



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **M. P.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Rybářem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2005, č. j. 17281/05-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 23. 8. 2007, č. j. 59 Ca 10/2006 - 40,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Jilemnici ze dne 19. 1. 2005, č. 1050000018, č. j. 2110/05/259970/6945, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 58 920 Kč a zrušena daňová ztráta ve výši 6796 Kč podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že dle § 24 zákona o daních z příjmů mohou daňový základ ovlivnit, tedy snížit pouze takové výdajové položky, které splňují požadavky vymezené v tomto odstavci a které nejsou § 25 citovaného zákona výslovně

vyloučeny. Musí tedy existovat příčinná souvislost mezi výdajem a příjmem, daňový poplatník musí současně prokázat, že takový výdaj skutečně vynaložil. Samotná existence evidence jízd, která však neprokazuje, pro jaký účel byly jízdy prováděny a zda mají souvislost s podnikatelskou činností ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, nemůže sama sobě posloužit jako důkazní prostředek o tom, že se jedná o výdaj ovlivňující základ daně a daň. To vše obzvláště se zřetelem k tomu, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese daňový subjekt; ten má povinnost prokázat vše, co sám tvrdí.

Jednou z možností, jak výdaje na pracovní cesty evidovat a vykazovat je sice i vedení knihy jízd pro příslušné zdaňovací období, za jejichž pravidelnou náležitost lze považovat datum jízdy, její cíl, její účel, ujeté kilometry, údaje o typu a technických parametrech vozidla. Řádně vyplněná kniha jízd může být jedním z důkazních prostředků o výdajích na tyto cesty, musí být však v souladu s ostatními důkazními prostředky, které se k takovému tvrzení vztahují.

V rozsudku soud podrobně popsal průběh daňového řízení, popsal důvody, pro které správci daně vznikly pochybnosti o výši výdaje na cestovné (vozidla i přívěsný vozík nebyly po celou dobu kontrolovaného období technicky způsobilé provozu na pozemních komunikacích, doplnění knihy jízd o údaje účelu cesty jako: trhy Kolín, obchodní jednání, zásobování provozovny). Tyto údaje v žádném ohledu nemohou být důkazem o tom, že jízdy byly fakticky konány a sloužily k podnikatelské činnosti ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Pochybnosti správce daně však žalobce neodstranil ani k jeho opakovaným výzvám.

Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem soud dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a neprokázal, zda a jakým způsobem deklarované pracovní cesty fakticky uskutečnil a zda se tak jedná o výdaj ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

V kasační stížnosti žalobce namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku v předcházejícím řízení a řízení před správním orgánem trpělo jinou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost samotného rozhodnutí ve věci, ve smyslu kasačních důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Rozhodnutí soudu je totiž navíc nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel vedl knihu jízd se všemi potřebnými údaji. Je sice skuteností, že evidence neobsahovala stav kilometrů k 1. lednu a ke 31. prosinci, z toho však nelze usuzovat na nesprávné vedení evidence, jak to učinil soud. Ten absenci těchto údajů přiznal rozhodující význam. Skutečnost, že užíval vozidla bez technické způsobilosti může mít sice význam pro posouzení správními orgány na úseku dopravy, nikoliv pro posouzení daňových výdajů.

Nesprávný je rovněž závěr soudu, jestliže tvrdí, že žalobce neprokázal vztah vykazovaných cest k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nesprávný je rovněž poukaz soudu, že žalobce ani v žalobě nenabídl k prokázání faktického uskutečnění jízd relevantní důkazní prostředek, ale pouhé jeho čestné prohlášení. Vždyť i takové prohlášení má důkazní hodnotu.

Rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné, neboť nevysvětlil, proč žalobcem předložené knihy jízd jsou nedostatečné a co jim chybí. Není rovněž zřejmé, co má soud na mysli, pokud uzavřel, že žalobce nepředložil reálné důkazy o provedených jízdách.

Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření odmítl důvodnost kasační stížnosti a setrval na obsahu vyjádření k žalobě. Zcela se ztotožnil s odůvodněním i výrokem napadeného rozsudku.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud při zkoumání kasační námitky týkající se hodnocení důkazů ve vztahu k výdaji na pracovní cesty vycházel z následující úvahy:

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tak jednoznačně plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek; žalobcem však nebyla prokázána ani jedna z nich.

Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že výdaj jím uplatněný je daňově účinný; aby tedy prokázal nejen, že takový výdaj vynaložil, ale i to, zda jej vynaložil za nákup skutečného, existujícího zboží, že služba byla reálně poskytnuta či pracovní cesty fakticky vykonány a rovněž skutečnost, zda tato faktická realizace směřovala k dosažení, zajištění nebo udržení jeho zdanitelných příjmů. Nepostačuje tedy samotné prokázání poskytnutí zmíněných výdajů (zde na pracovní cesty), ale současně musí subjekt prokázat, nebo navrhnout provedení důkazů, které by jednoznačně prokázaly, že ony pracovní cesty byly provedeny za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Jen takové výdaje jsou výdaji ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, které mohou ovlivnit základ daně a daň.

Daňový subjekt přitom prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Znamená to, že hodlá-li daňový subjekt uplatnit výdaje, které ovlivňují výši základu daně a daň, pak je na něm, aby prokázal, že tyto výdaje skutečně vynaložil a že se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů.

Důkazní břemeno je založeno nejen na právu tvrzení, ale i na povinnosti takové tvrzení současně prokázat; na daňovém subjektu spočívá důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na něm, aby věrohodně doložil svá tvrzení (popřípadě navrhl provedení důkazů, jimiž by svá tvrzení prokázal).

Přitom je třeba mít na paměti, že by mělo být přednostní snahou žalobce, aby důkazní prostředky předkládal a navrhoval právě v nalézací fázi řízení, tedy v době, kdy byla u něho prováděna daňová kontrola, neboť cílem daňové kontroly je správné stanovení daně. Právě v této fázi řízení je daňový subjekt nadán mnoha právy (§ 16

odst. 4 daňového řádu), mimo jiné předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky, případně navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření a před ukončením daňové kontroly se vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Daňové řízení však není založeno na zásadě koncentrace (tvrzení) a proto mohl žalobce tyto důkazy navrhnout či předkládat žalovanému i v průběhu odvolacího řízení.

Ve vztahu ke sporným výdajům (na pracovní cesty) je zřejmé ze správního spisu, že žalobce byl opakovaně vyzýván k doložení fakticky uskutečněných jízd, jež mělo prokázat oprávněnost uskutečněného výdaje na pracovní cesty. Sporným byl hotovostní výdaj ve výši 355 868 Kč, který mu byl vyplacen jednorázově ke dni 31. 12. 2002 jako náhrada za používání soukromého motorového vozidla pro účely podnikání.

K opakovaným výzvám správce daně žalobce doložil nejprve evidenci jízd, které měl v roce 2002 provádět a která měla být dle jeho názoru důkazem o uskutečnění předmětného výdaje, jež navíc měl být výdajem ovlivňujícím základ daně a daň. K další z výzev správce daně, upozorňující na nedostatečnost objasnění tohoto výdaje, žalobce předložil shodnou evidenci jízd, v níž v kolonce „poznámky“ doplnil účely jím prováděných cest. Žádným důkazem, nebo alespoň jeho návrhem však neprokázal, že jízdy fakticky uskutečnil, co bylo jejich cílem a zda vůbec mohly sloužit k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. V žádném případě tedy žalobce neprokázal, že jednorázově vyplacený výdaj, coby náhrada za uskutečněné jízdy, byl výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto skutečnosti jak žalovaný, tak i krajský soud ve svých rozhodnutích podrobně popsaly a Nejvyšší správní soud se s hodnocením věci a jejich závěrem ztotožňuje; odmítá proto kasační námitku, že rozsudek soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Soud se sice ztotožňuje s žalobcovou námitkou, že užívání vozidla bez technické způsobilosti nemá vliv na posouzení daňových výdajů, avšak na takovém posouzení skutku žalovaný (ani soud) své rozhodnutí nepostavil. Námitka nemá tedy žádného významu v projednávané věci.

Soud rovněž odmítá kasační tvrzení, že předložením čestného prohlášení žalobce splnil svoji důkazní povinnost. Takové prohlášení žalobce je pouhým tvrzením, které však musí být podpořeno relevantními důkazy. Těmi mohly být návrhy svědků, či zástupců společností, s nimiž měl žalobce jednat, nebo kam měl dodávat zboží apod. Ty by mohly ozřejmit některé z jednotlivých jízd a výdajů potřebných k jejich zajištění. Aby mohl uplatnit jednorázový výdaj ve výši 355 868 Kč jako celek, musel by žalobce prokázat uskutečnění každé jednotlivé cesty, o níž tvrdil (v předložené evidenci), že byla cestou uskutečněnou k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.

V této souvislosti odkazuje rovněž Nejvyšší správní soud na svoji ustálenou judikaturu, k dané věci se vztahující (srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75), či rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, oba www.nssoud.cz)

Z rozhodnutí správních orgánů založených ve správním spisu, jakož i ze žaloby, je zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno bránit svá práva a předkládat důkazy, navrhované k jeho tvrzením.

Žalobce neprokázal, že jím uplatňovaný výdaj byl výdajem daňově uznatelným, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z žalobcových námitek, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti náleželo, náklady řízení nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. prosince 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu