



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Zdeňka Kühna a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **TREX-MB spol. s r. o.**, U Přejezdu 343, Mladá Boleslav, zastoupené advokátkou Mgr. Terezou Ječnou, Štefánikova 1347, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí ze dne 8. 8. 2019, čj. 32638/19/5200-11433-700681, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 2. 2022, čj. 54 Af 37/2019-55,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

[1] Spor se týká daně z příjmů právnických osob a výdajů (nákladů) na pohonné hmoty do aut využívaných při pracovních cestách a do pracovních strojů. NSS potvrdil závěr daňových orgánů a krajského soudu, že stěžovatelka neprokázala daňovou účinnost těchto výdajů. Jednak totiž nevedla řádnou a spolehlivou evidenci spotřebovaných pohonných hmot, jednak se jí nepovedlo propojit spotřebu s konkrétními výdaji.

**1. Popis věci**

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj provedl u žalobkyně (nyní vystupuje jako *stěžovatelka*) daňovou kontrolu a na základě jejích výsledků jí doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a penále z ní. Finanční úřad neuznal stěžovatelce zejména výdaje na nákup pohonných hmot ve výši zhruba 750 tisíc Kč.

Stěžovatelka podala proti platebnímu výměru odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování výsledky svědků a listinami, které stěžovatelka navrhla, i tak však odvolání zamítl. Stěžovatelka podle něj neprokázala, že záznamy v knihách jízd odpovídají skutečnosti, tedy kdo, kdy, kam, za jakým účelem a kterým autem uskutečnil konkrétní cestu. Obecněji stěžovatelka neprokázala vazbu spotřeby pohonných hmot na jejich nákup, a to jak u aut (při pracovních cestách), tak u pracovních strojů (které stěžovatelka používá při výrobě průmyslových podlah).

[3] Stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze, ani s tou však nebyla úspěšná. Podle krajského soudu stěžovatelka prokázala, že se uskutečňovaly *nějaké* pracovní cesty a vynakládaly se *nějaké* náklady na nákup pohonných hmot do pracovních strojů a že pro stěžovatelčinu ekonomickou činnost byl nákup pohonných hmot nezbytný. To však nestačí. Zůstalo totiž nejasné, kdy, kam a proč auta jezdila, jaké palivo, v jaké nákupní ceně bylo v nádržích a kolik se ho na cesty spotřebovalo, do kterých strojů, na jaké konkrétní akci se palivo nalévalo a v jakém množství se spotřebovalo. Krajský soud se zabýval také tím, zda neměly daňové orgány přiznat stěžovatelce alespoň tzv. esenciální náklady určené podle pomůcek, a dospěl k závěru, že nikoli. Nedostatečné záznamy o nákladech na pohonné hmoty totiž nezatemňují celkový výsledek hospodaření do té míry, aby to ospravedlňovalo náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek (zde zpochybněné náklady činí asi 1 % stěžovatelčiných celkových ročních nákladů).

## 2. Kasační řízení

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní namítá, že své náklady na pohonné hmoty dostatečně prokázala. Svědci vysvětlili, že odhadem až jedna polovina pohonných hmot byla nakupována v hotovosti; to plyne i z účetního deníku. Svědci také potvrdili, že proběhly služební cesty, a uvedli zakázky, které se uskutečnily v daných místech, četnost denních jízd a případné problémy spojené se zakázkou. Nepotvrdili jen konkrétní data spojená se zakázkou, a to kvůli velkému časovému odstupu; opačná situace by byla ostatně podezřelá.

[5] Stěžovatelka od počátku tvrdila, že vzhledem k povaze své činnosti spotřebuje značné množství pohonných hmot pro stroje a zařízení používané k pracovní činnosti a že pro jejich čerpání do kanystrů využívala karty vystavené na jednotlivá auta. Toto tvrzení ignoroval jak žalovaný, tak krajský soud.

[6] Stěžovatelka uplatnila jen tu část nákladů, kterou byla schopna prokázat, ačkoli skutečná spotřeba minimálně potřebná pro výkon její podnikatelské činnosti byla několikanásobně vyšší. Mimo jiné předložila přehled zakázek uskutečněných v roce 2013 včetně služebních jízd, orientační dobu trvání zakázky, vzdálenost od svého sídla, četnost služebních jízd a odhadovaný počet ujetých kilometrů. Tím prokázala druhově určený náklad jinak než knihami jízd, což zákon nezakazuje. Stěžovatelka objasnila vytykané nesrovnalosti (tj. že doba jízdy neodpovídá odpracované době uvedené v mzdovém listu a délce směny uvedené v docházce a proplacené na mzdovém listu a že v knihách jízd jsou uvedeny jízdy o víkendech a státních svátcích, v době dovolené a nemocenské). Nákup pohonných hmot řádně prokázala účetními knihami a doklady o pořízení pohonných

pokračování

hmot. Důkazem o souvislosti nákladů se zajištěním, dosažením a udržením příjmů jsou faktury dodavatele (CCS České společnosti pro platební karty) a přílohy k vyúčtování v kombinaci se svědeckými výpověďmi a fakturami vydanými odběratelům. Tankování mimo dny pracovních cest je běžná praxe. Je nezákonné a nepřiměřené požadovat po stěžovatelce, aby prokázala způsob a rozsah použití každého konkrétního litru pohonných hmot, jak vyžaduje krajský soud.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svých dosavadních postojích a považuje za správné i závěry krajského soudu. Daňové zákony sice neurčují přímo povinnost vést knihu jízd, ale daňový subjekt je povinen vést evidenci jízd tak, aby mohl konkrétně prokázat výdaje na ně vynaložené. To se stěžovatelce v nynější věci nepodařilo. Výpovědi svědků jsou obecné a nekonkrétní, žádný z nich knihu jízd nevedl a s odstupem času si nepamatoval podrobnosti. Údaje vyplývající ze svědeckých výpovědí či tabulek nelze ztotožnit s konkrétními jízdami zapsanými v předložených knihách jízd.

### 3. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] 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 (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů).

[10] Daňově uznatelné jsou také výdaje (náklady) na pracovní cesty, k nimž patří mimo jiné výdaje na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka v prokázané výši [§ 24 odst. 2 písm. k) bod 1 zákona o daních z příjmů].

[11] NSS dlouhodobě zastává názor, že o daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 se jedná jen tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-93). Daňový subjekt, který výdaj zanese do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký uvedl na účetním dokladu.

[12] Spor je o to, zda stěžovatelka prokázala, že skutečně vynaložila náklady v uplatňované výši v souvislosti se zajišťováním zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), resp. že a jak konkrétně využila pohonné hmoty do aut při své podnikatelské činnosti [§ 24 odst. 2 písm. k) bod 1 tohoto zákona]. NSS ve shodě s žalovaným a krajským soudem dospívá k závěru, že stěžovatelce se to prokázat nepodařilo.

[13] Stěžovatelka staví svou obranu na tom, že jednak prokázala nákup pohonných hmot a jednak prokázala, že při své podnikatelské činnosti využívá auta a pracovní stroje a pro jejich provoz nutně musí nakupovat i pohonné hmoty. To však k prokázání daňové účinnosti výdajů nestačí.

### 3.1 K nákladům na pohonné hmoty spotřebované při pracovních cestách

[14] Zákon o daních z příjmů stanoví, že výdaji na pracovní cesty jsou výdaje na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka v prokázané výši. Z toho vyplývá, že pohonné hmoty musejí být vynaloženy *na pracovní cesty*, musejí být *skutečně spotřebovány*, a to *vozidlem v obchodním majetku* poplatníka, a musí být *prokázána výše* takto spotřebovaných výdajů na pohonné hmoty. Všechny tyto skutečnosti prokazuje daňový subjekt.

[15] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona o daních z příjmů, který platil ve zdaňovacím období roku 2013, uvádí k § 24 odst. 2 písm. k) tohoto zákona:

„Pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník **evidenci jízd** tak, aby takto vynaložené výdaje (náklady) mohl prokázat (§ 24 odst. 1 zákona). V evidenci jízd jsou uváděny **minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté kilometry**. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce (státní poznávací značce), stavu ujetých kilometrů k 1. lednu (případně k datu zahájení činnosti nebo zahájení používání vozidla) a k 31. prosinci kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti nebo ukončení používání vozidla)“ (bod 23 pokynu GFŘ D-6).

[16] Stěžovatelka sice nemusela vést evidenci jízd podle interního pokynu GFŘ D-6, ze zákona je však povinna prokázat skutečnosti uvedené výše v bodě [14]. NSS souhlasí s krajským soudem v tom, že si lze jen těžko představit, jak by je stěžovatelka mohla prokázat bez řádně vedené, věrohodné a nerozporné evidence o provedených služebních jízdách a tankování pohonných hmot (bod 44 rozsudku krajského soudu). I NSS již dříve potvrdil, že u výdajů spojených s provozem vlastních vozidel určených k podnikatelské činnosti představuje kniha jízd hlavní důkazní prostředek (rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, čj. 2 Afs 398/2017-42, *Pittner Česká Lípa*, bod 30).

[17] V této věci sice stěžovatelka předložila daňovým orgánům knihy jízd, daňové orgány ale zjistily, že záznamy v knihách byly vedeny chaoticky, některé dodatečně, nikoli v reálném čase a jinou osobou, než která cesty uskutečnila. Účel cest je v nich označen příliš obecně a neurčitě (např. „nákup zboží“, „pracovní schůzka“). Některé pracovní cesty se neevidovaly vůbec. Podle přijatých faktur od dodavatele CCS tankovala auta ve dnech, kdy není v knize jízd záznam o uskutečnění jízdy, a pohonné hmoty byly pořízeny do vozidel, která nebyla ve stěžovatelčině majetku ani nebyla uvedena na přiznání k dani silniční za zdaňovací období roku 2013. V knihách jízd jsou uvedeny jízdy o víkendech či státních svátcích a nejsou zde zaznamenány veškeré nákupy pohonných hmot. Ze svědeckých výpovědí vyplynulo, že pokud nebyly dostatečné prostředky na kartách CCS, nakupovaly se pohonné hmoty hotově a následně se částka proplatila nebo se uhradila ze záloh. Pohonné hmoty se podle svědků používaly nejen do aut, ale i do pracovních strojů. Z dalších dokumentů předložených během daňové kontroly pak daňové orgány zjistily, že vykázaná doba jízd neodpovídá odpracované době uvedené na mzdovém listu a časy jízd neodpovídají délce směny uvedené v docházce a proplacené na mzdovém listu.

pokračování

[18] Z toho je zjevné (a ani stěžovatelka to nezpochybňuje), že knihy jízd úplně a věrohodně neosvědčují výši výdajů skutečně spotřebovaných na pohonné hmoty při pracovních cestách.

[19] Stěžovatelka se během daňového řízení pokusila nedostatky knih jízd vysvětlit a prokázat výdaje jinak: tabulkami s orientačními dobami trvání zakázek, vzdáleností od svého sídla, četností služebních jízd, počtem kilometrů ujetých při provádění zakázek a nakonec i propočtem celkové spotřeby pohonných hmot. Tyto údaje však nelze ztotožnit s konkrétními jízdami zapsanými v předložených knihách jízd. Stěžovatelce příliš nepomohly ani svědecké výpovědi: ani jimi totiž nemůže dohnat chybějící konkrétní údaje o cestách a spotřebě. Přestože svědecké výpovědi v obecnosti shodně potvrzují stěžovatelčina tvrzení a je z nich zřejmé, že stěžovatelka nebyla vedena špatným úmyslem, vyplývá z nich liknavost při vedení evidencí, která jde stěžovatelce k tíži.

[20] Nestačí prokázat – jak výstižně uvedl krajský soud –, že se uskutečnily *nějaké* pracovní cesty a stěžovatelka vynaložila *nějaké* náklady na nákup pohonných hmot. Bylo třeba, aby stěžovatelka propojila nákup pohonných hmot a jejich spotřebu při konkrétních pracovních cestách. To se jí nepodařilo. Stěžovatelka nemůže uspět ani s argumentací, že zvolila k druhově určenému nákladu jiný, zákonem nezakázaný, způsob, jak doložit tyto náklady – a to nikoli podle § 24 odst. 2 písm. k) bodu 1 zákona o daních z příjmů, ale podle jeho § 24 odst. 1. I výdaje podle tohoto ustanovení je totiž nutné *konkrétně* prokázat, a to ve vazbě na zdanitelné příjmy. Důkazní prostředky, které stěžovatelka nabídla, ovšem poskytly jen přibližný obraz toho, jak s pohonnými hmotami nakládala.

[21] Stěžovatelka namítá, že je nezákonné a nepřiměřené požadovat, aby prokázala způsob a rozsah použití každého konkrétního litru pohonných hmot, nemá však pravdu. NSS znovu opakuje, že za daňově uznatelné výdaje považuje zákon pohonné hmoty skutečně *spotřebované* při pracovní cestě *v prokázané výši*. Jistě není třeba trvat na tom, aby stěžovatelka prokázala spotřebu konkrétního litru pohonných hmot nakoupeného v přesném čase, takový požadavek by byl přehnaný. Nic takového ale žalovaný a krajský soud nevyžadují. Stěžovatelka měla prokázat, **kdy** konkrétně jela, **kam** a **proč**, jaké **palivo** (v jaké nákupní ceně) při tom spotřebovala a v jakém **množství**. To spolehlivě neudělala. Při prokazování těchto skutečností lze jistě tolerovat určitou míru nepřesností, které nezbytně v reálných podmínkách vznikají, ovšem stěžovatelce se tyto skutečnosti nepodařilo prokázat ani hrubě. Proto její obrana nemůže obstát.

[22] Stěžovatelka tvrdí, že uplatnila jen tu část nákladů, kterou byla schopna prokázat, ačkoli skutečná spotřeba nutná pro výkon její podnikatelské činnosti byla několikanásobně vyšší. Ani toto tvrzení nemůže stěžovatelce pomoci. Podstatné je, že se jí nepodařilo propojit pohonné hmoty nakoupené a skutečně spotřebované při konkrétních akcích (a to ani neúplnými knihami jízd; svědeckými výpověďmi; vlastními dodatečnými vysvětleními nesrovnalostí o placení výdajů na pohonné hmoty, o odpracované době, mzdových listech, docházce, jízdách mimo pracovní dny; fakturami dodavatele CCS a odběratelů, přehledem zakázek v roce 2013 ani tabulkami s odhadovanými výpočty). Nevadí, že stěžovatelka netankovala do aut vždy přímo ve dnech pracovních cest. Vadí však, že nepředložila evidenci spotřebovaného paliva, a tedy neprokázala, za jaké palivo a kdy a kam jela.

[23] NSS souhlasí také s tím, jak se krajský soud vypořádal s námitkou týkající se rozhodnutí daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Podle finančního úřadu bylo nadměrné čerpání pohonných hmot důkazem o tom, že stěžovatelka poskytovala svým zaměstnancům auta jak pro služební, tak pro soukromé účely (což by zvyšovalo příjem zaměstnanců podle § 6 odst. 6 zákona o daních z příjmů). Žalovaný tento závěr nesdílel, v této části vyhověl odvolání a daň z příjmů fyzických osob snížil. Krajský soud však správně zdůraznil, že i když nebylo prokázáno užívání aut pro soukromé účely, neznamená to, že bylo prokázáno jejich užívání v souvislosti se stěžovatelčinými příjmy či její podnikatelskou činností – tím méně pak v nějaké konkrétní výši či rozsahu. Právě to je ale podmínkou pro uznání nákladu snižujícího základ daně z příjmů právnických osob, jejíž splnění prokazuje daňový subjekt (bod 61 rozsudku krajského soudu).

[24] Podle stěžovatelky si lze v praxi stěží představit situaci, kdy by náklad na pohonné hmoty nebyl ani soukromým nákladem, ani daňově uznatelným nákladem. V takovém případě by se muselo jednat o náklad vynaložený v souvislosti s „*obsazeným*“ (asi správně „*osvobozeným*“) příjmem nebo příjmem, který by nebyl předmětem daně. Žádné takové však stěžovatelka nevykázala. Ani této námitce NSS nepřisvědčil a odkazuje stěžovatelku na bod 61 napadeného rozsudku. Podstatný je poukaz krajského soudu na rozložení důkazního břemene: z toho, že se v jednom řízení správci nepodařilo něco prokázat, nelze nijak dovozovat, že se stěžovatelce v jiném řízení podařilo prokázat něco jiného.

### 3.2 *K nákladům na pohonné hmoty spotřebované při provozu pracovních přístrojů*

[25] Stěžovatelka tvrdila, že vzhledem k povaze své činnosti (výroba průmyslových podlah a stavební činnost) spotřebuje značné množství pohonných hmot pro stroje a zařízení, které k této činnosti využívá; k jejich čerpání do kanystrů jí proto sloužily karty vystavené na jednotlivá auta. Nyní stěžovatelka namítá, že toto její tvrzení ignoroval jak žalovaný, tak krajský soud.

[26] Ani s tím NSS nesouhlasí. Krajský soud vysvětlil, že stěžovatelka neprokázala, do kterých konkrétních strojů při jaké akci se nalávalo palivo a v jakém množství bylo spotřebováno. K tomu, aby mohly být náklady na provoz pracovních zařízení a strojů daňově účinné, nestačí stěžovatelce tvrdit, že vynaložila nějaké náklady na nákup pohonných hmot do strojů a že při své podnikatelské činnosti tyto stroje běžně využívá. To, co stěžovatelka k těmto výdajům tvrdila, není dostatečně konkrétní: i u výdajů na provoz pracovních strojů a zařízení chybí vazba na nákup a následnou spotřebu pohonných hmot. Stěžovatelka sice v daňovém řízení předložila tabulku, v níž odhadla spotřebu pohonných hmot použitých při jednotlivých zakázkách do strojů a zařízení a do níž zahrnula označení zakázky a odběratele, období a počet dní práce na zakázce, druh pohonných hmot, počet strojových hodin, spotřebu za hodinu a celkovou spotřebu. Jednak však jde jen o určitý odhad, který zůstal v rovině tvrzení (a v němž navíc správce daně objevil nesrovnalosti); jednak (a především) se stěžovatelce nepodařilo propojit spotřebu s konkrétními výdaji.

[27] Zjednodušeně řečeno: stěžovatelka během roku podle potřeby nakupovala pohonné hmoty, které využívala při své ekonomické činnosti a jimiž plnila nádrže buď aut, která využívala pro pracovní cesty, nebo různých zařízení, která rovněž využívala k práci.

pokračování

K těmto činnostem a nákupům nevedla řádně evidence. Nyní uplatňuje část výdajů, o nichž se domnívá, že je schopna prokázat jejich spotřebu, činí tak však spíše odhadem než na základě skutečně prokázané spotřeby. NSS vysvětlil, proč nebylo možné uznat výdaje na pracovní cesty. I kdyby však daňové orgány hodlaly na základě stěžovatelčiných tvrzení uznat výdaje na pohonné hmoty do strojů (založené na odhadu spotřeby), musely by současně odhadnout i jejich výši, protože tu stěžovatelka není schopna konkrétně prokázat (nevedla totiž, kdy se za kolik nakoupilo jaké množství pohonných hmot a k čemu se využily – zda do aut při pracovních cestách, nebo pro provoz pracovních strojů). To by však už znamenalo, že by daňové orgány musely stanovit daň podle pomůcek.

[28] K tématu stanovení daně podle pomůcek se krajský soud podrobně vyjadřuje v bodech 50 až 60 svého rozsudku. Stěžovatelka v kasační stížnosti trvá na své žalobní námitce, že bez výdajů na pohonné hmoty by nemohla dosahovat výnosů, neboť se jedná o nezbytné (esenciální) náklady činnosti, z níž byly výnosy řádně zdaněny. Nijak však nepolemizuje se závěry krajského soudu týkajícími se pomůcek. NSS proto stěžovatelku odkazuje na odůvodnění krajského soudu v uvedených bodech.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[29] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch (§ 60 odst. 1 s. ř. s.); žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. srpna 2023

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu