



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **P. s. r. o., IČO X**
sídlem P. H. 2574/1, X P.
zastoupená advokátem JUDr. Jakubem Hlínou
sídlem Plaská 614/10, 150 00 Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2020, č. j. X, ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2020, č. j. X, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta JUDr. Jakuba Hlíny.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se podanou žalobou ze dne 9. 12. 2020 domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Olomoucký kraj, územní pracoviště Přerov (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 5. 2019, č. j. X. Uvedeným dodatečným platebním výměrem správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 vyšší o částku 75 050

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

Kč a současně uložil povinnost žalobkyni uhradit penále ve výši 20 % z částky představující doměřenou daň.

2. Žalobkyně v podané žalobě zdůrazňuje základní zásady daňového řízení, jakož i účel, resp. cíl správy daní a uplatňuje žalobní námitky týkající se dvou oblastí, a to nákladů na cestovné a spotřeby pohonných hmot. Žalobkyně rozporuje závěr žalovaného, že cestovné ve výši 244 763 Kč bylo do účinných nákladů zahrnuto neoprávněně, když žalobkyně nepředložila takové podkladky, z nichž by bylo možné zkontrolovat, že náklady byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Žalobkyně namítá, že vzhledem k tomu, že žádný obecně závazný právní předpis neukládá povinnost vést knihu jízd, nemůže jí být kladeno k tíži, že kniha jízd neobsahuje formální náležitosti stanovené v interním normativním aktu správce daně (pokyn GFŘ D-22).
3. Žalobkyně dále namítá, že ačkoli žalovaný v rámci odvolacího řízení provedl doplnění dokazování, když hodnotil důkazní prostředek v podobě výdajového pokladního dokladu č. 76 ze dne 31. 12. 2014, na základě čehož vyšla najevo nová skutečnost (údajná nečitelnost podpisu), tak již nesplnil svou zákonnou seznamovací povinnost v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný tedy odepřel žalobkyni možnost zvrátit skutkové zjištění žalovaného, čímž se dopustil hrubého procesního pochybení.
4. Žalobkyně se ohrazuje proti výhradě žalovaného vůči knize jízd spočívající v absenci stavu najetých kilometrů k začátku a konci zdaňovacího období. Dle žalobkyně nelze považovat tuto skutečnost za okolnost svědčící v její neprospěch za předpokladu, kdy vedení knihy jízd je dobrovolnou záležitostí žalobkyně. Podstatné dle žalobkyně je toliko to, že z knihy jízd vyplývá, jaké pracovní cesty žalobkyně realizovala, odkud kam a z jakého důvodu. Požadavek žalovaného na stavy najetých kilometrů je tak zcela formalistický a nadbytečný a lze mu vyhovět pouhým součtem kilometrů najetých v rámci jednotlivých cest za dané zdaňovací období. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.
5. Žalobkyně dále namítá, že na předmětné vozidlo je žalovaným z účetního hlediska chybně pohlíženo jako na motorové vozidlo v obchodním majetku žalobkyně. Žalobkyně uvádí, že vozidlo je vlastněno jednatelem žalobkyně a je jím využíváno výhradně pro účely výkonu ekonomické činnosti žalobkyně. S totožnou odvolací námitkou se žalovaný dle žalobkyně nevypořádal, když pouze odkázal pouze na zprávu o daňové kontrole.
6. Žalobkyně nesouhlasí rovněž ze závěry žalovaného, že se žalobkyně dopustila pochybení spočívajícím v uvedení počtu kilometrů za jednotlivé jízdy, které nesouhlasí se skutečnými vzdálenostmi. K tomu žalobkyně uvádí, že z napadeného rozhodnutí stejně jako ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalovaný za vadné považuje toliko dvě jízdy uvedené v knize jízd. Žalovaný přesto závěr o nesrovnalostech u těchto dvou jízd paušalizoval na všechny zbylé pracovní cesty. Pokud měl správce daně, potažmo žalovaný, pochybnosti i u zbylých pracovních cest, bylo jeho povinností tyto pochybnosti konkrétně označit a konfrontovat s nimi žalobkyni. Žalovaný se navíc řádně nevypořádal s touto odvolací námitkou žalobkyně, nezabýval se rovněž povahou předmětných jízd a nezohlednil všechny okolnosti, které žalobkyně podrobně popsala v odvolání. Žalobkyně je proto přesvědčena, že žalovaný zatížil své rozhodnutí vadou v podobě nepřezkoumatelnosti.

7. Žalobkyně dále nesouhlasí se závěrem žalovaného, že nedoložila žádné relevantní podklady pro stanovení výpočtu cestovného, když doložila jak způsob výpočtu, tak také konkrétní data, na základě nichž dospěla k výsledné výši cestovného.
8. Žalobkyně nesouhlasí také se závěry žalovaného, že uskutečněné jízdy byly obecně vymezené a žalobkyně neprokázala účel těchto jízd. Žalobkyně v této souvislosti opětovně namítá, že se žalovaný nevypořádal s argumentací uvedenou v odvolání, a sice za jakým účelem byly pracovní cesty realizovány. Jízdy byly prokazatelně realizovány za účelem konzultací u tehdejšího právního zástupce žalobkyně, jednání s obchodními partnery, klienty, jakož i k plnění závazků pro obchodní společnost T. W. C. R. s. r. o. (pozn. nyní S. C. s. r. o.) a P. c. a., a. s. Pokud žalovaný žalobkyni vytýká, že nedoložila jiné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, žalobkyně uvádí, že navrhovala výslech svého dřívějšího právního zástupce Mgr. R. Ch., který se mohl vyjádřit k účelu některých z jízd, jakož i odůvodnit počet započítaných kilometrů. Pokud správce daně tento výslech nerealizoval, nelze jeho neprovedení klást k tíži žalobkyně. Žalobkyně je navíc přesvědčena, že byly splněny podmínky pro výslech svědka a žalovaný tedy vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.
9. Žalobkyně dále s odkazem na § 59 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech namítá, že jednatel, jakožto člen statutárního orgánu obchodní korporace, nemusí mít uzavřenou smlouvu o výkonu funkce. Žalobkyně proto považuje výhradu žalovaného v tomto směru za zcela bezpředmětnou. Žalobkyni se rovněž jeví jako nadbytečný formalismus skutečnost, že by jednatel žalobkyně měl s žalobkyní uzavírat dohodu o pracovní cestě, jak jí vytknul žalovaný.
10. Námitka žalobkyně týkající se spotřeby pohonných hmot směřuje do závěru žalovaného vyvozeného na základě provedené svědecké výpovědi Ing. P. B. Žalovaný uzavřel, že i po výslechu svědka zůstává tvrzení žalobkyně, že pohonné hmoty byly použity do motorových vozidel, která byla přepravována pro klienta žalobkyně, pouze v rovině tvrzení. Žalobkyně poukazuje na to, že tento závěr je nelogický, když za účelem prokázání tvrzení byl vyslechnut svědek, který tvrzení žalobkyně o čerpání pohonných hmot do těchto motorových vozidel potvrdil. Žalovaný navíc neuvedl žádné konkrétní úvahy, které ho vedly k závěru, že svědecká výpověď nepřinesla konkrétní informace rozhodné pro určení daňové účinnosti spotřebovaných pohonných hmot. Žalovaný navíc klade na žalobkyni nesmyslné požadavky spočívající v předložení důkazu prokazující obsah výpovědi svědka, jenž je sám o sobě důkazem.
11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 4. 2. 2021 setrval na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, když poukázal, že ze zákonné důkazní povinnosti žalobkyně uvedené v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) vyplývá, že je v jejím zájmu zajistit důkazy, kterými je schopna prokázat svá tvrzení. Žalovaný se neztotožňuje s názorem žalobkyně, že unesla důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů. Žalobkyni se v rámci provedeného důkazního řízení nepodařilo žádným důkazním prostředkem věrohodně objasnit, které účetní případy se týkají čerpání pohonných hmot do motorových vozidel a které čerpání do sekačky a kdy k těmto skutečnostem mělo dojít. Rovněž žalobkyně neprokázala, že soukromé vozidlo bylo užíváno v souvislosti s deklarovanými pracovními účely v přímé souvislosti s její podnikatelskou činností.

12. K namítanému obsahu knihy jízd žalovaný uvedl, že žalobkyni v daňovém řízení nebylo vytýkáno, že by měla vést knihu jízd s konkrétními náležitostmi. Jestliže však žalobkyně zahrнула cestovné do základu daně, byla povinna prokázat zákonem předepsaný účel vynaložení uplatněného nákladu. Žalobkyni tedy tížilo důkazní břemeno stran prokázání pracovního charakteru jednotlivých cest soukromým vozidlem. V řízení byla kniha jízd provedena jako důkaz a bylo vyhodnoceno, že je žalobkyní vedena příliš obecně (účel pracovních jízd je označen obecným a neurčitým pojmenováním, není uveden údaj o přesném počátku pracovní cesty, o přesném místě plnění pracovních úkolů a konci pracovní cesty) a nebylo z ní tedy zřejmé, zda bylo soukromé vozidlo skutečně využito pro pracovní účely. V knize jízd není vedena žádná detailní evidence uskutečněných jízd a žalobkyni nelze tedy přisvědčit, že své důkazní břemeno unesla předložením tohoto důkazního prostředku. Pokyn GFR D-22 byl uveden toliko jako správní praxe.
13. Žalovaný dále uvedl, že již v napadeném rozhodnutí bylo žalobkyni sděleno, že na motorové vozidlo bylo řádně nahlíženo jako na vlastní motorové vozidlo nezahrnuté do obchodního majetku. K výpočtu cestovného žalovaný uvedl, že u některých jízd byl vykázan větší počet kilometrů, než je počet kilometrů uváděný ve veřejně dostupných databázích, nesrovnalosti se tedy netýkají pouze příkladem uvedených dvou jízd. Tuto skutečnost přitom žalovaný považuje za podstatnou, neboť počet kilometrů vstupuje do výpočtu nákladů zahrnutých do daňově účinných nákladů. Účel uskutečněných cest zůstal dle žalovaného také pouze v rovině tvrzení, když byl v knize jízd uveden pouze obecně. Žalobkyni navíc nebylo kladeno k tíži nepředložení smlouvy o výkonu funkce či dohody o pracovní cestě, žalovaný v této souvislosti opakovaně uvedl, že důkazní břemeno stran prokázání daňově uznatelných výdajů tíží žalobkyni a bylo tedy na ní, jaké důkazní prostředky v daňovém řízení předloží. Žalobkyně však předložila toliko výdajový pokladní doklad č. 76 a knihu jízd, přičemž těmito důkazními prostředky své břemeno neunesla.
14. K hodnocení svědecké výpovědi Ing. P. B. žalovaný uvedl, že svědek sice popsal způsob zabavování vozidel a přisvědčil, že pohonné hmoty musely být do zabavených vozidel čerpány, avšak svá obecná tvrzení ničím nedoložil a zároveň připustil, že se cestovní příkazy nevyplňovaly. Správce daně tuto výpověď hodnotil jako jakýkoliv jiný důkazní prostředek a došel k závěru, že svědecká výpověď nepřinesla takové konkrétní informace, které by bez jakýchkoli pochybností objasnily skutečnosti, které jsou pro daňovou účinnost spotřebovaných pohonných hmot relevantní.
15. K námitce procesního pochybení žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení nedošlo k doplnění dokazování. Výdajový pokladní doklad č. 76 byl proveden už správcem daně, a to včetně hodnocení tohoto důkazního prostředku. Žalovaný toliko rekapitulačně popsal, co vyplývá, resp. nevyplývá z tohoto důkazního prostředku, včetně informace stran nečitelnosti podpisu na dokladu. Toto však nemělo vliv na hodnocení důkazu, neboť to zůstalo stejné (neprůkaznost dokladu). Žalovaný také uvádí, že není povinností správce daně provést všechny navržené důkazy, přičemž proč nebylo přistoupeno k výsledku Mgr. R. Ch., bylo řádně odůvodněno.
16. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného ze dne 23. 3. 2021 opakuje, že unesla své primární důkazní břemeno stran prokázání daňově uznatelných výdajů a byl to naopak žalovaný, který své důkazní břemeno ohledně prokázání existence důvodných pochybností neunesl. Žalobkyně setrvává na svých stanoviscích uvedených v žalobě a k jednotlivým pasážím vyjádření žalovaného uplatňuje v zásadě stejné argumenty jako v žalobě.

17. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez jednání, neboť pro tento postup zde byly splněny podmínky stanovené v § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s.
18. Krajský soud ze správního spisu ve vztahu k nyní projednávané věci zjistil, že dne 15. 11. 2017 byla zahájena u žalobkyně daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2014. V rámci daňové kontroly byly ve vztahu k uplatněným nákladům na cestovné a ke spotřebě pohonných hmot předloženy tyto doklady relevantní pro posouzení nyní projednávané věci.
19. Z kopie výdajového pokladního dokladu č. 76 ze dne 31. 12. 2014 vyplývá, že žalobkyně vyplatila panu Pospíšilovi (pozn. jednatel žalobkyně) na cestovním částku 223 263 Kč.
20. Z kopie knihy jízd Audi X je patrné, které dny byly jednotlivé jízdy provedeny, přičemž je u nich uvedeno vždy také město, číselný údaj (počet kilometrů) a účel cesty (např. provozní projížďky, pátrání pro T., konzultace s právníkem aj.).
21. Z kopie smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 16. 6. 2009 uzavřené mezi žalobkyní jako nájemkyní a Obcí Provodov jako pronajímatelem vyplývá, že účelem nájmu hospodářské části budovy a přilehlého pozemku je jejich užití jako kancelářských prostor. Dle čl. 10 odst. 5 této smlouvy pronajímatel odpovídá za běžnou údržbu předmětu nájmu, přičemž se tato povinnost, nebude-li ujednáno jinak, vztahuje i na údržbu souvisejících ploch venkovních a přístupových komunikací, manipulačních ploch, okolních zpevněných ploch a teras.
22. Výzvou ze dne 16. 7. 2018 byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Výzva se týkala celkem sedmi skutečností, mimo jiné také zahrnutí spotřeby pohonných hmot a cestovného do daňově účinných nákladů ve zdaňovacím období 2014. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že má pochybnosti, zda spotřeba pohonných hmot byla zahrnuta do daňově účinných nákladů v souladu s § 24 ZDP, když žalobkyně v příloze k daňovému přiznání uvedla, že se jedná o paušál na pohonné hmoty na 1 auto. V případě paušálního výdaje na dopravu silničním motorovým vozidlem podle § 24 odst. 2 písm. z) ZDP, nemůže však zároveň uplatnit výdaj na dopravu podle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP. K pochybnostem ohledně cestovného správce daně uvedl, že žalobkyně nepředložila jiný důkazní prostředek, než výdajový pokladní doklad č. 76.
23. Žalobkyně ve vyjádření k výzvě ze dne 7. 8. 2018 ke spotřebě pohonných hmot uvedla, že pohonné hmoty byly částečně užity do aut, která byla přepravována společností S. C. s. r. o. (dříve T. W. C. R. s. r. o.), kdy služby pro tuto firmu zajišťovala žalobkyně na základě mandátní smlouvy. Podstatou poskytnutých služeb bylo kontaktování uživatelů aut, která byla předmětem úvěru. V krajním řešení přitom docházelo k odebrání auta a jeho následného doručení na místo k tomu určené. V několika případech přitom bylo nutné doplnit pohonné hmoty do zabavených aut. K tomu navrhla žalobkyně výslech bývalého zaměstnance Ingr. P. B. Část pohonných hmot byla použita do sekačky, která je užívána v Provodově k sekání travnatých ploch. Jedná se o prostory, o které žalobkyně pečuje, a to na základě smlouvy o nájmu s obcí Provodov. K náhradě cestovného žalobkyně uvedla, že předložila rovněž knihu jízd, ve které pan Pospíšil uvádí konkrétní datum, kdy uskutečnil jízdu svým osobním autem pro účely žalobkyně, místo jednání, ujeté kilometry a účel

jednání. Nejčastěji se jedná o cesty spojené s činnostmi dle mandátní smlouvy a zajišťování základních služeb v Provodově.

24. Žalobkyně spolu s vyjádřením předložila kopii mandátní smlouvy ze dne 7. 9. 2005 uzavřenou mezi žalobkyní a S. C. s. r. o. (v době uzavření smlouvy C. C. s. r. o.). Předmětem této smlouvy je závazek žalobkyně vykonávat činnost směřující k inkasování pohledávek. Z čl. III bodu 3.3 písm. e) této smlouvy vyplývá, že žalobkyně je povinná, v případě, že dlužník není schopen uhradit veškeré dlužné částky, zajistit/zabavit předmět leasingu a neprodleně jej přepravit na místo odevzdání.
25. Dne 21. 11. 2018 provedl správce daně výslech svědka Ing. P. B. (protokol č. j. 2020436/18/3107-60561-809613), který jako bývalý zaměstnanec žalobkyně zajišťoval v roce 2014 odtah aut a veškeré služby s tím spojené pro společnost S. C. s. r. o. V rámci výslechu svědek mimo jiné vypověděl, že se stávalo velmi často, že auto bylo nezpůsobilé provozu z důvodu chybějících pohonných hmot, které bylo nutné doplnit. Svědek rovněž uvedl, že na služební cesty jezdili autem pana Pospíšila, přičemž dokumentaci vyplňovali až při realizace vlastního úkonu, cestovní příkazy před jízdou nevyplňovali.
26. Z protokolu o ústním jednání ze dne 4. 3. 2019, č. j. 369517/19/3107-60561-809613 plyne, že toho dne byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění. Z protokolu dále vyplývá, že správce daně ke spotřebovaným pohonným hmotám uvedl, že ačkoli svědek B. přisvědčil, že do zabavených vozidel pohonné hmoty tankovali, zůstává i po provedení svědecké výpovědi tvrzení žalobkyně, že pohonné hmoty byly částečně použity do aut, která byla přepravována do místa určení, pouze v rovině tvrzení a zůstává nepodpořeno důkazními prostředky. K pohonným hmotám užitým dle tvrzení žalobkyně do sekačky pak správce daně uzavřel, že dle smlouvy o nájmu nebytových prostor za údržbu pronajatých nemovitých věcí, včetně údržby souvisejících venkovních ploch odpovídá pronajímatel, nikoli žalobkyně. Pohonné hmoty použité do sekačky tedy nemohou být zahrnuty do daňové účinných nákladů. K nákladům na cestovné správce daně vyhodnotil důkazní prostředky předložené žalobkyní (knihu jízd a výdajový pokladní doklad č. 76) a došel k závěru, že žalobkyně neprokázala skutečnosti týkající se ujetých kilometrů motorovým vozidlem nezahrnutým v obchodním majetku žalobkyně. Z předložené knihy jízd správce daně dovodil, že žalobkyně účtovala výši náhrady za používání silničního motorového vozidla, kdy náhrada za 1 km byla žalobkyní vypočtena v souladu se zněním Vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí č. 435, a to ve výši 5, 35 Kč za 1 km. Správce daně nejdříve vymezil obsahové náležitosti knihy jízd, a to za pomoci pokynu GŘ D-6 (nyní GŘ D-22) a následně konstatoval, že kniha jízd předložená žalobkyní neobsahuje základní údaj týkající se stavu ujetých kilometrů k 1. lednu a k 31. prosinci kontrolovaného období. Správce daně se také zabýval uvedenými počty kilometrů v jednotlivých dnech, kdy na příkladu dvou konkrétních jízd konstatuje, že dle veřejně dostupných informací je vzdálenost mezi uvedenými místy menší než uvádí žalobkyně.
27. Vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění bylo správci daně doručeno dne 27. 3. 2019.
28. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně zopakoval své závěry uvedené v protokole o ústním jednání ze dne 4. 3. 2019 (seznámení s kontrolním zjištěním) a k vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění velmi povrchně dodal, že účel pracovních cest je v knize jízd popsán obecně a není doložen jinými důkazními prostředky. Správce daně tedy na základě všech zjištěných skutečností uvedl, že výsledek hospodaření bude zvýšen

o 8 681,06 Kč ve vztahu k pohonným hmotám a o 244 763 Kč ve vztahu k cestovnému. Dne 26. 4. 2019 došlo k ukončení daňové kontroly projednáním zprávy o daňové kontrole (protokol č. j. 1015870/19/3107-60561-809613).

29. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 3. 5. 2019 dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2014, ve kterém doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 75 050 Kč.
30. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně dne 30. 5. 2019 odvolání, které doplnila dne 4. 7. 2019 a ve kterém uplatnila obdobné námitky jako v nyní projednávané žalobě.
31. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že jej zamítl, když uvedl, že žalobkyně neprokázala čerpání pohonných hmot do odtahovaných vozidel, jakož ani sekačky na údržbu pronajatých ploch v obci Provodov, a to na základě obdobných úvah jako správce daně. K cestovnému žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila takové podklady, ze kterých by bylo možné zkontrolovat průběh všech jednotlivých pracovních cest zachycených v knize jízd, která byla podkladem pro vyúčtování náhrad jízdného. Žalovaný k tomu dále uvedl, že v knize jízd je účel pracovních cest označen obecným a neurčitým pojmenováním, chybí zde údaje o přesném počátku pracovní cesty, o přesném místě plnění pracovních úkolů a konci pracovní cesty. Žalobkyně též nedoložila žádné relevantní podklady pro stanovení výpočtu cestovních náhrad, ze kterých by bylo zřejmé, jak byla vyúčtována částka vypočtena. Na výdajovém pokladním dokladu č. 76 chybí jméno a podpis osoby, která doklad vyhotovila, částku schválila a vyplatila. Podpis osoby, která částku převzala, je nečitelný (paraфа). Žalovaný uzavřel, že předmětný doklad není průkazným účetním záznamem.
32. Podle § 24 odst. 1 ZDP výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.
33. Podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. věta první ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob (§ 13) a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, 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.
34. Podle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem.
35. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě

vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

36. K námitce závaznosti pokynu finanční správy soud souhlasí s žalobkyní v tom směru, že pokyny finanční správy, v nyní projednávaném případě konkrétně řady GFŘ D, jsou vydávány jako interní normativní akty a pro správce daně představují pokyn nadřízeného orgánu, který slouží ke sjednocování správní praxe. Nenaplnují ale formální znaky požadované pro obecně závazný normativní právní akt, a tudíž nejsou pro subjekty mimo soustavu finanční správy závazné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005–59, ze dne 3. 10. 2019, č. j. 8 Afs 71/2018-38, nebo žalobkyní citovaný rozsudek ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 11/2007-82). Žalobkyně se ovšem mylí, pokud tvrdí, že žalovaný neuznal cestovné jakožto daňově uznatelný náklad, protože žalobkyně nevedla knihu jízd v souladu s pokynem GFŘ D-22. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně došel k závěru, že kniha jízd je vedena natolik obecně, že neprokazuje oprávněnost uplatněných výdajů. Žalovaný tedy neakceptoval cestovné za daňově uznatelný výdaj z důvodu neprokázání zákonem předepsaného účelu vynaložení uplatněných nákladů a nikoli z důvodu formálních požadavků na vedení knihy jízd. Lze proto přisvědčit žalovanému, že minimální obsahová náplň knihy jízd vyplývající z pokynu GFŘ D-22 byla uvedena toliko jako zavedená správní praxe daňových orgánů. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že kniha jízd předložená žalobkyní neprokazuje oprávněnost uplatněných výdajů, a proto tyto výdaje neuznal.
37. Samostatným předmětem posouzení je nicméně otázka, zda kniha jízd předložená žalobkyní je schopna prokázat oprávněnost uplatněných výdajů či nikoli a tedy, který z účastníků unesl v řízení své důkazní břemeno a který naopak nikoli. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je přitom striktně dané § 92 daňového řádu, který stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt a ohledně kterých naopak správce daně. Daňový subjekt je povinen prokazovat to, co uvedl ve svém daňovém přiznání (účetnictvím či jinými záznamy), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Pokud správce daně vyjádří pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví či jiných povinných záznamů, tíží jej důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. ... Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno k nabytým pochybnostem, je opět na daňovém subjektu, aby jinými důkazními prostředky prokázal pravdivost svých tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124)
38. V projednávaném případě žalobkyně k prokázání svých tvrzení o vynaložených výdajích předložila výdajový pokladní doklad č. 76 a knihu jízd. Správce daně ve výzvě ze dne 16. 7. 2018 vyjádřil své pochybnosti stran uplatněných výdajů za cestovné, které odůvodnil velice obecně, když uvedl, že žalobkyně na podporu svých tvrzení

nepředložila žádný jiný důkaz než výdajový pokladní doklad č. 76. Kvalifikované odůvodnění nabytých pochybností bylo žalobkyni sděleno až v rámci seznámení s výsledky kontrolního zjištění dne 4. 3. 2019, kde správce daně vymezil, v čem konkrétně spatřuje své pochybnosti, jež se ale týkaly pouze absence stavu ujetých kilometrů na počátku a konci zdaňovacího období a rozporu ve vzdálenostech u dvou uskutečněných jízd. Skutečnost, že správce daně vyjevil konkrétní pochybnosti, až v této fázi daňového řízení, však není vadou. Judikatura k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků dovozovala, že správce daně může vyjavit své pochybnosti o určitých skutečnostech až ve zprávě o daňové kontrole, aniž by tím zkrátil daňový subjekt na jeho právech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Důvodem pro tyto závěry byla skutečnost, že daňový subjekt měl při projednání zprávy o daňové kontrole právo vyjádřit se k výsledku zjištění, tento výsledek zpochybňovat, navrhnout nové důkazy a vznášet nová tvrzení. Zákon o správě daní a poplatků byl však koncipován jinak než nyní účinný daňový řád. Za účinnosti daňového řádu je „*těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejich výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit institut seznámení s výsledky kontrolního zjištění a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům. Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly*“ (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36). Pokud tedy byla žalobkyně seznámena s kvalifikovanými pochybnostmi správce daně o uplatněných výdajích v rámci seznámení s kontrolními zjištěními, nebyla tím zkrácena na svých právech, neboť i v této fázi řízení jí byla zachována možnost unést své důkazní břemeno novými procesními návrhy. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno ve vztahu k absenci stavu ujetých kilometrů na počátku a konci zdaňovacího období a rozporu v uvedených vzdálenostech u dvou uskutečněných jízd.

39. Pochybení žalovaného soud nicméně spatřuje v průběhu odvolacího řízení, kde žalovaný provedl vlastní hodnotící úvahu o knize jízd, která jakožto důkaz byla provedena již před správcem daně. Tato myšlenková činnost žalovaného přitom přinesla nová skutková zjištění, jež nespočívala v pouze namítaném nečitelném podpisu na výdajovém pokladním dokladu, ale týkala se řady dalších skutečností, na základě kterých žalovaný došel k závěru, že předložená kniha jízd neprokazuje účel vynaložení uplatněného nákladu. Žalovaný tak nově formuloval skutkové závěry o obecném a neurčitě pojmenování cest (k účelu cest se velmi povrchně vyjádřil správce daně, ale učinil tak poprvé až ve zprávě o daňové kontrole, a to ve vztahu k vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění), nedoložení relevantních podkladů pro stanovení výpočtu cestovních náhrad, chybějících údajích o přesném počátku pracovní cesty, přesném místě plnění pracovních úkolů a konci pracovní cesty (bod 40 a násl. napadeného rozhodnutí). Je přitom nepodstatné, že jak kniha jízd, tak výdajový pokladní doklad č. 76 byly předloženy již správci daně a že se tedy nejednalo o nový důkazní prostředek a žalovaný fakticky nedoplňoval spisový materiál o další podklady. Podstatné je, že žalovaný z provedených důkazů před správcem daně vyvodil nová skutková zjištění nevyplývající z řízení před správcem daně, která byla pro žalobkyni překvapivá, neboť jí byla prvně sdělena až v napadeném rozhodnutí. V případě nedoložení relevantních podkladů pro stanovení výpočtu cestovních náhrad žalovaný navíc došel k opačným závěrům než správce daně, který způsob výpočtu výše cestovních náhrad vyvodil z předložené knihy jízd (strana 6 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný tedy fakticky provedl dokazování, přičemž v takovém případě bylo jeho povinností seznámit žalobkyni se skutkovými zjištěními, jež spočívá nejen v seznámení s výčtem důkazů

(který v projednávaném případě zůstává stejný), ale též s hodnocením provedených důkazů. Povinnost zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu totiž klade na odvolací orgán „analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52). Skutečností, že žalovaný neseznámil žalobkyni s nově zjištěnými skutečnostmi a následným hodnocením těchto nově nabytých poznatků, zatížil své rozhodnutí nepředvídatelností a připravil žalobkyni o možnost adekvátní procesní obrany. Soud proto shledal námitku žalobkyně důvodnou.

40. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu z důvodu neprovedení svědeckého výslechu dřívějšího právního zástupce žalobkyně soud uvádí, že povinností správce daně je provést vždy navržené důkazní prostředky, jsou-li potřebné k řádnému zjištění stavu věci (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Z toho a contrario plyne, že správce daně je oprávněn rozhodnout, zda navržené důkazní prostředky k tomuto cíli směřují a zda je provede. Jinými slovy správce daně nemusí provést ty z navrhovaných důkazů, jestliže jejich prostřednictvím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Žalovaný výslech svědka navrhoval poprvé až v odvolání proti dodatečnému platebního výměru, kde v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu vymezil, že provedením výslechu by měl být prokázán počet najetých kilometrů na pracovní cestě dne 6. 1. 2014. Lze souhlasit s žalovaným, že ve vztahu k vymezenému důvodu navrhované výpovědi, tedy počtu najetých kilometrů na jednotlivých pracovních cestách, nemůže svědek disponovat takovými informacemi, které by přispěly k řádnému zjištění stavu věci. V tomto směru se tedy soud ztotožňuje se zdůvodněním žalovaného, proč danému návrhu nevyhověl. V uvedené žalobní námitce se nicméně promítá důsledek neseznámení žalobkyně s nově zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení. Vlivem tohoto pochybení žalovaného byl žalobkyni fakticky poprvé až v žalobě dán prostor k vymezení, že svědek může prokázat také záměr provedených cest. Kdyby žalovaný poté, co v odvolacím řízení zpochybnil účel cest, dal žalobkyni v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu prostor k adekvátní procesní reakci, musel by se případně v napadeném rozhodnutí vypořádat také s procesním návrhem výslechu svědka za účelem prokázání účelu pracovních cest. Nastíněná situace tedy jen dokresluje, jak konkrétně byla žalobkyně postupem žalovaného zkrácena na svých právech.
41. Jako důvodnou shledal soud také námitku nepřezkoumatelnosti části rozhodnutí týkající se nevypořádání s odvolací námitkou chybného vyloučení veškerých daňově uznatelných výdajů souvisejících s cestovným na základě nabytých pochybností pouze u dvou jízd. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správce daně dvě jízdy uvedl pouze příkladem a dále dodal, „že žalobkyně vykazuje v knize jízd u některých jízd (z bodu A do bodu B) větší počet kilometrů než je počet kilometrů uváděný ve veřejně dostupných databázích, tzn. že nesrovnalosti se netýkají pouze těchto příkladem uvedených jízd“ (bod 61 napadeného rozhodnutí). Přestože je z vypořádání námítky zřejmý náhled žalovaného na posuzovanou věc, absentuje již jakékoli podrobnější zdůvodnění úvah žalovaného, které ho k danému závěru vedly. Z vypořádání námítky není patrné, které jiné jízdy uvedené v knize jízd vykazují vytýkané nesrovnalosti v počtu kilometrů a v případě, že se tyto nesrovnalosti nevyskytují u všech jízd, proč nedošlo pouze k částečnému neuznání těchto

výdajů. Zodpovězení právě této otázky však bylo podstatné pro řádné vypořádání odvolací námitky. Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů je přitom nutno považovat za závažnou vadu rozhodnutí, spočívající v nedodržení požadavků kladených procesním předpisem na výrok či odůvodnění rozhodnutí, která spočívá v nemožnosti přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74). Porovnáním vypořádání předmětné odvolací námitky se shora citovanými požadavky lze dospět k jednoznačnému závěru, že žalovaný tyto požadavky nesplnil, když neuvedl žádné své úvahy, které jej vedly k závěru, že vícero jízd uvedených v knize jízd vykazují nesrovnalosti v počtu najetých kilometrů. Soud proto shledal i tuto námitku jako důvodnou.

42. Soud se naopak neztotožňuje s tvrzením žalobkyně ohledně právního režimu vozidla. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že žalovaný (stejně jako správce daně) na vozidlo nahlíží jako na vozidlo nezahrnuté do obchodního majetku žalobkyně v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. ZDP. Žalobkyně nemá tedy pravdu, pokud tvrdí, že z účetního hlediska bylo na vozidlo chybně nahlíženo jako na motorové vozidlo v obchodním majetku žalobce. Obdobně žalovaný vypořádal totožnou odvolací námitku žalobkyně a soud v tomto postupu žalovaného neshledal pochybení.
43. Soud souhlasí s žalovaným také v otázce nedoložení smlouvy o výkonu funkce. Žalovaný po žalobkyni nepožadoval doložení smlouvy o výkonu funkce, jak namítá žalobkyně, žalovaný toliko v napadeném rozhodnutí vzhledem ke svému závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní uvádí, že žalobkyně nepředložila žádné jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly oprávněnost uplatněných výdajů. V tomto kontextu žalovaný poukázal na možné další důkazní prostředky v podobě dohody o pracovní cestě uzavřené se zaměstnavatelem či vyúčtování jednotlivých pracovních cest, jež by byly schopny podpořit tvrzení žalobkyně. Rozhodnutí žalovaného tedy nespočívá na nedoložení smlouvy o výkonu funkce, ale na neunesení důkazního břemene žalobkyní.
44. Důvodná je však také námitka týkající se pohonných hmot. Daňový řád řadí svědeckou výpověď mezi důkazní prostředky, kterými lze mimo jiné ověřit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Svědecká výpověď tedy patří k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Poznatky získané z tohoto důkazního prostředku (výpověď svědka), jsou pak důkazem, které je nutné v konečné fázi dokazování zhodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a pravdivosti (věrohodnosti). Pokud byl tedy v daňovém řízení proveden výslech svědka Ing. B., který navíc potvrdil původní tvrzení žalobkyně o čerpání pohonných hmot do zabavených automobilů, byla tato svědecká výpověď sama o sobě důkazem. Pakliže žalovaný nechtěl tomuto důkazu přisvědčit, bylo jeho povinností se argumentačně vypořádat, proč má za to, že tento důkaz nepodporuje tvrzení žalobkyně. Žalovaný však došel k závěru, že tvrzení žalobkyně zůstalo i po provedení svědecké výpovědi v rovině tvrzení, aniž by bylo podepřeno konkrétními důkazními prostředky. Takový závěr však nemůže obstát.
45. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. zrušil, když žalovaný zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností a současně porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy toto porušení je podstatným porušením ustanovení o odvolacím řízení, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V dalším řízení, ve kterém bude žalovaný vázán

právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), žalovaný odstraní výše vytýkané nedostatky. Žalovaný se předně řádně vypořádá s odvolací námitkou žalobkyně stran nesrovnalostí v počtu najetých kilometrů u jednotlivých jízd tím, že uvede, proč nedošlo pouze k částečnému neuznání uplatněných výdajů, případně konkrétně stanoví, které z jízd a proč vykazují vytýkané nedostatky. Zároveň žalovaný dostojí povinnosti mu dané § 115 odst. 2 daňového řádu a seznámí žalobkyni s nově zjištěnými skutečnostmi a umožní žalobkyni, aby ve lhůtě k tomu určené adekvátně procesně zareagovala.

46. Úspěšné žalobkyni soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal odměnu za zastupování, spočívající v odměně za dva úkony právní služby podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů), a to za převzetí a přípravu zastoupení a podání žaloby ve výši 2 x 3 100 Kč (celkem 6 200 Kč). Ke každému úkonu přiznal soud paušální náhradu hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 600 Kč. To vše navýšeno o daň z přidané hodnoty ve výši 21 % z částky 6 800 Kč, celkem 1 428 Kč. K náhradě nákladů řízení náleží i náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celková odměna za zastupování a náhrada nákladů řízení činí 11 228 Kč. Za podání repliky ze dne 23. 3. 2021 soud žalobkyni náhradu nepřiznal, neboť se v ní žalobkyně omezila pouze na argumentaci uplatněnou již v žalobě a nejedná se tedy o účelně vynaložený náklad.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 28. července 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu

