



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové 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. 38065/20/5200-11432-700681,
ve věci doměření daně z příjmů právnických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Věc se týká uplatnění daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“).
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště Přerov (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 3. 5. 2019, č. j. 1093637/19/3107-50521-805061 doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 o částku 75 050 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 20 %

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

z doměřené daně. Správce daně po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že náklady na pohonné hmoty a cestovné žalobkyně zahrnula do daňově účinných nákladů v rozporu s § 24 odst. 1 ZDP. Tyto náklady měly v částce 8 681,06 Kč spočívat v čerpání pohonných hmot Natural 95 do vozidel, která žalobkyně přepravovala pro svého smluvního partnera, a do sekačky, kterou prováděla údržbu travnatých ploch u místa podnikání. Dále tyto náklady tvořily náklady na cestovné v částce 244 763 Kč, které měla dle výdajového pokladního dokladu č. 76 z 31. 12. 2014 žalobkyně vyplatit Mgr. F. P. (svému jedinému společníkovi a jednateři) jako náhradu za používání silničního motorového vozidla nezahrnutého v obchodním majetku žalobkyně. Podle správce daně žalobkyně ve vztahu k oprávněnosti těchto nákladů neunesla své důkazní břemeno.

3. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a dodatečný platební výměr potvrdil. Závěry správce daně aproboval.
4. Krajský soud rozsudkem ze dne 28. 7. 2021, č. j. 65 Af 70/2020-44 rozhodnutí žalovaného zrušil pro částečnou nepřezkoumatelnost a procesní vadu, jež mohla mít vliv na jeho zákonnost. Nejvyšší správní soud ale následně rozsudkem ze dne 21. 2. 2023, č. j. 8 Afs 274/2021-31, rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud proto, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodl o žalobě znovu.

II. Argumentace stran

5. Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného. Podstatou žaloby je nesouhlas žalobkyně se závěrem, že neunesla své důkazní břemeno ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů na cestovné a spotřebované pohonné hmoty. Rozsáhlou žalobu soud shrnuje následovně.
6. Žalobkyně v první řadě rozporovala závěr žalovaného o nedostatečnosti předložené knihy jízd. Vzhledem k tomu, že žádný obecně závazný právní předpis neukládá povinnost vést knihu jízd, nemůže být žalobkyni kladeno k tíži, že tato neobsahuje formální náležitosti stanovené v interním normativním aktu správce daně (pokyn GFŘ D-22). Současně se žalobkyně ohradila i proti výhradě žalovaného 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 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.
7. Ve vztahu ke knize jízd žalobkyně dále nesouhlasila se závěry žalovaného, že uváděla počty kilometrů za jednotlivé jízdy, které nesouhlasí se skutečnými vzdálenostmi. 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. Žalovaný měl v případě eventuálně prokázaných pochybností u jízd poměrně vyloučit toliko náklady vynaložené ve spojitosti s těmito jízdami, a nikoliv paušálně neuznat celé cestovné. 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.

8. Žalobkyně rozporovala také závěry žalovaného, že uskutečněné jízdy byly obecně vymezené a žalobkyně neprokázala jejich účel. Žalovaný se 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. K prokázání svých tvrzení žalobkyně 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 namítla, že ačkoli žalovaný v odvolacím řízení provedl doplnění dokazování, neboť 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. Žalovaný tedy odepřel žalobkyni možnost zvrátit skutkové zjištění žalovaného, čímž se dopustil hrubého procesního pochybení.
10. Žalobkyně dále namítla, že na předmětné vozidlo je žalovaným z účetního hlediska chybně pohlíženo jako na motorové vozidlo v obchodním majetku žalobkyně. 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, jelikož pouze odkázal na zprávu o daňové kontrole.
11. Žalobkyně dále nesouhlasila se závěrem žalovaného, že nedoložila žádné relevantní podklady pro stanovení výpočtu cestovného, neboť doložila způsob výpočtu i také konkrétní data, na základě nichž dospěla k výsledné výši cestovného.
12. Žalobkyně dále s odkazem na § 59 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech namítla, 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.
13. 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. Tento závěr je nelogický, jelikož 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 prokazujícího obsah výpovědi svědka, jenž je sám o sobě důkazem.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

14. Žalovaný setrval na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí. Poukázal na to, že je zákonnou důkazní povinností žalobkyně zajistit a předložit důkazy, kterými je schopna prokázat svá tvrzení. Žalobkyně ale neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů. Nepodařilo se jí 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 pracovní charakter jednotlivých cest soukromým vozidlem. V knize jízd není vedena žádná detailní evidence uskutečněných jízd, proto byla kniha jízd vyhodnocena jako nedostatečný důkazní prostředek. Pokyn GFŘ D-22 byl uveden toliko jako správní praxe. K výpočtu cestovního žalovaný uvedl, že u některých jízd byl vykázán 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, neboť 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. K hodnocení svědecké výpovědi Ing. P. B. žalovaný uvedl, že tuto hodnotil jako jakýkoliv jiný důkazní prostředek a došel k závěru, že nepřinesla takové konkrétní informace, které by bez jakýchkoli pochybností objasnily skutečnosti, které jsou pro daňovou účinnost spotřebovaných pohonných hmot relevantní. K námitce procesního pochybení žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení nedošlo k doplnění dokazování. Žalovaný toliko popsal, co vyplývá, resp. nevyplývá z tohoto důkazního prostředku, včetně informace stran nečitelnosti podpisu na dokladu, což ale nemělo vliv na hodnocení důkazu, neboť to zůstalo stejné (nepřukaznost 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.
15. V replice nepřinesla žalobkyně žádnou novou argumentaci.
16. V reakci na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu žalobkyně zaslala soudu další vyjádření, v němž však kromě nesouhlasu se závěry kasačního soudu nepřednesla žádné nové argumenty.

III. Posouzení věci krajským soudem

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 není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 s. ř. s.
18. Namítaná nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jež měla spočívat jednak v nevysvětleném zpochybnění všech cest na základě pochybností ohledně 2 konkrétních jízd a nevypořádání se s příslušnou odvolací námitkou žalobkyně, a jednak v nedostatečném vypořádání se s hodnocením svědecké výpovědi svědka B., byla předmětem posouzení v řízení před Nejvyšším správním soudem. Ten dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností ani z jednoho z uvedených důvodů, jelikož se žalovaný

dostatečným způsobem vypořádal jak s otázkou zpochybněných jízd (bod 61 napadeného rozhodnutí), tak s otázkou vyhodnocení svědecké výpovědi svědka B. (bod 69 napadeného rozhodnutí). Krajský soud je názorem Nejvyššího správního soudu vázán, proto s odkazem na body 32-38 rozsudku Nejvyššího správního soudu konstatuje, že napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné není.

19. Jádrem sporu je splnění podmínek daňové účinnosti nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP.
20. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *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. (...)*
21. Podle § 24 odst. 2 písm. k) bod 3. věta první zákona o daních z příjmů *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.*
22. Mezi daňově účinné výdaje lze dle citovaných ustanovení zahrnout pouze výdaje, které daňový subjekt (i) skutečně vynaložil, (ii) v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, (iii) v příslušném zdaňovacím období a (iv) které jsou za výdaje považovány zákonem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111). Výdaje lze uplatnit jen v prokázané výši a zároveň ne každý uplatněný výdaj může obstát jako daňově uznatelný.
23. Je povinností daňového subjektu v případě pochybností prokázat, že uplatněný výdaj skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Prokazování uskutečnění uplatněných výdajů je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního případu na dokladu deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže není prokázáno, že výdaj byl uskutečněn tak, jak je daňovým subjektem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť i formálně správného, daňového dokladu. Podstatným tedy zůstává, aby vynaložení konkrétního výdaje/nákladu bylo prokazatelně doprovázeno sjednaným věcným plněním.
24. Jelikož žalovaný v projednávané věci dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění všech uvedených podmínek pro daňovou účinnost uplatněných výdajů, což žalobkyně rozporuje, je pro posouzení věci relevantní také právní úprava rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 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. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití

právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

25. Při výkladu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu judikatura správních soudů zdůrazňuje, že správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu údajů na dokladech se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
26. Úprava důkazního břemene v daňovém řádu odráží specifickou povahu daňového řízení spočívající v tom, že správce daně se nachází v jistém informačním deficitu, neboť má k dispozici pouze informace, jež jsou obsahem tvrzení daňového subjektu. Zároveň je daňové řízení ovládáno zásadou materiální pravdy (zakotvenou v § 8 odst. 3 daňového řádu), která navazuje na cíl správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Je tedy nasnadě, proč je důkazní povinnost daňového subjektu tak významná. Rovněž lze z uvedeného dále dovodit nezbytnost předkládání důkazních prostředků způsobilých prokázat tvrzení daňového subjektu ve zcela konkrétní rovině.

Nedostatky knihy jízd a pokladního dokladu č. 76

27. Námitku týkající se pokladního dokladu č. 76 a porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v této souvislosti již řešil v této věci Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že poznámku o nečitelném podpisu na tomto pokladním dokladu nelze považovat za důvod pro postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť již správce daně považoval tento doklad za nedostatečný z hlediska prokázání žalobcových tvrzení. Krajský soud je tímto právním názorem vázán, proto tuto žalobní námitku hodnotí jako nedůvodnou, přičemž v podrobnostech odkazuje na body 24-31 rozsudku Nejvyššího správního soudu.
28. Ve vztahu k žalobkyní předložené knize jízd je třeba v první řadě vyvrátit mylný závěr žalobkyně týkající se pokynu GFŘ. Krajský soud souhlasí s žalobkyní v tom směru, že pokyny finanční správy, v nyní projednávaném případě konkrétně řady 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 mýlí, 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 však dospěl k závěru, že kniha jízd předložená žalobkyní neprokazuje oprávněnost uplatněných výdajů, a proto tyto výdaje neuznal.

29. Hlavním předmětem posouzení je nicméně otázka, zda kniha jízd předložená žalobkyní je schopna prokázat oprávněnost uplatněných výdajů či nikoli.
30. V projednávaném případě žalobkyně k prokázání svých tvrzení o vynaložených výdajích na cestovné předložila výdajový pokladní doklad č. 76 a knihu jízd. Krajský soud shodně s žalovaným zdůrazňuje, že způsob, jakým daňový subjekt hodlá prokazovat své daňové tvrzení, je čistě jeho volbou, zároveň si však musí být daňový subjekt vědom rizika, že jím zvolený důkazní prostředek může být v kontextu vyslovených pochybností správcem daně „slabý“, resp. fakticky nevypovídající o relevantních skutečnostech. Správce daně výzvou ze dne 16. 7. 2018 vyzval žalobkyni k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně a to mj. i ve vztahu k uplatněnému cestovnému. Správce daně při seznámení s výsledky kontrolního zjištění, jak je zachyceno na str. 6-7 protokolu o ústním jednání ze dne 4. 3. 2019, č. j. 369517/19/3107-60561-809613, žalobkyni sdělil své pochybnosti a výhrady ve vztahu k uplatněnému nákladu na cestovné. Správce daně hodnotil nedostatečnost předložené knihy jízd za účelem prokázání splnění podmínek daňové účinnosti tohoto nákladu z důvodu absence stavu ujetých kilometrů k 1. lednu a k 31. prosinci kontrolovaného období a rozporu mezi počty ujetých kilometrů u jednotlivých jízd evidovaných v knize a skutečnou vzdáleností vyplývající z veřejně dostupných databází. Tyto pochybnosti, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o nedostatečnosti knihy jízd za účelem prokázání daňové účinnosti nákladů na cestovné a tím pádem o neunesení důkazního břemene žalobkyně, byly dále uvedeny i ve zprávě o daňové kontrole na str. 5-6, 15, kde bylo dále vymezeno, že rovněž účel pracovních cest byl vykázán obecně a nebyl doložen jinými důkazními prostředky. Závěry žalovaného jsou pak obsaženy v bodech 39-46 a 50-60 napadeného rozhodnutí.
31. Kniha jízd obsahuje následující omezené údaje u jednotlivých pracovních cest: datum, místo, počet ujetých kilometrů a popis účelu jízdy. Konkrétně zápis v knize jízd vypadá např. následovně: „6.1. Olomouc 102 konzultace s právníkem; 24. 2. Přerov 54 PP“ Účel cesty je vymezen jako „provozní pojížděky (PP), kontrola provozů ICA, konzultace s právníkem, T. porada, ppT (pátrání pro T.) plus provoz ICA, ppT“. Již krajským soudem namátkou vybraná jízda z 6. 1. obsahuje pochybnost vzbuzující údaje, neboť z Přerova (sídla žalobkyně) do Olomouce za účelem návštěvy právníka stěží mohl jednatel žalobkyně ujet 102 km, jestliže vzdálenost mezi Olomoucí a Přerovem je podle portálu mapy.cz 30 km. Rovněž provozní pojížděky po Přerově dne 24. 2. vzbuzují pochybnost o najetí 54 km. Krajský soud proto hodnotí úvahy správce daně a žalovaného jako zcela logické a správné, a to včetně namítané absence stavu najetých kilometrů na začátku a na konci kontrolovaného období. Za situace, kdy jsou u cestovného rozporovány coby stěžejní údaj právě počty ujetých kilometrů u jednotlivých jízd, pak nelze požadavek na uvedení stavu najetých kilometrů k začátku a konci dotčeného období hodnotit jako formalistický a nadbytečný, neboť jejich porovnání se součtem jednotlivých jízd by mohlo pochybnosti osvětlit. Znovu je však nutné zdůraznit, že neoprávněnost uplatněného nákladu na cestovné nebyla shledána z důvodu formálních

nedostatků knihy jízd, a tedy ani z důvodu neuvedení stavu najetých kilometrů jako takového, nýbrž z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyně. Předložila-li by žalobkyně spolu s jinak bezvadnou knihou jízd další důkazní prostředky, jež by ve vzájemné shodě a v souhrnu spolu s knihou jízd prokázaly účel a rozsah účtovaných cest, byla by oprávněnost tohoto nákladu uznána bez zřetele k popsánému nedostatku knihy jízd.

32. Krajský soud se rovněž s daňovými orgány shoduje v tom, že pochybnosti ohledně pracovního charakteru všech vykázaných cest vzbuzuje i zcela obecně vymezený účel jednotlivých pracovních jízd, který pak ve spojení s neodpovídajícími počty kilometrů tyto pochybnosti ještě více umocňuje. Je-li v knize jízd, nepodpořené dalšími důkazními prostředky, uveden účel jízdy tak obecně jako „*provozní pojížděky, pátrání pro T., atd.*“, není jí prokázán pracovní charakter uskutečněných cest v uplatněném rozsahu, a tedy ani daňová účinnost uplatněného cestovného dle § 24 odst. 1 ZDP. Kromě judikatury uvedené žalovaným v bodě 27 napadeného rozhodnutí lze odkázat např. i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2021, č. j. 8 Afs 313/2019-35, ve kterém Nejvyšší správní soud knihu jízd s důvodem cesty vymezeným obecně jako „*kontrola nemovitosti*“, „*údržba budovy*“, „*návštěva právníka*“, „*návštěva daňového poradce*“ bez vazby na konkrétní osobu či nemovitost umožňující jejich bližší identifikaci hodnotil jako neprůkaznou (obdobně např. i rozsudek ze dne 19. 7. 2021, č. j. 3 Afs 441/2019-58). Hovoří-li žalobkyně o prokazatelném účelu realizovaných cest, nelze takové tvrzení v zásadě rozporovat. Prokazatelný ale není totéž, co prokázaný. Prokazatelný znamená jen způsobilý k prokázání. Skutečnost se však z prokazatelné stane prokázanou právě až předložením dostatečných relevantních důkazních prostředků. To se však, jak bude dále uvedeno, nestalo, a účel realizovaných cest proto zůstal neprokázaný.
33. Správce daně po prostudování knihy jízd, která spolu s pokladním dokladem představovala jediné důkazní prostředky k prokázání nákladů na cestovné, tedy pojal zcela oprávněné důvodné pochybnosti o splnění podmínek daňové účinnosti tohoto nákladu dle § 24 ZDP. Jeho výhrady jsou navíc dostatečně konkrétní, naplňující požadavky § 92 odst. 5 daňového řádu a správce daně tak v nyní projednávané věci unesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění nákladu na cestovné. Bylo pak na žalobkyni, aby prokázala splnění podmínek pro účinné uplatnění výdajů na cestovné (skutečný počet ujetých kilometrů, účel jednotlivých jízd). Skutečnost, že dvě správce daně vytknuté konkrétní jízdy obsahující rozpor mezi počty kilometrů byly uvedeny pouze jako příklad, avšak vznesené pochybnosti se týkaly i ostatních jízd, potvrdil i Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku.
34. Na tomto místě je nutné zdůraznit, že není rozporováno, že žalobkyně uplatněné výdaje na cestovné skutečně vynaložila, ani to, že se jízdy v rozsahu zachyceném v knize jízd skutečně uskutečnily. Vzhledem k vzneseným pochybnostem však bylo na žalobkyni, aby předložila takové podklady, podle kterých by bylo možné zkontrolovat průběh všech jednotlivých pracovních cest zachycených v knize jízd a podle kterých by bylo postaveno na jisto, že náklady související s provozem soukromého vozidla jednatele žalobkyně byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně.
35. Žalobkyně však ani přes výzvu správce daně k prokázání skutečností a přes vznesené výhrady a pochybnosti o oprávněnosti uplatněných nákladů na cestovné nepředložila žádné další důkazní prostředky kromě čestného prohlášení svého obchodního partnera, společnosti První certifikační autorita a.s., s nímž se žalovaný zcela přiléhavě vypořádal v bodě 66 napadeného rozhodnutí, a kromě návrhu na výslech dřívějšího právního zástupce žalobkyně Mgr. R. Ch.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

36. Ve vztahu k uvedenému svědkovi, jehož výslech nebyl žalovaným proveden, žalobkyně současně namítala nedostatečné zjištění skutkového stavu. Povinností správce daně je provést navržené důkazní prostředky vždy, 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, jejichž prostřednictvím nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Žalobkyně výslech svědka navrhovala poprvé až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kde v souladu s § 92 odst. 6 daňového řádu vymezila, 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. Krajský soud se ztotožňuje se zdůvodněním žalovaného, proč danému návrhu nevyhověl a v podrobnostech odkazuje na bod 64 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný s tímto důkazním návrhem vyčerpávajícím a věcně správným způsobem vypořádal.
37. I v případě, že by dotčený svědek potvrdil skutečnost, že jednatel žalobkyně ze schůzky dne 6. 1. 2014 odjel pro materiály, by podstata výhrady správce daně, tedy nejasnost počtu ujetých kilometrů, zůstala neobjasněna. Pakliže svědek neabsolvoval jízdu s jednatelem žalobkyně, těžko mohl objasnit, jak tato jízda proběhla. Už vůbec nemohla být navrhovaná svědecká výpověď způsobilá k objasnění pochybností ohledně ostatních pracovních cest jednatele žalobkyně. V souladu se zásadou procesní ekonomie pak žalovaný k provedení této svědecké výpovědi nepřistoupil, přičemž neprovedení tohoto důkazního prostředku řádně odůvodnil. S jeho postupem se krajský soud ztotožňuje a tuto námitku proto považuje za nedůvodnou.
38. Nelze tedy hovořit o nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, který by měl jít na vrub daňových orgánů, neboť to byla žalobkyně, kdo k prokázání daňové účinnosti uplatněných nákladů na cestovné nepředložila způsobilé důkazní prostředky. Deklarované pracovní cesty mohla žalobkyně prokázat např. cestovními příkazy, vyúčtováními pracovní cesty, ze kterých by bylo možné ověřit počet ujetých kilometrů, konkrétními jednáními, emailovou komunikací potvrzující termíny schůzek, účtenkami či výpisy plateb potvrzujícími přítomnost jednatele žalobkyně na konkrétním místě apod. Shodně věc hodnotí i Nejvyšší správní soud ve své judikatuře. V rozsudku ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009-73, uvedl, že *„[u]skutečnění pracovních cest osobním automobilem (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (§ 23 odst. 1 téhož zákona) lze zpravidla prokázat např. 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), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky) či jinými obchodními dokumenty, které souvisí s účelem cesty.“*
39. Nelze proto hovořit o nadbytečném formalismu v případě zmínky žalovaného o absenci uzavřených dohod o pracovní cestě. V této námitce se, ostatně jako celou žalobou, promítá nepochopení podstaty věci ze strany žalobkyně. Správce daně potažmo žalovaný nevznášeli vůči žalobkyni požadavky na konkrétní důkazní prostředky, proto jí nedávali k tíži neuzavření dohody o pracovní cestě. Jediné, co bylo žalobkyni vytýkáno, bylo nepředložení dostatečných důkazních prostředků způsobilých prokázat tvrzení žalobkyně dostatečně

konkrétně. Žalovaným výslovně zmíněné důkazní prostředky tak představovaly jen prostředky, kterými mohla žalobkyně kupříkladu svá tvrzení prokázat, pokud by je v řádné podobě předložila.

40. Jak již bylo uvedeno, žalobkyně však žádné další způsobilé důkazní prostředky nepředložila. Za takové situace krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a oprávněnost uplatněných nákladů na cestovné neprokázala. Námitky žalobkyně týkající se knihy jízd a pokladního dokladu č. 76 tak krajský soud shledal nedůvodnými.

K charakteru vozidla

41. Krajský soud se neztotožňuje ani s tvrzením žalobkyně ohledně právního režimu vozidla. Z napadeného rozhodnutí (viz bod 56) 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 tedy nemá pravdu, pokud tvrdí, že z účetního hlediska bylo na vozidlo chybně nahlíženo jako na motorové vozidlo v jejím obchodním majetku. Obdobně žalovaný vypořádal totožnou odvolací námitku žalobkyně, krajský soud tak v tomto postupu žalovaného neshledal pochybení, jelikož vyjádření nesouhlasu s názorem žalobkyně doplněné o odkaz na konkrétní pasáž zprávy o daňové kontrole považuje za dostatečné vypořádání.

K nedoložení podkladů k výpočtu cestovného

42. Otázka podkladů k výpočtu cestovného úzce souvisí se shledanou nedostatečností knihy jízd. Jestliže žalobkyní předložená kniha jízd neprokázala vykázaný počet ujetých kilometrů u pracovních cest, který je však nedílnou součástí výpočtu cestovného, nelze hovořit o doložení podkladů způsobilých k prokázání výpočtu cestovného. Žalovaný se touto otázkou zabýval v bodě 54 napadeného rozhodnutí. Uvedený závěr je dle krajského soudu logický a výtky žalovaného v tomto směru důvodná.

K nedoložení smlouvy o výkonu funkce

43. Krajský 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.

Ke spotřebě pohonných hmot

44. Poslední žalobní námitka se týká hodnocení provedené svědecké výpovědi svědka B., bývalého pracovníka žalobkyně, v souvislosti s náklady na pohonné hmoty.
45. Výslech svědka je zachycen v protokolu ze dne 21. 11. 2018, č. j. 2020436/18/3107-60561-809613. Svědek pro žalobkyni vykonával činnost spočívající v pátrání po automobilech a zajišťování jejich odvozu pro obchodního partnera žalobkyně. Svědek potvrdil, že často do zabavených vozidel čerpali pohonné hmoty, aby byli schopni dojet na sběrné místo (str. 5 protokolu). Zároveň však mimo jiné uvedl, že před započítáním cest cestovní příkazy

nevyplňovali, a pokud jde o údaje ohledně zabavených vozidel vč. stavu zabaveného vozidla, počtu ujetých kilometrů a tankování, tyto zapisovali do protokolu o zabaveném vozidle, který se vkládal do zabaveného vozidla a s tímto se předal zadavateli (str. 4 protokolu). Hodnocení svědecké výpovědi je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole na str. 5, 13-14 a následně v bodu 49 napadeného rozhodnutí. Správce daně i žalovaný zdůraznili, že v rozporu s výtkou žalobkyně nehodnotili svědeckou výpověď jako důkazní prostředek nižší důkazní síly, ale jako jakýkoliv jiný důkazní prostředek v souladu s § 8 daňového řádu, tj. jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Dle daňových orgánů svědek sice potvrdil, že pohonné hmoty musely být do zabavených vozidel čerpány, přičemž tento závěr ani nebyl ze strany správce daně potažmo žalovaného rozporován, avšak výpověď svědka nepřinesla takové konkrétní informace, které by bez jakýchkoli pochybností a přesvědčivě objasnily skutečnosti, které jsou pro daňovou účinnost spotřebovaných pohonných hmot relevantní.

46. Krajský soud se s uvedeným hodnocením svědecké výpovědi ztotožňuje. Stejně jako u nákladů na cestovné tkví problém v nepředložení důkazních prostředků, jež by prokazovaly tvrzení žalobkyně v potřebné míře konkrétnosti.
47. Náklady na spotřebované hmoty vyčíslené v částce 8 681,06 Kč měly spočívat jednak v čerpání pohonných hmot do sekačky, kterou žalobkyně prováděla údržbu travnatých ploch u místa podnikání, a ve zbytku v čerpání pohonných hmot do zabavených vozidel pro smluvního partnera žalobkyně. Z příslušné nájemní smlouvy správce daně zjistil, že údržbu pronajatých ploch má na starosti pronajímatel, a nikoliv žalobkyně v pozici nájemkyně. Náklad na čerpání pohonných hmot do sekačky tak správce daně vyloučil, přičemž tento závěr žalobkyně ani nerozporuje. Zde se tak dostáváme k jádru problému, neboť žalobkyně neprokázala, v jaké výši z uplatněných nákladů byly pohonné hmoty čerpány do sekačky a v jaké do zabavených vozidel. Z tohoto pohledu věc neosvětlila ani výpověď svědka B., který sice potvrdil, že k čerpání pohonných hmot do zabavených vozidel docházelo, a to dokonce i často, avšak rozsah tohoto čerpání nijak blíže neosvětlil. Potvrdil, že údaje o tankování byly zapisovány do protokolů o zabavených vozidlech, avšak žádné protokoly ani jiné listiny, z nichž by bylo možné ověřit, jaké množství pohonných hmot bylo do zabavených vozidel čerpáno, žalobkyně správci daně nepředložila.
48. Za dané situaci tak nelze dospět k jinému závěru, než že svědecká výpověď byla z hlediska prokázání uplatněných nákladů na spotřebované pohonné hmoty nedostatečná, a proto se nestala důkazem o daňové účinnosti spotřeby pohonných hmot právě ve výši 8 681,06 Kč ani ve výši jiné. Správce daně ani žalovaný po žalobkyni nepožadovali, aby svědeckou výpověď prokázala jinými důkazními prostředky. Správce daně a žalovaný po žalobkyni požadovali, aby obecná zjištění vyplývající ze svědecké výpovědi podpořila jinými důkazními prostředky, které budou dostatečně konkrétní a prokáží konkrétní výši spotřebovaných pohonných hmot do zabavených vozidel. Poslední žalobní námitka je proto také nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

49. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
50. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné

náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nelze** podat kasační stížnost. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 10. května 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu