



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **Ing. M. T.**, zast. Mgr. Vojtěchem Fořtem, advokátem, se sídlem Vodní 90, Dolejší Předměstí, Domažlice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2013, č. j. 57 Af 32/2012 - 48,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 24. 4. 2012, č. j. 3251/12-1200-402547 (dále též „napadené rozhodnutí 1“), Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 27. 9. 2011, č. j. 91667/11/118920403050, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007, jímž byla snížena dodatečně doměřená daň z částky 1.089.376 Kč na částku 253.408 Kč a zároveň sníženo zákonné penále z částky 217.875 Kč na částku 50.681 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 24. 4. 2012, č. j. 3244/12-1200-402547 (dále též „napadené rozhodnutí 2“), Finanční ředitelství v Plzni zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo

rozhodnutí Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 27. 9. 2011, č. j. 91897/11/118920403050, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2009, jímž byla snížena dodatečně doměřená daň z částky 344.070 Kč na částku 51.480 Kč a zároveň sníženo zákonné penále z částky 68.814 Kč na částku 10.296 Kč.

[3] V odůvodnění napadených rozhodnutí finanční ředitelství popsalo, že u žalobce byla provedena daňová kontrola týkající se daně z příjmů, na základě které byly vydány dodatečné platební výměry za zdaňovací období kalendářních let 2007 a 2009, proti nimž byla podána odvolání, kterým bylo částečně vyhověno. Finanční ředitelství nesouhlasilo s tím, že provedená daňová kontrola by byla nezákonná, neboť žádný předpis nestanoví povinnost finančním orgánům sdělovat daňovému subjektu důvody pro provedení daňové kontroly. K odkazu žalobce na judikát Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 finanční ředitelství podotklo, že se jedná o jediné rozhodnutí svého druhu týkající se jiné konkrétní kauzy, nelze tudíž jeho závěry automaticky aplikovat i na jiné věci. Nadto stanovisko pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11 obsahuje závěr, že daňovou kontrolu nelze bez dalšího považovat za nezákonnou, pokud při jejím zahájení neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinnosti daňového subjektu. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamena, že správce daně má podezření na krácení daňové povinnosti ze strany daňového subjektu, naopak může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně či nikoliv. Pokud podle předchozí právní úpravy vznikly správci daně konkrétní pochybnosti, neprovedl daňovou kontrolu, nýbrž zahájil vytykácí řízení. V posuzované věci byla daňová kontrola prováděna v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu zákona, tedy pro stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy a aby byla respektována práva daňového subjektu. K vytykánému nesprávnému posouzení částky výdajů představující základní náhradu a náhradu za spotřebované pohonné hmoty při pracovních cestách finanční ředitelství poukázalo na zprávu o daňové kontrole, podle které žalobce postupoval v rozporu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. k, bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), když nesprávně uplatňoval za používání vlastního silničního motorového vozidla nezahrnutého do obchodního majetku částky sazby základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty v závislosti na zaevidování výběru hotovosti daňovým subjektem v daňové evidenci, namísto ve výši nároku na uplatnění výdajů ve formě základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty v závislosti na počtu ujetých kilometrů v příslušném zdaňovacím období. Proto správce daně vyloučil z daňových výdajů částky odpovídající rozdílu mezi výdaji uplatněnými žalobcem z titulu používání vlastního silničního motorového vozidla a výdaji ve výši náhrad vypočtených jako součet sazby základní náhrady a náhrady za spotřebované pohonné hmoty stanovené na jeden kilometr, násobený počtem kilometrů ujetých v daném zdaňovacím období. Žalobce přitom činil sporným, v jakém zdaňovacím období lze v základu daně z příjmů uplatnit výdaje z titulu základní náhrady a náhrady za spotřebované pohonné hmoty, tj. zda v zdaňovacím období, kdy došlo k uskutečnění pracovních cest či ve zdaňovacím období, v němž došlo k zaevidování výběru hotovosti vztahujícího se k těmto náhradám v daňové evidenci. Finanční ředitelství dospělo k závěru, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů stanoví, jakým způsobem se vypočítá výše výdaje v příslušném zdaňovacím období, neboť daňovým výdajem je výše náhrad jízdních výdajů vypočtená jako součin počtu ujetých kilometrů

pokračování

v příslušném zdaňovacím období a sazby základní náhrady a násobek administrativně stanovené ceny pohonné hmoty. Finanční ředitelství poukázalo na fakt, že tyto výdaje daňový subjekt nevydává jako protiplnění jiné osobě, nýbrž jsou pouze administrativně stanovenou náhradou za výdaje fakticky vynaložené daňovým subjektem v souvislosti s pracovními cestami uskutečněnými motorovým vozidlem poplatníka nezahrnutým v jeho obchodním majetku. Tyto náhrady z pohledu daňového nahrazují výdaje fakticky vynaložené poplatníkem v souvislosti s pracovními cestami uskutečněnými vlastním motorovým vozidlem. Při uplatňování těchto náhrad nedochází ke směřování finančních prostředků jiným subjektům a nepředstavuje zaplacení určité částky druhé osobě. Ani fakt, že daňový subjekt deklaroval ve své daňové evidenci výplatu vypočtených náhrad za použití vlastního motorového vozidla nezahrnutého do obchodního majetku, na věci podle finančního ředitelství nemůže nic změnit, když předmětné finanční prostředky neopustily dispoziční sféru daňového subjektu. Fyzická osoba je pouze jeden subjekt, která si sobě sama nemůže platit. Nárok na náhrady vzniká v souvislosti s uskutečněním pracovních cest v příslušném zdaňovacím období, jsou proto uplatnitelné jen v tom zdaňovacím období, ve kterém dojde k uskutečnění pracovní cesty. Finanční ředitelství se přitom neztotožnilo s názorem žalobce, že výdajem podle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů je pouze výdaj finančních prostředků, neboť zákon o tomto nikde nehovoří. V případě vyplacení náhrad cestovních výdajů zaměstnancům se jedná o jinou situaci, neboť jsou finanční prostředky skutečně směřovány mimo sféru daňového poplatníka. Finanční ředitelství proto shledalo, že žalobci byla správně dodatečně doměřena daň.

[4] Žalobce proti napadeným rozhodnutím brojil samostatnými žalobami ze dne 22. 6. 2012, v níž tvrdil, že daňová kontrola provedená dne 8. 9. 2010 byla nezákonná, neboť podle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 měl být seznámen při zahájení daňové kontroly s konkrétními důvody pro její provedení, což se však nestalo. Pochybnosti, které jsou zapsané ve zprávě o daňové kontrole, byly žalobci sděleny až v jejím průběhu. Správce daně žalobci nesprávně vytknul, že uplatnil do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů částky základní náhrady a náhradu výdajů za spotřebované pohonné hmoty v závislosti na zaevidování výběru hotovosti žalobcem v daňové evidenci, když podle správce daně lze tyto náhrady uplatnit jen v období, kterého se týkají. Žalobce však poukazoval na to, že ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů nestanoví, kdy lze tento výdaj uplatnit. Výdajem ve smyslu zákona o daních z příjmů podle § 7 odst. 3 citovaného předpisu je podle žalobce faktický výdaj finančních prostředků. Žalobce proto navrhoval, aby soud napadená rozhodnutí zrušil.

[5] Finanční ředitelství se k věci vyjádřilo v podání ze dne 14. 8. 2012, v němž poukázalo na to, že se se všemi námitkami žalobce vypořádalo v odůvodnění napadených rozhodnutí. Setrval na stanovisku, že neexistovala povinnost sdělovat daňovému subjektu konkrétní důvody pro provedení daňové kontroly. Nelze se přitom dovolávat nálezu Ústavního soudu, neboť ten byl vydán ve vztahu ke zcela konkrétní věci, pro níž je závazný. Zde uvedený názor byl přitom překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11. Daňová kontrola tudíž byla provedena v souladu se zákonem. K námitce žalobce ohledně uplatnění cestovních náhrad finanční ředitelství uvedlo, že se nejedná o výdaje, kdy daňový subjekt směřuje jiné osobě určité finanční prostředky jako protiplnění, ale jedná se o právní konstrukci daňového uplatnění faktických výdajů v souvislosti s pracovními cestami uskutečněnými motorovým vozidlem poplatníka

nezahrnutým v jeho obchodním majetku. Deklarování výplaty v daňové evidenci nemůže nic změnit na tom, že finanční prostředky odpovídající takto vyplaceným náhradám neopustily jeho dispoziční sféru a nelze tudíž hovořit o uskutečnění výdaje ve smyslu pohybu peněžních prostředků. Nárok na tyto náhrady vzniká v souvislosti s uskutečněním pracovních cest v příslušném zdaňovacím období, tudíž mají být i v tomto roce daňovým subjektem uplatněny. Výkladem § 7 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů je pouze výdaj finančních prostředků, neboť to by vylučovalo uplatňování odpisů, rezerv, zůstatkové ceny hmotného majetku apod. V případě náhrad za použití vozidla vyplacených zaměstnancům se jedná o jinou situaci, neboť zde dochází k přesunu finančních prostředků. Žalovaný proto navrhol zamítnutí žalob.

[6] Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 3. 10. 2012, č. j. 57 Af 33/2012 – 36, samostatné žaloby podané žalobcem proti napadeným rozhodnutí spojil ke společnému projednání.

[7] Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 11. 2013, č. j. 57 Af 32/2012 - 48, žaloby jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění aproboval závěr finančních orgánů, že daňový subjekt může uplatňovat výdaje dle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů v příslušném zdaňovacím období, v němž k uskutečnění konkrétních pracovních cest došlo, neboť zákon přímo stanoví, jaké výdaje může v případě uskutečnění pracovní cesty vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku daňového subjektu uplatnit. Představují „administrativně“ stanovenou náhradu za výdaje, které daňový subjekt fakticky vynaložil v souvislosti s uskutečněními pracovními cestami. Z pohledu daňového proto nahrazují tyto skutečně vynaložené výdaje. Při uplatňování těchto náhrad tedy nedochází ke směřování finančních prostředků jiným subjektům, nejedná se proto o výdaj ve smyslu zaplacení určité částky, ale jde toliko o výdaj způsobilý snížit zdanitelné příjmy daňového subjektu. Deklarace výplaty v daňové evidenci je tudíž nerozhodná. Výdaje z titulu náhrad plynoucích daňovému subjektu v souvislosti s pracovní cestou jsou proto uplatnitelné v základu daně v tom zdaňovacím období, ve kterém dojde k uskutečnění pracovní cesty, nikoli v závislosti na výplatě těchto náhrad. Nárok na jejich uplatnění totiž vzniká právě v souvislosti s uskutečněním pracovních cest v příslušném zdaňovacím období, je s ním proto spojen. Faktická výplata předmětných náhrad je tudíž irelevantní. Výdajem podle § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů proto podle krajského soudu nemusí být výdaj finančních prostředků. V případě náhrad za použití vozidla vyplacených zaměstnancům se jedná o zcela odlišnou situaci, neboť zde fakticky dochází k přesunu finančních prostředků. K požadavku žalobce, aby byl již při zahájení daňové kontroly informován o konkrétních důvodech, které k ní vedly, krajský soud odkázal na závěry pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle kterého za porušení zákona nelze považovat zahájení daňové kontroly bez podezření doloženého konkrétními skutečnostmi. Námitky žalobce vůči daňové kontrole tudíž soud shledal nedůvodnými.

[8] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2013, č. j. 57 Af 32/2012 - 48, podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 20. 1. 2014, v níž uvedl, že rozhodnutí finančních orgánů považuje za nezákonná z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Prováděné daňové kontroly byly nezákonné, neboť při jejich zahájení nebyly žalobci sděleny důvody, pochybnosti správce daně ani cíle předmětné kontroly.

pokračování

Stěžovatel byl v neposlední řadě přesvědčen, že postupoval správně, pokud do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnil částky cestovních výdajů v závislosti na zaevidování výběru hotovosti stěžovatelem v daňové evidenci. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

[9] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 18. 2. 2014, v němž se plně ztotožnil s názorem krajského soudu a s obsahem napadených rozhodnutí, proto navrhoval zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[10] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni vzešel (ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné posouzení věci Krajského soudu v Plzni. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor.

[13] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] K námitce stěžovatele ohledně nezákonnosti daňové kontroly zahájené dne 8. 9. 2010 Nejvyšší správní soud uvádí, že názor Ústavního soudu obsažený v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, byl podstatným způsobem revidován Ústavním soudem ve stanovisku pléna ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, v němž dospěl k závěru, že „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“

[15] Názor stěžovatele, že pro řádné zahájení daňové kontroly je nutné, aby správce daně daňovému subjektu sdělil již při jejím zahájení konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl, byl popřen i judikaturou Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46, Nejvyšší správní soud k této věci vyjádřil názor, že *„požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“* K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52. Tuto námitku stěžovatele proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou.

[16] K druhé stěžovatelově kasační námitce ohledně správnosti jeho postupu, když do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatnil částky cestovních výdajů v závislosti na zaevidování výběru hotovosti stěžovatelem v daňové evidenci, Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[17] Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2007, se výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle odst. 1 rozumí mj. také *výdaje (náklady) na pracovní cesty, a to maximálně ve výši podle zvláštních právních předpisů,⁵⁾ pokud není dále stanoveno jinak, přitom na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka ve výši sazby základní náhrady a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.⁵⁾ [...] Pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít průměrné ceny uplatňované ve zdaňovacím období jejich rozhodujícími prodejci v České republice, které zveřejní Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji po uplynutí zdaňovacího období. Pokud poplatník podává přiznání v průběhu roku za uplynulou část zdaňovacího období, poskytne mu informaci o průměrných cenách správce daně. Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu.*

[18] Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) bodu 3. zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2009, se výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle odst. 1 rozumí mj. také *výdaje (náklady) na pracovní cesty, a to maximálně ve výši podle zvláštních právních předpisů,⁵⁾ pokud není dále stanoveno jinak, přitom na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka ve výši sazby základní náhrady, a to maximálně do výše sazby základní náhrady vymezené pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a), a náhrady výdajů za spotřebované pohonné hmoty.⁵⁾ [...] Pro stanovení výdajů za spotřebované pohonné hmoty lze použít ceny stanovené zvláštním právním předpisem vydaným pro účely poskytování cestovních náhrad zaměstnancům v pracovním poměru ^{5c)}, který je účinný v době konání cesty. Použije-li poplatník ceny vyšší, je povinen je doložit doklady o jejich nákupu. Poznámka pod čarou ⁵⁾ odkazuje na část sedmou zákoníku práce, poznámka pod čarou ^{5c)} na ustanovení § 189 odst. 1 písm. c) nebo odst. 2 zákoníku práce.*

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud k totožné otázce se již vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 5. 12. 2013, č. j. 9 Afs 27/2013 – 40, v němž uvedl, že „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 činnostmi 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 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 bradit 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.“

[20] Výše uvedený závěr, že náhradu za spotřebované pohonné hmoty je nutné uplatnit v tom zdaňovacím období, v němž byla cesta uskutečněna, je podle názoru Nejvyššího správního soudu plně aplikovatelný i na nyní posuzovanou věc, neboť stěžovatel nesprávně uplatnil do výdajů na dani z příjmů částky cestovních výdajů nikoli v roce, kdy pracovní cesta vlastním silničním motorovým vozidlem nezahrnutým do obchodního majetku poplatníka byla vykonána, ale v roce, kdy zaevidoval výběr hotovosti v daňové evidenci. Tuto stěžovatelovu námitku proto Nejvyšší správní soud rovněž neshledal důvodnou.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Plzni k závěru, že nebyl naplněn tvrzený důvod podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[22] K tvrzení stěžovatele, že svou kasační stížnost blížeji odůvodní, Nejvyšší správní soud uvádí, že kasační stížnost ze dne 20. 1. 2014 splňovala veškeré náležitosti kladené na ni ustanovením § 106 s. ř. s., zejm. obsahovala argumentaci, proč ji stěžovatel podává, tedy proč považuje rozsudek krajského soudu za nesprávný. Nejvyšší správní soud proto neshledal prostor pro to, aby stěžovatele vyzval k doplnění kasační stížnosti podle ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s. Bylo tudíž věcí stěžovatele, aby svou kasační argumentaci případně prohloubil v souladu se zásadou vigilantibus iura scripta sunt (práva náležejí bdělým). Ke dni rozhodování Nejvyššího správního soudu tak však neučinil.

[23] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. července 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu