



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **V. K.** advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. 4. 2012, č. j. 2503/12-1100-603519, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 2. 2013, č. j. 31 Af 55/2012 – 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 20. 4. 2012, č. j. 2503/12-1100-603519. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě ze dne 15. 11. 2011, č. j. 186820/11/243911607920, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 58 380 Kč a sdělena povinnost uhradit penále ve výši 11 676 Kč.

I. Vymezení věci

Spornou otázkou v nyní projednávané věci je otázka, ve kterém zdaňovacím období mají být formou náhrady za spotřebované pohonné hmoty uplatněny výdaje na pracovní cesty dle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Stěžovatel do daňově uznatelných výdajů v roce 2008 uplatnil částku 101 886 Kč jako náhradu za spotřebované pohonné hmoty při pracovních cestách vykonaných v roce 2005 (doklad č. 503) a částku 255 584 Kč jako náhradu za spotřebované pohonné hmoty při pracovních cestách vykonaných v roce 2006 (doklad č. 504).

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 – 37 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Konstatoval, že při uplatnění výdajů snižujících základ daně se uplatní zásada věcné a časové souvislosti. Z § 5 zákona o daních z příjmů vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně považuje kalendářní rok, přesahují výdaje. Dle § 23 odst. 1 uvedeného zákona je pak za základ daně stanoven rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich časové a věcné souvislosti v daném zdaňovacím období, přičemž dle odstavce 2 písm. b) uvedeného ustanovení se u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, vychází při zjištění základu daně z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Výdaje je proto možno uplatnit vždy v tom zdaňovacím období, ve kterém byly vynaloženy. Uplatnění náhrady za spotřebované pohonné hmoty je však zcela nezávislé na finančních tocích a je tedy nerozhodné, kdy dochází k proplacení náhrady dopravného z pokladny. Náhradu za spotřebované pohonné hmoty si je možno proto uplatnit pouze v období, kdy byly pracovní cesty vykonány, v projednávané věci v letech 2005 a 2006.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Stěžovatel důvody podané kasační stížnosti podřadil pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Uvádí, že si v letech 2005 a 2006 vypůjčil vozidla od své manželky, se kterou má zúžené společné jmění manželů. Náhradu dopravného si potom vyplatil z pokladny postupně v několika letech, a v těchto letech si ji také zahrnul jako svůj daňový výdaj tak, jak to provádí u ostatních proplacených výdajů, které souvisí s jeho zdanitelnými příjmy.

Nesouhlasí s výkladem ustanovení § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů, které provedl správce daně. Podle prve uvedeného ustanovení se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji, přičemž zákon výslovně neuvádí, že by náhrady za dopravné ovlivňovaly základ daně i v případě jejich neproplacení. Vždy přitom platí, že se výdaj uplatní v tom zdaňovacím období, ve kterém byl vynaložen, tj. proplacen, pokud není jeho úhrada z podstaty věci v daném zdaňovacím období logicky vyloučena. Zákon nikde nestanoví, že by se náhrady dopravného měly do daňové evidence promítnout v jiném zdaňovacím období, než dojde k jejich proplacení; pro náhradu dopravného nestanoví ani výjimku jako například v souvislosti s finančním leasingem. Stanovisko správce daně tak nenachází oporu v zákoně a není důvodu, aby při uplatnění tohoto výdaje postupoval poplatník jinak, než jako při uplatňování veškerých ostatních výdajů ve své daňové evidenci.

S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, upozorňuje, že v případě mezery v zákoně je namístě použít výklad mírnější a dbát tak na dodržení základních principů, mezi něž se řadí i princip právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace.

pokračování

Stěžovatel uvádí, že prostředky na pohonné hmoty nebyly v době pracovních cest vynaloženy z prostředků podnikatelských, přičemž náhrady za pohonné hmoty v tomto období vyčíslené byly proplaceny z pokladny až v roce 2008. Okamžik, ke kterému dojde k jejich proplacení, záleží pouze na rozhodnutí poplatníka.

Podstatnou v projednávané věci tak není skutečnost, že v letech 2005 a 2006 byly předmětné náhrady vyčísleny, ale skutečnost, že v dalších letech byly proplaceny. Každá uhrazená částka je pak daňovým výdajem roku, ve kterém byla uhrazena. Opačný výklad by popíral logiku vedení daňové evidence, jejíž povinnou součástí navíc ani není vedení pokladny s finanční hotovostí. Výdaj na náhradu dopravného z uvedených důvodů nelze uplatnit libovolně, ale v tom období, kdy došlo k jeho úhradě.

Navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný využil svého práva a vyjádřil se ke kasační stížnosti. Uvedl, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, neboť v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti se výdaje za spotřebované pohonné hmoty zařazují mezi položky snižující daňový základ v tom zdaňovacím období, kdy byly pracovní cesty uskutečněny. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž zdůraznil, že je poplatníkem, který nevede účetnictví. Trvá na názoru, že u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, se výdaje daňově uplatní v tom období, kdy byly vynaloženy, tj. proplaceny.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého správního spisu zjistil následující, pro věc podstatné skutečnosti. Stěžovatel je poplatníkem daně z příjmů – fyzickou osobou, která vede daňovou evidenci ve smyslu ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů. Rozsudkem Okresního soudu v Náchodě ze dne 22. 6. 2004, č. j. 5 C 104/2004 – 9, bylo zúženo společné jmění stěžovatele a jeho manželky až na věci tvořící obvyklé vybavení domácnosti. V letech 2005 a 2006 vykonal stěžovatel pracovní cesty automobily, které si od manželky za tímto účelem vypůjčil, přičemž v roce 2008 si stěžovatel dle zprávy o kontrole „vyplatil z pokladny sám sobě část náhrady dopravného za tyto cesty“, a v tomtéž roce je uplatnil jako svůj daňový výdaj.

V rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2008 neuznal správce daně tyto výdaje za správně uplatněné, když dospěl k závěru, že měly být uplatněny výhradně v těch

zdaňovacích obdobích, kdy byly pracovní cesty vykonány, a nikoliv v těch, kdy poplatník provedl finanční transakci vyplacení náhrady dopravného z pokladny.

U poplatníků daně z příjmů fyzických osob je podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje (náklady) prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 uvedeného zákona není stanoveno jinak. Podle § 23 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů se u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, vychází pro zjištění dílčího základu daně (§ 7 zákona o daních z příjmů) z rozdílu mezi příjmy a výdaji.

Pro zjištění základu daně se od fakticky dosažených příjmů odečtou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem a zvláštními předpisy. U poplatníků vedoucích daňovou evidenci přitom až na výjimky platí (např. finanční pronájem), že výdaje jsou uplatňovány v tom zdaňovacím období, kdy dojde k jejich vynaložení, tj. proplacení finančních prostředků. Se stěžovatelem lze proto souhlasit v tom, že způsob zdaňování u těchto poplatníků je v obecné rovině založen na peněžním principu, nikoli na principu časové a věcné souvislosti, který se uplatní u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Odůvodnění krajského soudu opírající se o princip časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů tedy není správné. Nesprávná je i obdobná argumentace ve vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti.

Náklady na pracovní cesty jsou upraveny v ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů. Jak již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvedl (srovnej např. rozsudek ze dne 9. 1. 2008, č. j. 5 Afs 152/2006 - 37), v případě výdajů vyjmenovaných v § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů postačí, pokud je prokázána jejich věcná souvislost s činností poplatníka, nikoli s konkrétními příjmy, tedy s činnostmi, z nichž příjmy podléhají zdanění. Povinnost prokázat příčinnou souvislost mezi výdaji a činností leží na poplatníkovi.

Výdaje na spotřebované pohonné hmoty se podle § 24 odst. 2 písm. k) body 1. a 3. uvedeného zákona uplatňují v závislosti na tom, na základě jakého právního titulu je automobil používán, a v případě vlastního automobilu podnikatele (fyzické osoby) ještě v závislosti na jeho zahrnutí či nezahrnutí do obchodního majetku. Výdaje se uplatňují buď ve skutečně prokázané výši, tj. na peněžním principu (automobil zahrnutý v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu), anebo ve výši náhrady za spotřebované pohonné hmoty.

U vozidla vypůjčeného je poplatník oprávněn uplatnit výdaje za spotřebované pohonné hmoty pouze ve výši náhrady. V případě uplatnění výdaje podle výše náhrady poplatník neuplatňuje jako daňově uznatelný výdaj částku, kterou fyzicky vynaložil. Argumentace stěžovatele, že si „náhradu“ za pohonné hmoty sám sobě vyplatil z pokladny až v roce 2008, a proto se jedná o daňově uznatelný výdaj roku 2008, je zcela zavádějící.

Jako daňově uznatelný výdaj totiž zákon v tomto případě umožňuje uplatnit určitou zákonem stanoveným způsobem vypočítanou částku, bez ohledu na to, jakou výši finančních prostředků na pohonné hmoty a k jakému okamžiku ve skutečnosti poplatník na pracovní cestu vynaložil. Pro stanovení výše výdajů za spotřebované pohonné hmoty, tj. pro jejich výpočet, bylo v rozhodném období (tj. v období vykonání cest) možno použít ceny, za

pokračování

které byly pohonné hmoty nakoupeny, a doložit je doklady o jejich nákupu, anebo použít průměrné ceny uplatňované v příslušném zdaňovacím období jejich rozhodujícími prodejci v České republice, které zveřejní Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji po uplynutí zdaňovacího období.

Náhradu za spotřebované pohonné hmoty je nutno chápat jako zákonem stanovený výdaj, jehož výši resp. způsob výpočtu určil sám zákonodárce, a to pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období, ve kterém byly pracovní cesty uskutečněny. Náhradu za spotřebované pohonné hmoty nemá podnikatel hradit žádné jiné osobě, neexistuje žádný racionální důvod pro považování zákonodárcem stanoveného „fiktivního“ výdaje za výdaj vynaložený v jiném období než v období vykonání pracovní cesty, kdy na jeho uplatnění vznikl nárok.

Jiný výklad zákon neumožňuje.

Za popsané situace Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu i přes jeho některé nesprávné dílčí závěry z celkového hlediska ob stojí. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66, *„v případě zamítavého rozsudku krajského soudu založeného zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech je (...) rozhodující, zda je tento rozsudek přezkoumatelný, zda řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a zda současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že je výrok rozsudku krajského soudu v souladu se zákonem, aniž by přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány.“*

Výše uvedené skutečnosti byly v projednávané věci naplněny. Stěžovatel učinil předmětem žalobního přezkumu otázku, v jakém zdaňovacím období mají být formou náhrady za spotřebované pohonné hmoty uplatněny výdaje na pracovní cesty dle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. zákona o daních z příjmů; skutková stránka věci byla a je mezi stranami nesporná. Krajský soud dospěl k závěru, dle kterého je rozhodným zdaňovacím obdobím období, kdy byla pracovní cesta vykonána, přičemž pro zodpovězení sporné otázky nejsou finanční toky poplatníka relevantní. Jak vyplývá z obsahu kasační stížnosti, jakož i z odůvodnění tohoto rozhodnutí, Nejvyšší správní soud se v řízení o kasační stížnosti zabýval stejnou právní otázkou, při přezkumu rozsudku krajského soudu nijak nevybočil z rámce právních otázek, které byly vytyčeny již v řízení o žalobě před krajským soudem, jakož i v řízení před správními orgány, a dospěl k závěru, že výrok rozsudku krajského soudu ob stojí.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 5. prosince 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu