, Petr, BEZOUŠKA, Petr, ELIÁŠ, Karel, ROUČKOVÁ, Dana a SCHMIED, Zdeněk. *Zákoník práce a související ustanovení občanského zákoníku s podrobným komentářem k 1. 3. 2018*. 4. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-132-1).

[25] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného zcela přisvědčuje souvisejícím závěrům krajského soudu (srov. zejména odstavce 22 a 23 napadeného rozsudku) a konstatuje, že náhrady

výdajů, jež žalobkyně poskytovala svým zaměstnancům v souvislosti s jejich přijetím do zaměstnání v pracovním poměru, je ve shora definované výši a za shora specifikovaných podmínek (srov. odst. 21 tohoto rozsudku) nutné považovat za cestovní náhrady ve smyslu § 152 odst. 1 písm. f) zákoníku práce. Takové cestovní náhrady jsou daňově účinným nákladem zaměstnavatele podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o dani z příjmu a zároveň do jejich výše vymezené v § 6 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmu nejsou zdanitelným příjmem zaměstnance.

[26] Zároveň Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu (srov. odstavec 24 napadeného rozsudku), že ze shora citované aplikovatelné právní úpravy neplyne žádné omezení pojmu cestovní náhrady ve smyslu § 152 odst. 1 písm. f) zákoníku práce pouze na výdaje za cesty uskutečněné v rámci České republiky, takový výklad žalovaného je proto excesivní a nepřipustný.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalovaný) nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni, která měla ve věci plný úspěch, přiznává soud náhradu nákladů řízení sestávající z odměny zástupce za jeden úkon právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]v částce 3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 advokátního tarifu]. Vedle toho má žalobkyně právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce ve výši 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátcem DPH, proto se náklady ve výši 3400 Kč zvyšují o tuto daň v sazbě 21 % na celkem 4114 Kč. K náhradě těchto nákladů je povinen žalovaný, kterému soud stanovil k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 26. ledna 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu