



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Ing. Lenky Bursíkové ve věci

žalobkyně: **TREX-MB spol. s r.o.**, IČO: 251 23 947
sídlem U Přejezdu 343, Mladá Boleslav
zastoupená daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem
sídlem Jungmannova 319, Jičín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2019, č. j. 32638/19/5200-11433-700681,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah žaloby

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 1. 2018, č. j. 130435/18/2115-50523-203023 (dále jen „platební výměr“), kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do

31. 12. 2013 (dále jen „zdaňovací období roku 2013“) ve výši 153 520 Kč a předepsáno penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 30 704 Kč.

2. Žalobkyně uvedla, že nesouhlasí se závěry správce daně, že výdaje na nákup pohonných hmot v celkové výši 742 986 Kč nelze považovat za daňově uznatelné a že neunesla důkazní břemeno, že uplatněné výdaje (náklady) na nákup pohonných hmot představovaly výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně má za to, že správce daně svá tvrzení nepodložil důkazy (v době vydání platebního výměru dokonce nebyly součástí spisového materiálu), a platební výměr tak má za nepřezkoumatelný. Správce daně v rámci daňové kontroly nevyjádřil kvalifikovaně pochybnosti o tom, že nakoupené pohonné hmoty byly použity pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, že žalobkyní vykonané cesty byly služební, a tedy že žalobkyně byla oprávněna zahrnout pohonné hmoty jako daňově uznatelné. Správce daně nevydal výzvu, ve které by vyjádřil tyto pochybnosti, čímž by přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Platební výměr vydal správce daně na základě domněnek bez přímých důkazů vyplývajících ze spisového materiálu, neboť ty v něm absentovaly. Žalobkyně dále namítá, že postup žalovaného, který se snažil pochybení správce daně (tj. absenci důkazů a listin ve spisu) napravit tím, že prováděl další dokazování, je nepřipustný. Žalovaný jakožto odvolací orgán je sice oprávněn v rámci odvolacího řízení odstraňovat vady řízení, avšak není „*oprávněn zahladit absenci důkazního materiálu jakožto podkladu pro rozhodnutí ve spise, a přezkoumávat tak rozhodnutí, která jsou pro takové vady nepřezkoumatelná.*“ Platební výměr byl nepřezkoumatelný a jeho vady nebylo možné zhojit procesní aktivitou žalovaného.
3. Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného, který v napadeném rozhodnutí uvedl, že „*chybějící průkaznou evidenci jízd potřebnou k prokázání spotřeby (pohonných hmot, dále jen „PHM“) nelze v rámci dokazování nahradit neprůkaznými tvrzeními žalobkyně či pomocnými výpočty doloženými až v odvolání.*“ Žalobkyně tím, že nevedla v časové souslednosti evidenci jízd, neporušila zásadním způsobem žádnou ze zákonných povinností. Žádný platný předpis totiž žalobkyni neukládá povinnost evidovat provoz vozidel tzv. knihou jízd. Žalobkyně má za to, že po faktické stránce v řízení před správcem daně prokázala, že spotřebované pohonné hmoty použila zákonem stanoveným způsobem, tedy pro uskutečňování zdanitelných plnění. Dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) je to správce daně, kdo prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Právě těmito „dalšími důkazními prostředky“ uplatněnými žalobkyní byly mj. čtyři svědecké výpovědi zaměstnanců žalobkyně, které všechny dosvědčují tvrzení, že vykonané cesty byly služební. Správce daně se omezil pouze na konstatování, že takové předložené důkazní prostředky za důkazy nepovažuje, aniž by prokázal jejich nevěrohodnost nebo sdělil důvody, proč je za důkazy nepovažuje. To je však v rozporu s § 93 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně poskytovala v rámci řízení správcem daně součinnost, předložila v rámci odvolacího řízení žalovanému k důkazu soupis vydaných faktur od 1. 8. 2013 do 31. 12. 2013, a prokázala tak četnost své ekonomické činnosti, ke které pohonné hmoty bez pochyb potřebovala a využila. Předložila rovněž tabulky, jimiž dokazovala souvztažnost mezi realizovanými zakázkami, jízdami, nákupem pohonných hmot v inkriminovaném časovém období atd. Rovněž svědecké výpovědi zaměstnanců přisvědčily žalobkyni, že pohonné hmoty bylo třeba

hojně nakupovat v rámci ekonomické činnosti žalobkyně. Knihy jízd navíc žalobkyně vedla a ke kontrole je předložila. Správce daně je však posoudil jako vedené neprůkazným způsobem. Žalobkyní zhotovená shrnutí v tabulce pak byla shledána jako nevěrohodná, neboť byla vytvořena dodatečně či na základě odhadu. Správce daně odkazovaný pokyn Generálního finančního ředitelství týkající se způsobu vedení knihy jízd není coby interní předpis pro žalobkyni závazný. Žalobkyni žádný předpis neukládá, aby takovouto důkladnou evidenci (z níž by plynulo, který konkrétní litr pohonné hmoty použila na kterou část své ekonomické činnosti) vedla průběžně.

4. Žalobkyně dále uvádí, že argumentace finančních orgánů je založena na premise, že výpočty a odhady reálné spotřeby pohonných hmot a pracovních strojů nejsou způsobilé prokázat skutečnou spotřebu pohonných hmot ani účel použití pohonných hmot. Žalobkyně však nikdy netvrdila, že správci daně prokazuje skutečnou spotřebu, nýbrž minimální možnou spotřebu nutnou k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ke stanovisku finančních orgánů, že na základě žalobkyní předložených dodatečně vytvořených tabulek nelze mít spotřebu pohonných hmot za prokázanou, žalobkyně uvádí, že žádným jiným než dodatečným propočtem nebylo možné vyhovět požadavku finančních orgánů na prokázání alespoň minimální spotřeby pohonných hmot. Dle žalobkyně je zcela irelevantní, zda k návozu materiálu na zakázku došlo v úterý či ve středu, zda se kontrolní den či reklamace řešila v 34. nebo 35. týdnu, případně zda 5 litrů pohonných hmot bylo do stavebního mechanismu nalito v pracovní den či o víkend. Realizace výkonů žalobkyně ve sledovaném období činila cca 81,9 mil Kč. S nulovou spotřebou pohonných hmot by se výkony žalobkyně rovnaly nule.
5. Konečně žalobkyně namítá, že se správce daně v rámci jiného řízení vedeného se žalobkyní, které bylo zacíleno na kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, zčásti ztotožnil s argumentací žalobkyně a částečně v rámci tohoto řízení vyhověl podanému odvolání. Z rozhodnutí o odvolání č. j. 3935602/18/2100-11420-203537 ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti plyne, že správce daně považuje cesty – s výjimkou cest uskutečněných ve dnech dovolených, pracovní neschopnosti či pracovního volna u části zaměstnanců – za služební, resp. pracovní. Tutéž námitku žalobkyně uplatnila v rámci odvolání proti platebnímu výměru v řízení o kontrole daně z příjmů právnických osob. Žalovaný postupoval nesprávně, pokud uvedené skutečnosti nezohlednil, neboť dle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že jako důkazní prostředky lze použít i podklady převzaté z jiných daňových řízení. Žalovaný se tak dle žalobkyně měl s navrženým důkazním prostředkem (shora citovaným rozhodnutím správce daně) vypořádat a zohlednit jej. Dle názoru žalobkyně by měl jeden a ten samý správce daně vykonávající kontrolu v rámci jedné ekonomické činnosti žalobkyně být ve svých závěrech konzistentní a závěry z různých daňových kontrol by měly být (v otázce použití pohonných hmot) obdobné.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že odvolací orgán je v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu oprávněn odstraňovat vady řízení nebo doplňovat výsledky daňového řízení pouze v rozsahu skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, jimiž se správce daně zabýval, a to s cílem aby skutková zjištění provedená v daňovém řízení byla úplná a procesně bezvadná. Pokud tedy bylo žalobkyni umožněno vyjádřit se v rámci odvolacího řízení ke zjištěním orgánů finanční správy, byl to postup zákonný a souladný s judikaturou správních soudů. Dále žalovaný uvedl, že daňové řízení je postaveno na zásadě jednotnosti řízení, což znamená, že řízení vedené před

správce daně a řízení vedené před odvolacím orgánem jsou pojímána jako jeden celek. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, pokud v průběhu odvolacího řízení napravil vady řízení před správcem daně.

7. Dále žalovaný uvádí, že nemůže jít k tíži finančních orgánů, pokud žalobkyně nevedla knihu jízd ani jiné podklady ohledně přijatých pohonných hmot průkazným způsobem. Žalobkyně svá tvrzení mohla prokázat i jinými důkazními prostředky než knihou jízd, nicméně se tak nestalo, neboť žalobkyní předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé její tvrzení prokázat. Žalobkyně spoléhala na svědecké výpovědi, avšak sama následně uvedla, že po několika letech si svědci nemohou vzpomenout na konkrétní jízdy. Tabulky vytvořené žalobkyní po několika letech v průběhu odvolacího řízení nebyly relevantním důkazem. Účel pracovních cest v žalobkyní doložené evidenci jízd byl formulován obecně a neurčitě, a nebylo tedy prokázáno, že cesty byly uskutečněny, popř. že byly uskutečněny v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Žalobkyně rezignovala na průběžné řádné vedení evidence jízd v reálném čase.
8. K námitce, že žalovaný nezohlednil závěry vyplývající z daňové kontroly zaměřené u žalobkyně na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, žalovaný uvedl, že připomínaným rozhodnutím žalovaný částečně žalobkyni vyhověl z důvodu, že pouze s odkazem na nadměrné čerpání pohonných hmot nelze potvrdit závěr správce daně, že také v těchto případech poskytovala žalobkyně jako zaměstnavatel zaměstnancům vozidla pro služební i soukromé účely ve smyslu § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů, a že se tudíž považuje za příjem dotčených zaměstnanců částka ve výši 1 % ze vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Odvolání žalobkyně nebylo částečně vyhověno z toho důvodu, že by snad žalobkyně relevantním způsobem prokázala, že výdaje (náklady) vynaložené na nákup pohonných hmot byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Skutečnosti vyplývající z obsahu správního spisu

9. Dne 1. 7. 2014 žalobkyně podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2013, v němž byl vykázán základ daně ve výši 9 669 868 Kč a daň na řádku 340 ve výši 1 837 110 Kč. Tato daň byla žalobkyni následně vyměřena konkludentně platebním výměrem č. j. 3360903/14/2115-24802-205648 ze dne 25. 7. 2014.
10. V rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu provedl správce daně dne 25. 9. 2014 u žalobkyně místní šetření, při kterém mimo jiné opatřil knihy jízd za rok 2013. V nich je zaznamenáno datum a čas jízdy, počátek a cíl cesty, její účel (zpravidla pouze „Pracovní schůzka“, popř. „Nákup zboží“ nebo „Oprava průmyslových podlah“), počet km, stav tachometru a jméno řidiče. Dále správce daně opatřil výkazy o tankování PHM a docházkové a mzdové listy zaměstnanců.
11. Správce daně zahájil dne 23. 8. 2016 daňovou kontrolu mj. ve věci DPPO za zdaňovací období 2013.
12. Dne 14. 2. 2017 vydal správce daně v souladu s § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu výzvu (dále jen „výzva 1“), kterou žalobkyni vyzval *v souvislosti s kontrolou daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti* mimo jiné k prokázání, že všechny zakoupené PHM byly použity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a že jízdy uvedené v předložených knihách jízd byly služební. Ve

výzvě správce daně popsal konkrétní nesrovnalosti v předložených dokumentech: docházka nesouhlasí se mzdovými listy, doba jízdy neodpovídá odpracované době, časy jízd neodpovídají pracovní době ani směnám v docházce, v účetnictví nefigurují cestovní náhrady, ač uvedené vzdálenosti nemohly být uskutečněny za méně než 5 hodin, při kterých dle § 176 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, vzniká zaměstnancům právo na stravné, vozidla jezdila i v době nemocenské a dovolené, v knihách jízd je uveden účel cesty pouze obecně, dle faktur od dodavatele PHM vozidla tankují ve dnech, kdy není v knize jízd zaznamenána jízda, je tankováno i do vozidel, která nejsou v majetku žalobkyně, všechny nákupy PHM nejsou zaznamenány, v knihách jízd jsou uvedeny jízdy o víkendech a svátcích, vzhledem k účelu a množství ujetých kilometrů, spotřebovaných a natankovaných PHM má správce daně pochybnosti o tom, zda ujeté kilometry byly skutečně služební a zda jsou vozidla užívána pouze pro služební cesty, z výpočtů správce daně je rozpor mezi vykázanými kilometry a spotřebou PHM, opakující se jízdy do stejného města za různým účelem jsou vykazovány v přesně stejné vzdálenosti, což je neobvyklé. Správce daně následně popsal konkrétní nesrovnalosti ve vztahu ke konkrétním vozidlům a řidičům.

13. Dne 20. 4. 2017 reagovala žalobkyně na výzvu 1 podáním, v němž v některých případech uvedla, že řidič při tankování platil v hotovosti, doklad byl ztracen nebo vyhozen, avšak majitel společnosti doklad proplatil, cestovní příkazy ani výplata cestovních náhrad nebyla nalezena a veškeré výplaty cestovních náhrad byly vyplaceny a odvedeny v odměnách zaměstnancům.
14. Dne 20. 9. 2017 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Správce daně v něm mimo jiné uvedl, že kontrolou bylo zjištěno, že žalobkyně zahrнула do daňově uznatelných nákladů PHM. Ani výše uvedenou reakci na výzvu 1 správce daně nevyhodnotil tak, že by šlo o důkazní prostředek prokazující vynaložení nákladů na PHM na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v rozsahu 742 986,17 Kč.
15. Žalobkyně se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila dne 27. 10. 2017. Ve stručném podání uvedla, že s obsahem výsledku kontrolního zjištění nesouhlasí.
16. Dne 8. 1. 2018 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole DPPPO za zdaňovací období roku 2013 se shodným závěrem jako bylo uvedeno ve výsledku kontrolního zjištění. Na jejím základě správce daně vydal správce daně dne 18. 1. 2018 platební výměr.
17. Proti platebnímu výměru žalobkyně podala odvolání, ve kterém namítala nedostatečné podklady pro rozhodování. Ve výzvě 1 správce daně požadoval prokázání skutečností jen k některým jízdám, vyloučil však veškeré náklady na PHM. Úvahy správce daně jsou nepřezkoumatelné a rozporné. Z účetnictví je zřejmé, že zakázky byly realizovány po celé republice. Bylo nutno zajistit dojezd zaměstnanců, statutární zástupce rovněž jezdil dojednávat zakázky. Žalobkyně navrhla další důkazní prostředky. Správce daně následně dokazování doplnil.
18. Dne 19. 4. 2018 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností (dále jen „výzva 2“), kterou žalobkyni vyzval k prokázání nákladů vynaložených na PHM, jak uvedla v doplnění odvolání proti platebnímu výměru (ve věci služebních cest jednatel žalobkyně pana J. K. žalobkyně navrhovala smlouvy, objednávky, dokumenty k reklamacím a k zakázkám).

19. Dne 17. 5. 2018 vypovídal svědek L. Š., který byl u žalobkyně zaměstnán jako technik. Staral se o komplexní zajištění zakázek. V rámci zakázky si bral auta, jak bylo potřeba, spotřebu neřešil. Při placení PHM používali kartu CCS s limitem 15 000 Kč, když se limit vyčerpal, platil nákupy hotově s tím, že peníze si bral v kanceláři. V roce 2013 pracoval na zakázkách v Mladé Boleslavi, Kvasinách, Chomutově a Praze. Často jezdil na nacenění zakázek, které se pak nerealizovaly. Zakázky se řešily podle potřeby, třeba i přes noc. Jezdilo se různými auty. Knihu jízd nepsal, odevzdával pouze doklady o nákupu PHM za hotové. Potvrdil, že místa v knize jízd odpovídají skutečnosti, data potvrdit nedokázal. Uvedl dále, že v rámci práce používají naftová topidla a vysoušeče kvůli technologiím. S autem parkoval někdy doma, bylo to jednodušší než ho vracet do firmy. Na některá místa se jezdilo i vícekrát za den.
20. Dne 18. 5. 2018 vypovídal svědek T. V., který byl rovněž stavebním technikem žalobkyně. Pracoval na zakázkách v mladoboleslavském regionu, jezdilo se ale i do Hradce, Olomouce, Sokolova a standardně do Prahy. Jezdilo se s tím, co bylo k dispozici. Bydlel na ubytovně u firmy v Debři, auta parkovala také tam. PHM platil na kartu CSS, popř. mu byly zpětně proplaceny v hotovosti. Tankovalo se také do kanystrů na vysoušeče. Naváželo se průběžně hodně materiálu, jezdilo se několikrát. Podlaha trvá několik dní, musí se dodržet technologické postupy. V některých autech knihy jízd byly. Byl to trochu chaos, a když nebyl čas, tak se hned jízdy nezapisovaly.
21. Dne 26. 5. 2018 žalobkyně k výsledkům svědků uvedla, že potvrdily platby PHM v hotovosti a realizaci služebních cest a rovněž tankování do kanystrů za účelem zajištění provozu strojů. Přípojná vozidla a hmotnost nákladu zvyšují spotřebu automobilů oproti spotřebě deklarované v technickém průkazu až o 35-40%. Doplnila též tabulku s výpočtem minimální spotřeby PHM dle neúplné knihy jízd. K prokázání reálné spotřeby navrhla zkušební jízdu vozidla s naloženým materiálem. Dále uvedla, že vzhledem ke způsobu nákupu nikdo není schopen si pamatovat, kdy, kde na jakou kartu do jakého auta nebo stroje a kolik PHM bylo čerpáno. Pro ilustraci popsala typický denní pohyb vozidel a pracovníků. V souvislosti s namítanými nesrovnalostmi poukázala na to, že je potřeba pravidelně navážet materiál, dodržovat technologické postupy, řešit nenadálé situace (např. poruchy strojů a nářadí) a reklamace, vést obchodní jednání atp. Připojila také fotodokumentaci realizovaných podlah. Dne 12. 6. 2018 pak doplnila tabulku služebních jízd včetně uvedení účelu a odhadovaného počtu najetých kilometrů.
22. Žalovaný vydal dne 6. 8. 2018 rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za stejné zdaňovací období, kterým snížil dodatečně stanovenou daň k přímé úhradě z částky 466 483 Kč na 38 878 Kč a upravil výši předepsaného penále. Žalovaný uvedl, že nelze toliko z odkazem na nadměrné čerpání pohonných hmot potvrdit závěr správce daně, že vozidla byla zaměstnancům poskytována k soukromým účelům a že je tedy nutno odvést daň podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů. Současně nebylo prokázáno, že by jednatel žalobkyně pohonné hmoty použil na soukromé účely.
23. Na toto rozhodnutí žalobkyně poukázala v doplnění odvolání proti platebnímu výměru ze dne 2. 11. 2018. Uvedla, že z něj vyplývá, že žalovaný považuje cesty za pracovní.
24. Dne 8. 2. 2019 vydal správce daně na pokyn žalovaného výzvu mimo jiné k prokázání spotřeby PHM ve výši 742 986,17 Kč a předložení evidence jízd s detailním přehledem nákupu a použití PHM ve vazbě na faktury za jejich nákup (dále jen „výzva 3“). Výzvu 3

správce daně odůvodnil tak, že mu v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti vyplývající z nesrovnalostí, které vyjmenoval obdobně jako ve výzvě 1. Uvedl, že pochybnosti správce daně přetrvávají i po provedeném doplnění dokazování.

25. Dne 18. 2. 2019 vypovídala svědkyně P. T., která u žalobkyně pracovala jako asistentka. Potvrdila, že tankování probíhalo na karty CSS a občas se tankovalo v hotovosti. Karty byly k dispozici volně. Správce daně předestřel několik cest vykázaných v knize jízd, svědkyně si na jejich účel nevzpomněla a uvedla, že se tehdy zaučovala. Nevěděla, kdo to vypisoval, byl to trochu chaos. Potvrdila tankování do kanystrů, PHM byly potřeba do topidel, vysoušečů, elektrocentrál.
26. Stejného dne vypovídala i svědkyně L. L., která u žalobkyně pracovala jako administrativní pracovnice. PHM se nakupovaly pro provoz firmy, pro topení v halách, vysoušení směsí. Ohledně tankování vypovídala obdobně jako předchozí svědci. Ke správcem daně předestřeným jízdám žalobkyně odpovídala neurčitě tak, že šlo o nacenění prací u výrobních hal, vyzvednutí něčeho menšího nebo nějaké certifikace, mohly to být např. slevy nebo reklamace, nebo mohl být problém se zaměstnancem, že neměl přílbu, zaměření atp. Byla si však jista, že služebních cest bylo více, než kolik je vykázano v knize jízd. Cesty si zapisovala buď sama, nebo je zapisoval někdo z kanceláře.
27. V reakci na výzvu 3 žalobkyně dne 6. 3. 2019 odkázala na provedené výsledky. Za jízdy mimo směny čerpali zaměstnanci náhradní volno. Svátky a víkendy se navíc netýkají statutárního zástupce (funkci vykonává neustále). K cestám v době pracovní neschopnosti statutárního zástupce žalobkyně uvedla, že při výkonu funkce statutárního zástupce nemůže pracovní neschopnost (jakožto překážka v práci) vzniknout. Absence konkrétního údaje v knize jízd je způsobena tím, že tato evidence není sama o sobě povinná. K tankování mimo dny pracovních cest docházelo z důvodů přípravy včetně mytí a čištění vozidel před cestou. Důkazem o souvislosti tankování s příjmy jsou faktury dodavatele PHM, a to v kombinaci se svědeckými výpověďmi a fakturami odběratelů. Žalobkyně přiložila orientační výpočet minimální spotřeby PHM ve vozidlech. Dne 5. 4. 2019 žalobkyně doplnila, že používala pro svou ekonomickou činnost celou řadu strojů a zaslala orientační výpočet spotřeby PHM i za tyto stroje.
28. Žalovaný žalobkyni dne 20. 5. 2019 seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval ji k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Žalovaný uvedl, že provedené důkazní prostředky jistě prokazují, že žalobkyně vykonává podnikatelskou činnost, nebylo jimi však osvědčeno, pro jaký účel byly užity PHM dle dotčených daňových dokladů. Žalobkyniny výpočty a odhady spotřeby nikterak nevypovídají o konkrétních jízdách. Břemeno k prokázání tvrzení leží na žalobkyni a ta jej ani v odvolacím řízení neunesla.
29. Žalobkyně se v reakci na výše uvedené seznámení vyjádřila dne 29. 5. 2019 tak, že nikdy neprokazovala skutečnou spotřebu, ale minimální spotřebu, kterou musela jistě vynaložit. Jiným způsobem než propočty nebylo možno výzvám správce daně vyhovět. PHM jsou věci druhově určenou a nelze prokazovat, který konkrétní litr byl použit na který konkrétní účel. Povinnost vést evidenci jízd žalobkyni žádný právní předpis neukládá.
30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s poukazem na rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009-73, uvedl, že kniha jízd, v níž je účel pracovních cest označen obecnými a neurčitými pojmenováními neprokazuje, že byly uskutečněny za účelem dosažení, zajištění a udržení zisku. Setrval na závěru, že realizace konkrétních cest nebyla prokázána svědeckými výpověďmi, tabulkami, ani odhady spotřeby. Skutečnost, že správce daně ve

výzvách uvedl konkrétně jen některé nesrovnalosti, neznamená, že u ostatních záznamů pochybnosti neměl. Správce daně nikde ve zprávě o daňové kontrole netvrdí, že vyloučené náklady byly použity pro soukromé účely, ale jen to, že jejich spotřebu žalobkyně neprokázala průkaznou evidencí. Sama žalobkyně uvedla, že evidenci o spotřebě PHM nevedla. Zkušební jízdy tyto evidence nemohou nahradit, neboť sporné je především to, které z cest uvedených v předložených knihách jízd byly skutečně provedeny jako cesty pracovní. Odvolání ve věci daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti bylo částečně vyhověno v rozsahu čerpání PHM do vozidel, která již nebyla ve vlastnictví žalobkyně, a čerpání na kartu CSS osobou, která již nebyla jejím zaměstnancem. Odkazované rozhodnutí ve věci jiné daně tedy není postaveno na závěru, že by žalobkyně prokázala vynaložení nákladů na PHM na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Posouzení žaloby soudem

Obecná východiska

31. Jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno a prokázala, že náklady za nákup pohonných hmot ve výši 742 986,17 Kč byly náklady daňově uznatelné, tj. zda se jednalo v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
32. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
33. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019 - 71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018 - 52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013 - 49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
34. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.

35. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
36. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.
37. Pro účely odvedení daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů „[v]ýdaje (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“. Daňový subjekt si tedy nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).
38. Žalobkyně v nyní projednávané věci výše uvedené judikatorní závěry o přenášení důkazního břemene v případech prokazování nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepopírá. Domnívá se však, že unesla důkazní břemeno, a byl to naopak správce daně (a žalovaný), kdo neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání pochybností o věrohodnosti a průkaznosti žalobkyní předložených daňových dokladů za nákupy pohonných hmot.
39. Jak uvedl např. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 29. 5. 2007, č. j. 62 Ca 20/2006 - 65, č. 1296/2007 Sb. NSS, správní řízení je vystavěno na zásadě jeho jednotnosti, a řízení tedy od okamžiku jeho zahájení až do vydání rozhodnutí v jeho posledním stupni tvoří jeden celek. Tato zásada však platí nepochybně nejen pro správní řízení, nýbrž i pro řízení vedené orgány finanční správy. (srov. též usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, č. 1456/2008 Sb. NSS, a ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). I pokud tedy není dodržen zcela správný postup v daňovém řízení, nezakládá to důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, pakliže nesprávný postup žalobkyni neznemožnil realizovat její procesní práva.
40. Soud konstatuje, že správce daně zcela zřetelně formuloval svoje výhrady, ze kterých dovozoval pochybnosti o správnosti a úplnosti evidence spotřeby PHM a knihy jízd. Jakkoliv byla výzva 1 učiněna ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, bylo zřejmé, že správce daně knihu jízd považuje ve svém celku za neprůkaznou, a to včetně detailně uvedených důvodů. Nedostatek v podobě identifikace daně pak správce

daně zhojil již ve výsledku kontrolního zjištění, ve kterém jednoznačně své závěry vztáhl i na daň z příjmů právnických osob. Od té chvíle žalobkyně měla mnoho příležitostí proti těmto závěrům brojit, což také činila. Naposledy pak své výhrady správce daně formuloval na pokyn žalovaného ve výzvě 3, po které nemohla mít žalobkyně o rozsahu svého důkazního břemene ve vztahu k dani z příjmů právnických osob žádné pochybnosti a měla ještě poslední šanci jej unést. Z jejích podání v daňovém řízení je ostatně evidentní, že si byla velice dobře vědoma toho, co po ní správce daně požaduje prokázat. Sama však, jak vyplývá i z žaloby, na prokazování konkrétních nákladů (skutečné spotřeby) rezignovala a domáhala se uznání nákladů v minimální nutné výši, kterou určila za pomoci orientačních výpočtů.

41. Z uvedeného jasně vyplývá, že správce daně unesl svoje důkazní břemeno a vyjevil, jaké pochybnosti mu ohledně evidence související s uplatněnými náklady na PHM vznikly. Ačkoliv správce daně nejprve pochybnosti sdělil formálně nesprávným způsobem (ve vztahu k jiné dani), procesní práva žalobkyně zůstala zachována (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79).
42. S žalobkyní soud nesouhlasí ani v tom směru, že by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno pro nepřezkoumatelnost platebního výměru pro nedostatek důvodů, resp. pro jeho nesoulad se správním spisem. I v daňovém řízení platí, že prvostupňové rozhodnutí tvoří s rozhodnutím o odvolání jeden celek a případné nedostatky jednoho z nich lze zhojit či doplnit rozhodnutím druhým, a to obousměrně (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2018, č. j. 1 As 186/2017 - 46). I kdyby tedy snad platební výměr v době vydání nebyl dostatečně podložen, nezpůsobovalo by to nezákonnost napadeného rozhodnutí tehdy, pakliže byly podklady v odvolacím řízení dostatečně doplněny. Nad rámec uvedeného soud uvádí, že součástí daňového spisu jsou podklady obstarané v rámci vyhledávací činnosti správce daně ještě před zahájením daňové kontroly (viz bod 10 rozsudku), o které se opírá výzva 1. Odhlédne-li soud v tuto chvíli od výše uvedeného nesprávného zacílení výzvy toliko na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, je zřejmé, že i platební výměr (resp. zpráva o daňové kontrole) byly podloženy dostatečně.
43. Žalovaný pak dospěl ke zcela správnému závěru, že z dokazování nejen že neplyne vynaložení konkrétních nákladů, ale že dokonce celá evidence jízd byla vedena zcela chaoticky. Jelikož tak bezpečně vyšlo najevo, že kniha jízd neodráží skutečnost, a vynaložení konkrétních nákladů nebylo prokázáno ani jiným způsobem, nezbylo žalovanému než dotčené náklady vyloučit a zvýšit odpovídajícím způsobem základ daně.
44. Má-li žalobkyně tím, že nelze prokázat spotřebu „každého konkrétního litru“, na mysli, že finanční orgány na ni v souvislosti s prokazováním nákladů na PHM uvalují břemeno, které nelze unést, mýlí se. Z výše uvedené zásady, že daňový subjekt prokazuje tvrzení, které uvádí ve svém daňovém přiznání, jednoznačně plyne povinnost žalobkyně prokázat odůvodněnost vynaložených a uplatněných nákladů. To lze učinit administrativně nijak zvlášť složitým vedením elementárních záznamů a evidencí. Pakliže žalobkyně tyto záznamy vedla chaoticky a nebyla je schopna věrně zkompletovat ani dodatečně, jde to výhradně k její tíži. Žalobkyně sice skutečně není povinna vést knihu jízd v souladu s interním pokynem Generálního finančního ředitelství D-6 a může skutečně využití PHM prokázat i jinak, soud však dodává, že si nedovede představit mnoho způsobů, jak by tak mohla učinit bez řádně vedené, věrohodné a nerozporné evidence o provedených služebních jízdách a tankování PHM. Nutno dodat, že ani provedenými výsledky nebylo vynaložení nákladů *v konkrétní výši* prokázáno, jak správně konstatoval žalovaný

v napadeném rozhodnutí. Pak však není zřejmé, *jaké náklady* žalobkyně na dosažení, zajištění a udržení příjmů vlastně vynaložila.

45. Soud se plně ztotožňuje s žalovaným citovaným rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 97/2009 - 73, zejm. jeho body 26 a 36, dle kterých kniha jízd, v níž je účel pracovních cest označen velmi obecnými a neurčitými pojmenováními jako „obchodní jednání“, „nákup“, „servis“ atp., neprokazuje, že byly pracovní cesty uskutečněny, a pokud snad nějaké cesty byly uskutečněny, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle daného rozhodnutí v situaci, kdy převažující část údajů v knize jízd je zcela nekonkrétní a vágní, může být uskutečnění pracovních cest a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů prokázáno např. relevantními svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr zboží), pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), zápisy o reklamacích (část cest měla údajně souvislost s reklamacemi), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky), fotodokumentací (ta se běžně pořizuje v souvislosti s reklamacemi, dokumentací dodání služeb, propagací) atd. Žalobkyně však nenamítá, že by takové důkazní prostředky snesla a žalovaný je neprovedl nebo nevyhodnotil správně.
46. Je také jistě pravdou, jak žalobkyně v daňovém řízení uváděla, že skutečná spotřeba vozidel se může lišit v závislosti na mnoha okolnostech (trasa, provoz, hmotnost nákladu, povětrnostní podmínky apod.) a nemusí odpovídat spotřebě uvedené v technickém průkazu vozidla. Pakliže však nebylo prokázáno, *kam, kdy a proč* se jelo, k otázce spotřeby vozidel při dané cestě se finanční orgány vůbec nedostaly.
47. Soud nepřehlédl, že obecný fakt, že byly uskutečňovány *nějaké* služební cesty a že byly vynakládány *nějaké* náklady na nákup PHM do stavebních strojů, přístrojů a technologií, svědeckými výpověďmi prokázán byl a že pro ekonomickou činnost žalobkyně je nezbytné náklady na nákup PHM vynakládat. Zůstalo však zcela nejasné, kdy konkrétně, kam a proč auta jezdila, jaké palivo (v jaké nákupní ceně) bylo při dané cestě v jejich nádržích a kolik ho bylo spotřebováno. Stejně tak nebylo objasněno, do kterých konkrétních strojů na jaké konkrétní akci bylo naléváno palivo a v jakém množství bylo spotřebováno.
48. Soud k tomu uvádí, že při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, pokud by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. Neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran uskutečněných výdajů a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě zvažovat postup dle § 98 daňového řádu a stanovit daň podle pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27) a přihlídnout při tom k výši minimálních nutných (tzv. esenciálních) nákladů, které nutně musel daňový subjekt na zajištění, dosažení a udržení příjmů vynaložit (srov. také rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, č. 1396/2007 Sb. NSS).
49. K pojmu esenciálních nákladů soud odkazuje např. na poměrně aktuální rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 – 39, který rozsáhle rekapituluje a shrnuje dosavadní judikaturu NSS a dochází k závěru, že není rozporná (byť dle zdejšího soudu lze minimálně říci, že generuje dosti nesourodé výstupy).

50. Žalobkyně, ačkoliv výslovně nezmiňuje termín *esenciální náklady* a nespojuje možnost jejich přiznání s přechodem způsobu stanovení daně podle pomůcek, se žalobou domáhá právě toho, aby jí byly za náklad uznány alespoň ty náklady na spotřebu PHM, které minimálně musela jistě při zakázkách vynaložit, jinak by jí žádné příjmy nebyly vznikly.
51. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Podle odst. 2 citovaného ustanovení [s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle odst. 3 citovaného ustanovení [p]omůckami jsou zejména (a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, (b) podaná vysvětlení, (c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, a (d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
52. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).
53. Soud konstatuje, že žalobkyně povinnost prokázat vynaložení konkrétních nákladů nesplnila, dostatečnou součinnost ke zjištění jejich skutečné výše neposkytla, přičemž daň by prostřednictvím pomůcek spolehlivě stanovena být mohla, a to např. přibližně způsobem, který sama žalobkyně (aniž by při tom výslovně hovořila o možnosti využití pomůcek) navrhovala spolu se zasláním orientačních tabulek spotřeby a soupisů jednotlivých zakázek. Jinými slovy, správce daně by na základě nezpochybněných údajů o povaze a počtu zakázek [(srov. § 98 odst. 2 a 3 písm. a) daňového řádu] mohl učinit relativně jednoduchou a přesnou úvahu, jaké minimální náklady na spotřebu PHM v souvislosti s dopravou osob a materiálu a provozem nezbytných strojů žalobkyni vznikly.
54. Stěžejní pro posouzení možnosti využití pomůcek, jakožto subsidiárního způsobu stanovení daně, jsou závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, který uvedl, že: *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“*

V této souvislosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: *„Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že **zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu**, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“* (obojí zvýraznil soud)

55. Žalovaný se k možnosti náhradního způsobu stanovení daně vyjádřil v závěru napadeného rozhodnutí toliko lakonicky. Uvedl, že účetnictví jako celek nebylo zpochybněno a daň bylo možné stanovit dokazováním. Dílčí pochybení v rozsahu neuznaných výdajů (nákladů) cca 742 tisíc Kč z celkových nákladů na PHM 760 736 Kč nezpůsobuje dle žalovaného natolik zásadní pochybení, aby žalovaný shledal důvod pro náhradní způsob stanovení daně.
56. Soud k tomu uvádí, že žalovaný nesprávně při zvažování možnosti využití pomůcek poměřuje rozsah neuznaných nákladů s celkovými náklady *stejněho druhu*. Dochází při tom navíc k nelogickému závěru, neboť je zjevné, že obraz o hospodaření žalobkyně *v rozsahu spotřeby PHM je zatemněn zcela* – na knihu jízd a evidenci o nákupu PHM není v podstatě žádný spoleh. Toto pochybení žalovaného však je možno napravit a dílčí chybu v odůvodnění překlenout, neboť správnost (zákonnost) napadeného rozhodnutí v tomto ohledu lze snadno přezkoumat i z podkladů obsažených v daňovém spise (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 2. 2020, č. j. 5 Afs 344/2019 - 30, ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Konkrétně z výkazu zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2013, přiloženého žalobkyní k daňovému přiznání, vyplývá, že žalobkyně utržila v roce 2013 celkem cca 80 mil Kč, výkonová spotřeba činila cca 63,6 mil Kč, osobní náklady cca 6,8 mil Kč, odpisy cca 1,9 mil Kč a ostatní provozní náklady cca 2,5 mil Kč. Je tedy zjevné, že zpochybněné náklady v rozsahu 0,7 mil Kč tvoří cca 1% celkových ročních nákladů ve výši cca 74,8 mil, a tak malé „bílé místo“ v obraze o hospodaření žalobkyně nezpůsobuje celkovou nevěrohodnost jejího účetnictví.
57. Tím se projednávaná věc odlišuje od skutkově jinak podobné věci řešené v rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017 - 42, ve kterém NSS považoval za případné esenciální náklady přiznat. Zde bylo v daňovém řízení prokázáno, že jednateli daňového subjektu patřily dvě dodávky, které měla používat společnost zabývající se stavebními zakázkami k dopravování pracovníků a materiálu. NSS (body 34 rozsudku) uvedl, že: „[p]okud není zpochybněna premisa, že v kontrolovaném období byly na místo výkonu práce a zpět dopravovány osoby a materiál, je nabíledni, že na provoz vozidel musely být vynaloženy nějaké náklady. Jako o jádrových (či esenciálních) výdajích v souvislosti s těmito cestami je třeba uvažovat předně o úhradách za provozní kapaliny, zejména pohonné hmoty (ale i kapalina do ostřikovače a případně, bylo-li by prokázáno, že stěžovatel, resp. jeho zaměstnanci, se staral i o běžnou údržbu vozidel, i motorový olej apod.). Proto i za situace, kdy se stěžovatelce nepodařilo prokázat uskutečnění konkrétních transakcí, jež správce daně kvalifikovaně zpochybnil (viz výše), neboť jí předložené doklady byly zcela nevěrohodné, bylo na místě, aby správce daně zvážil přechod na náhradní způsob stanovení daně, konkrétně podle pomůcek. Je totiž zjevné, že kvůli nesplnění povinností daňového subjektu nelze stanovit daň dokazováním. Právě celková nevěrohodnost původních i dodatečně předložených dokladů ohledně deklarovaných pracovních cest totiž neumožňuje, aby správce daně selektivně aproboval výdaje za pracovní cesty v těch dnech, které nekolidují se záznamy v pracovních výkazech, jak požadovala stěžovatelka. Na druhou stranu v průběhu daňového řízení ani později nebylo nijak zpochybněno, že stěžovatelka přepravu zaměstnanců a materiálu zajišťovala, pouze není jasné, v jakém rozsahu a za jaké finanční prostředky.“
58. Jak totiž vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 1. 11. 2017, č. j. 59 Af 1/2016 - 49, proti kterému směřovala kasační stížnost, o které výše citovaným rozsudkem rozhodl druhý senát NSS, celkové náklady činily 12 556 459 Kč, přičemž na cestovní nákladech bylo zpochybněno 589 657 Kč (šlo tedy o cca 5%

celkových ročních nákladů). Současně byly zpochybněny i další náklady (dohadné položky). Přitom podle další judikatury NSS nepostačovalo pro aktivaci možnosti stanovení daně podle pomůcek ani zpochybnění nákladů v rozsahu 7,18 %, resp. 5,09 % ročních výdajů (srov. rozsudek ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41), ani 10 % z celkově u uplatněných nákladů (srov. rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 - 35).

59. Byť pochopitelně ani dle výše citovaného názoru rozšířeného senátu nelze stanovit univerzální procentní hranici pro přechod na pomůcky, kritérium poměru zpochybněných nákladů není samoúčelné. Při stanovení daně za užití pomůcek platí princip, že nelze kombinovat způsoby stanovení daně, to znamená, že nelze některé z podnikatelských aktivit podrobit stanovení daně důkazy a u jiných, pro absenci důkazů, stanovit daň pomůckami (srov. též rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87). Stanovení daně podle pomůcek nebo pomocí dokazování totiž podléhá odlišnému rozsahu přezkumu v odvolacím řízení. NSS ve výše citovaném rozsudku týkajícím se cestovních nákladů na dodávky, č. j. 2 Afs 398/2017 - 42, bod 39, sice připomněl, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování jsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, č. 675/2005 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142), a správce daně proto může tu část evidence, kterou vyhodnotí jako kompletní a nepochybnou, využít jako pomůcky. Naopak u výdajů, kde pochybnosti měl a které se daňovému subjektu nepodařilo vyvrátit, může využít statistické či jiné údaje vztahující se ke srovnatelným daňovým subjektům a hospodářským činnostem (srov. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40). To však neznamená, že takový postup má být použit tam, kdy je 99% nákladů v objemu desítek milionů Kč prokázáno dokazováním coby primárním způsobem stanovení daně. Takový postup by byl zjevně v rozporu s efektivitou daňové správy a ve svém důsledku by nesl značné riziko daleko většího zkreslení obrazu o zdanitelném ekonomickém výkonu žalobkyně, než pomnutí malé části jejích nákladů v důsledku výše uvedeného. To by bylo v rozporu s cílem správy daně, kterým je *správné* zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Soud dodává, že žalobkyni nebyly vyloučeny veškeré výdaje na realizaci jednotlivých zakázek, nešlo totiž o mzdové náklady či spotřebovaný materiál, ale pouze o náklady na dopravu, které (jak vyplývá i z výše rekapitulované výsledovky) tvoří jen menší část veškerých nákladů (v obdobné situaci NSS využití esenciálních nákladů rovněž nepřipustil, srov. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2020, č. j. 10 Afs 188/2020 - 34).
60. Jinými slovy, byť bylo prokázáno, že žalobkyně část nákladů na PHM musela důvodně vynaložit, nedostatečné záznamy ohledně tohoto druhu nákladů nezatemňují celkový výsledek hospodaření do takové míry, aby to ospravedlňovalo přechod na pomůcky jakožto alternativní způsob stanovení daně. Soud si je vědom, že tento závěr se může žalobkyni subjektivně jevit jako nesprávný a nespravedlivý. Je však nutno uvést, že si daný důsledek zapříčinila v první řadě sama tím, že si neobstarala spolehlivé a věrohodné doklady o nákladech, které hodlala daňově uplatnit.
61. Konečně k námitce žalobkyně, že žalovaný nepřihlédl k rozhodnutí správce daně ve věci daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti soud uvádí, že k uvedenému se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí (bod 98) tak, že jím bylo *„částečně vyhověno z toho důvodu, že pouze s odkazem na nadměrné čerpání PHM nelze potvrdit závěr správce daně, že také v těchto případech poskytoval odvolatel jako zaměstnavatel svým zaměstnancům vozidla pro služební i soukromé účely (...) a že se tudíž považuje za příjem dotčených zaměstnanců*

částka ve výši 1 % ze vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla. Proto bylo v konkrétních měsících a částkách částečně vyhověno odvolání na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Stejně tak bylo dále částečně vyhověno v souvislosti s PHM čerpanými na palivové karty CCS vedené na vozidla registračních značek X, X a X, která již nebyla ve vlastnictví odvolatele, a kartu CCS vedenou na osobu K. S., který již nebyl zaměstnancem odvolatele. Odvolání tedy nebylo v žádném případě částečně vyhověno proto, že by odvolatel v rámci DPPO za zdaňovací období 2013 (tj. žalobkyně) relevantním způsobem prokázal, že výdaje (náklady) vynaložené na nákup PHM od dodavatele CCS v celkové výši 742 986 Kč zaúčtované na vrub účtu 501 a 503 byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů odvolatele ve smyslu § 24 odst. 1 a 2 písm. k) ZDP.“ Soud ze správního spisu ověřil, že žalobcem uvedené hodnocení odkazovaného rozhodnutí odpovídá jeho obsahu (srov. položku 53 spisu správce daně, str. 15-17). Jelikož žalobkyně v žalobě vůči tomuto závěru nepřináší argumentačně novou oponenturu, odkazuje soud na toto odůvodnění a dodává pouze to, že z pravidel formální logiky plyne, že neprokázáním užívání vozidel pro soukromé účely (což je podmínka pro doměření daně z příjmu fyzických osob, jejíž splnění prokazuje správce daně) ještě není prokázáno jejich užívání pro účely dosažení, zajištění a udržení příjmů žalobkyně, tím méně pak v nějaké konkrétní výši či rozsahu (což je podmínka uznání nákladu snižujícího základ daně z příjmu právnických osob, jejíž splnění prokazuje daňový subjekt). Žalovaný se k odkazovanému rozhodnutí ve věci jiné daně vyjádřil, vypořádal se s ním dostatečně a žalobkyně správnost jeho argumentace nevyvrátila.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

62. Jelikož soud neshledal žádný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
63. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, soud náhradu nákladů nepřiznal, protože mu žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 25. února 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu