ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a Mgr. Tomáše Zubka v právní věci žalobkyně **M. H.,** zastoupené JUDr. Ninou Zvěřinovou Vavrochovou, advokátkou se sídlem České Budějovice, náměstí Přemysla Otakara II. 36, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2009, č. j. 1598/09-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 8. 2009, č. j. 10 Ca 56/2009 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 19. 2. 2007 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Správce daně vydal dne 21. 7. 2008 dodatečný platební výměr č.j. 198400/08/077910/5729, kterým žalobkyni (na základě této daňové kontroly a daňové kontroly provedené u jejího manžela M. H.) doměřil (jako spolupracující osobě) daň z příjmů za výše uvedené zdaňovací období ve výši 12 875 Kč. Žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala. Žalovaný po doplnění dokazování v průběhu odvolacího řízení změnil dodatečný platební výměr, neboť na základě výsledků doplněného dokazování uznal část výdajů za prokázanou a daňově účinnou. Žalovaný nicméně potvrdil závěry správce daně, že žalobkyně neprokázala výši a daňovou účinnost výdajů na cesty s osobními automobily

(Fiat Scudo a Renault Laguna). Zápisy v knihách jízd ohledně pracovních cest manžela žalobkyně jsou neprůkazné a vyvolávají pochybnosti co do jejich správnosti, které se nepodařilo odstranit ani důkazními prostředky předloženými manželem žalobkyně v průběhu daňového řízení. Vysvětlení manžela žalobkyně týkající se rozsahu a účelu pracovních cest jsou neadresná a neurčitá. Pravomocně vyměřená daň tak činí 8850 Kč.

Žalobkyně napadla uvedené rozhodnutí o odvolání žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud výše uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl, že k prokázání daňových výdajů nepostačuje předložení knih jízd, jestliže údaje v nich obsažené nemusí odpovídat skutečnosti. To bylo zjištěno porovnáním zápisů v knihách jízd s daňovými doklady, kterých se manžel žalobkyně dovolával. Ten byl vyzván k předložení dalších důkazních prostředků, kterými by dokázal, že výdaje na provoz vozidel jsou daňovými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). K pracovním cestám vykonaným vozidlem značky Fiat Scudo nepodal manžel žalobkyně žádné jiné důkazní prostředky. Proto dospěl správce daně ke správnému závěru, že tyto pracovní cesty nebyly prokázány. Rovněž pracovní jízdy vozidlem značky Renault Laguna nebyly dostatečně prokázány, neboť manžel žalobkyně předložil pouze nekonkrétní a paušalizovanou evidenci jízd. Knihy jízd nesplňují požadavky na průkaznost, neboť v nich je uvedeno jen datum, trasa, délka a nekonkrétní účel jízdy. Jestliže manžel žalobkyně nebyl schopen prokázat, že tyto pracovní cesty uskutečnil v zájmu dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pak nemohly správní orgány zhodnotit výdaje spojené s těmito cestami jako daňově účinné. Pochybnosti vzbuzuje například skutečnost, že manžel žalobkyně vykazoval stejný počet kilometrů ujetý mezi dvěma shodnými místy.

Žalobkyně (dále jen "stěžovatelka") podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnosti z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávného posouzení právní otázky míry dokazování a forem důkazních prostředků v daňovém řízení. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že její manžel řádně nedoložil pracovní cesty, které neodpovídaly daňovým dokladům, a že nebylo možné vycházet z knihy jízd. Nesouhlasí ani s tím, že vyvolává pochybnosti, jestliže daňový subjekt uvádí u totožné trasy vždy stejný počet kilometrů. Domnívá se, že je-li zvolena totožná trasa, pak je počet kilometrů zcela logicky shodný. V řízení navíc nebylo prokázáno, že by na trase byla nějaká uzavírka či prováděna oprava. Není jasné, na základě čeho dospěly finanční orgány i krajský soud k tomuto závěru. Stěžovatelka se domnívá, že její manžel splnil svoji povinnost předložit finančním orgánům důkazy, které prokazují uskutečnění pracovních cest (vazby jízd na konkrétní zakázky, jednání, nákupy, školení atd.). Stěžovatelka doplňuje, že je otázkou, jaké důkazy by byly s to dostatečně prokázat výdaje na pracovní cesty. Je totiž běžné, že ne každá schůzka skončí uzavřením smluvního vztahu, a je proto nemožné doložit její uskutečnění. Manžel stěžovatelky předložil k pracovním cestám vše, co bylo v jeho možnostech a schopnostech. Na to finanční orgány i krajský soud uvedly, že předložení faktur nedokládá uskutečněné cesty. Pokud jde o uvedení jmen osob, s nimiž manžel stěžovatelky jednal, nedovede si stěžovatelka představit, jak by finanční orgány ověřovaly tyto skutečnosti několik let nazpět. Finanční orgány i krajský soud podle jejího názoru nerespektují základní zásadu daňového řízení uvedenou v § 2 odst. 2 daňového řádu, podle které správci daně při

vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení. Stěžovatelka navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že manžel stěžovatelky neunesl důkazní břemeno ohledně výdajů uplatněných na pracovní cesty. Doplnil sice některé údaje u cest uskutečněných vozidlem Renault Laguna, avšak předložené doklady, kromě nedostatků formálních, ani logicky nesouvisely s jízdami, jejichž uskutečnění měly prokazovat. Předložením faktury vydané obchodnímu partnerovi prokázal manžel stěžovatelky svoji podnikatelskou aktivitu, nikoliv konkrétní jízdu. Manžel stěžovatelky nedoložil souvislost mezi předloženými fakturami a jízdami evidovanými v knize jízd. Pokud se týká cest s výchozím bodem či cílem v Boršově nad Vltavou, tak dle žalovaného vyjádřil správce daně zcela oprávněně pochybnost o daňové uznatelnosti výdajů na cesty uskutečněné z místa bydliště do provozovny v Českých Budějovicích a zpět. K uskutečnění těchto cest nenabídl manžel stěžovatelky jediný důkaz, a proto byly vyloučeny z daňových výdajů. K otázce hodnocení důkazů ve vztahu k výdajům na pracovní cesty odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Podle § 23 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů se základ daně stanoví u osob, které nevedou účetnictví, jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Pro účely základu daně lze dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst od zdanitelných příjmů výdaje poplatníka, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem a stanovené tímto zákonem a dalšími předpisy. Mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji musí existovat věcná a časová souvislost v daném zdaňovacím období (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Výše daňově účinných výdajů na pracovní cesty je upravena v § 24 odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dle § 31 odst. 9 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na http://nalus.usoud.cz). Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.* [...] *Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*" [rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, též rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02]. 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 účetnictví 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 a evidencemi (viz rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73).

V projednávané věci musel Nejvyšší správní soud především zohlednit fakt, že kasačními stížnostmi byly napadeny rovněž rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 7. 2009, č. j. 10 Ca 54/2009 - 31, a ze dne 26.8.2009, č. j. 10 Ca 55/2009 - 28, kterými bylo rozhodnuto o žalobách M. H. směřujících proti rozhodnutím žalovaného ve věci jeho daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005. Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73 byly kasační stížnosti zamítnuty. Pro nyní projednávanou věc je (z důvodů, o nichž bude pojednáno dále) podstatné, že rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu v případě daňové povinnosti M. H. k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 stály na stejných skutkových a právních základech jako je tomu v případě stěžovatelky; v kasační stížnosti jím byly uplatněny taktéž stejné výhrady, jako jsou uplatněny stěžovatelkou v této věci.

Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73 uvedl, že M. H. byl povinen prokázat, že skutečně vynaložil výdaje ve shodě se svými tvrzeními a v uváděné výši, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a že mezi příjmy a výdaji existuje věcná a časová souvislost (srov. rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60). Nejvyšší správní soud sice dal za pravdu M. H., že ne každé jednání vyústí v získání zakázky, zdůraznil ovšem, že tato premisa vyplývající z reality podnikatelského života není v rozporu se závěry krajského soudu. Zde Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudek ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73 (publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS), podle něhož podmínkou uznání vynaložených výdajů za daňově účinné není, aby se vždy reálně projevily v příjmech daňového poplatníka; postačuje, je-li mezi nimi přímý a bezprostřední vztah. Jinými slovy, je nutno oddělit výdaje, kterými podnikatel (byť bezúspěšně) usiluje o dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, a výdaje jiné, které k tomuto účelu vynakládány nejsou.

K prokázání svých tvrzení předložil M. H. knihy jízd za rok 2005 ke všem vozidlům, které v daném roce používal k pracovním cestám. Správce daně ho vyzval výzvou ze dne 27. 4. 2007, č. j. 141591/07/077930/4737, aby doložil, že výdaje související s provozem vozidel jsou daňovými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (např. uvedením konkrétních osob, s kterými jednal, předložením písemností, jež prokazují tyto cesty, případně jinými důkazními prostředky). M. H. reagoval na výzvu předložením soupisů k jednotlivým cestám evidovaným v knihách jízd s upřesněním účelu cest a doplněním souvislostí mezi pracovními cestami a výdajovými a příjmovými pokladními doklady a vydanými a přijatými fakturami. Dále předložil některé další dokumenty (fotokopie přihlášky a faktury za školení v termínu 15. - 18. 9. 2005, fotokopie dokladu o nákupu oleje do vozidla Fiat Scudo, čestné prohlášení pana Prášila ze společnosti HSW Signall, s. r. o.).

Správce daně formuloval své výhrady k předloženým knihám jízd ve výzvě ze dne 27. 4. 2007, ve které uvedl, že jsou vedeny neprůkazným způsobem. Účel cest je v nich vyjádřen neurčitě. Při ústním jednání dne 2. 5. 2007 (protokol č.j. 139138/07/077930/4737) upozornil správce daně M. H. na nesoulad mezi doklady za nákup PHM a místem, kde se měla vozidla v dané dny nacházet dle záznamů v knize jízd (23. 2. 2005 a 25. 3. 2005 čerpání PHM v Borovanech, dle knihy jízd byl M. H. v Českých Budějovicích; 8. 1. 2005 čerpání PHM v Trhových Svinech, dle knihy jízd nebyla daný den vykonána žádná jízda; 31. 12. 2005 čerpání PHM v Kaplici, dle knihy jízd byl M. H. v Českých Budějovicích). Rovněž při ústním jednání dne 17. 1. 2008 (viz protokol č. j. 6817/08/077930/4737) byl M. H. upozorněn na to, že podmínkou pro zahrnutí výdajů do základu není jen vedení příslušné evidence, ale také prokázání, že cesty byly skutečně provedeny, zejména musí být prokázán jejich účel a souvislost s podnikatelskou činností. Při tomto jednání charakterizoval správce daně předložené knihy jízd za rok 2005 a k nim se vztahující vysvětlení podané M. H. za neadresné, paušalizované, vedené pouze v obecné rovině. Knihy jízd nedokládají, zda byly jízdy skutečně provedeny, natož zda měly vztah k podnikání. Jestliže u velkého počtu cest uvádí M. H. jako jejich účel nákup materiálu, lze předpokládat, že jej nakoupil na základě dokladu. V případě reklamací je pravděpodobné, že byly o nich sepsány zápisy.

Další pochybnosti ohledně správnosti a průkaznosti knih jízd shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole (č.j. 183308/08/07930/4737). K tomu lze uvést, že dle judikatury NSS není daňový subjekt zkrácen na svých právech, pokud správce daně vyjeví své pochybnosti teprve ve zprávě o daňové kontrole. I v této fázi řízení je totiž daňový subjekt stále oprávněn navrhovat provedení dalších důkazů, a splnit tak svoji důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 daňového řádu (rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že zápisy o pracovních cestách uskutečněných v rozmezí od 13. do 18. 9. 2005 do Prahy v souvislosti se seminářem organizace a řízení jsou v rozporu s ostatními důkazy. Z přijaté faktury č. 240 plyne, že M. H. absolvoval školení organizované společností Business Success, jehož místem bylo dle přihlášky Brno, a to v termínu od 15. do 18. 9. 2005. Příkladem neadresných a paušalizovaných údajů obsažených v knize jízd jsou záznamy k jízdám po Českých Budějovicích v roce 2005, u nichž je jako účel uvedeno - město, vyzvednutí podkladů pro sazbu a výrobu, nákupy materiálů.

K pochybnostem žalovaného i krajského soudu, že lze dlouhodobě a konstantně najet mezi dvěma místy naprosto shodný počet kilometrů, aniž by kdy došlo k prodloužení či zkrácení cesty, Nejvyšší správní soud v právní věci manžela stěžovatelky uvedl, že zdejší soud judikoval v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 2 Afs 8/2007 - 88, že pravděpodobnost, že při cestě do stejného místa bude najet naprosto stejný počet kilometrů, je vzhledem k proměnlivé dopravní situaci a dopravním událostem malá. Pochybnosti lze mít proto za důvodné. Nejvyšší správní soud nicméně zdůraznil, že v případě M. H. jsou tyto pochybnosti pouze doplňkovým a podpůrným důvodem, proč žalovaný hodnotil předložené knihy jízd jako nevěrohodné (viz výše). Samy o sobě, bez přistoupení dalších relevantních důvodů shora zmiňovaných, by zásadně k unesení důkazního břemene ze strany správce daně, resp. žalovaného, nestačily. V tomto případě jde však o další, byť podpůrný, důvod, který problematizuje knihy jízd M. H. V průběhu dokazování vyplynuly najevo další skutečnosti, které odůvodňují pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti knih jízd.

Nejvyšší správní soud na základě výše rekapitulovaného obsahu správního spisu dospěl ve zmiňovaném rozsudku ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 – 73 k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí vedených M. H. Za této situace bylo na M. H., aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal správnost, průkaznost a věrohodnost knih jízd a vedené daňové evidence.

Zdejší soud se ve zmiňovaném rozsudku shodl s krajským soudem i žalovaným v hodnocení důkazních prostředků předložených M. H. Kniha jízd, v níž je účel pracovních cest označen velmi obecnými a neurčitými pojmenováními jako „obchodní jednání“, „nákup“, „služebně“, „servis pro firmu“, „vyzvednutí podkladů pro sazbu a výrobu, nákupy materiálů“, 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. Takto označoval M. H. účel jízd opakovaně, a to až v řádu desítek případů, proto správce daně zcela opodstatněně hodnotil tyto údaje, jakož i podaná vysvětlení za neadresná a paušalizovaná.

Předloženými soupisy ke knihám jízd s doplněnými odkazy na příjmové a výdajové pokladní doklady a přijaté a vydané faktury plnil M. H. svoji povinnost tvrzení, nikoliv však povinnost důkazní. Ve vztahu k některým jízdám nenabídl M. H. žádné další důkazní prostředky, čímž neunesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu. V důsledku toho žalovaný po právu neuznal výdaje související s těmito cestami za daňově účinné.

K některým jízdám předložil M. H. faktury. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že faktury dokládají obchodní činnost M. H., nikoliv uskutečnění pracovních cest. Je tomu tak zejména v situaci, kdy údaje obsažené na fakturách přímo popírají pravdivost tvrzení M. H.(např. obsahují údaj o tom, že fakturována je i doprava, nebo jsou vystaveny pobočkou společnosti se sídlem v jiném místě, než kam měla být uskutečněna pracovní cesta). Jiné faktury nemají zřejmou časovou souvislost s pracovní cestou, kterou mají dokládat. Fakturu by bylo možno v obecné rovině považovat za důkaz o uskutečnění pracovní cesty, pokud by na ní bylo potvrzeno osobní převzetí faktury

odběratelem spolu s uvedením místa a času převzetí. Tak tomu ovšem v případě M. H. nebylo. M. H. byl povinen prokázat, že pracovní cesty uskutečnil, a to v čase a za účelem deklarovaným v knize jízd. K tomu nenabídl žádné způsobilé důkazní prostředky.

Nejvyšší správní soud konkrétně zmínil např. situaci, kdy M. H. uvedl v knize jízd za rok 2005, že od 13. 9. 2005 do 18. 9. 2006 konal pracovní cesty z Boršova do Prahy a zpět, včetně jízd po Praze, z důvodu semináře organizace a řízení. K prokázání svých tvrzení předložil přihlášku na seminář pořádaný společností Business Success, spol. s r. o. s místem konání v Brně, v termínu od 14. do 18. 9. 2005. Dále předložil fakturu č. 25201008 vystavenou touto společnosti za kurz ve dnech od 15. do 18. 9. 2005. Mezi tvrzením M. H. v podobě záznamů v knize jízd a předloženými důkazními prostředky tedy byl rozpor co do místa konání semináře (cíle pracovních cest) i co do data konání cest a školení. Ve vyjádření ze dne 30. 7. 2007 uvedl, že tento seminář proběhl v termínu od 15. do 18. 9. 2005 v Brně. M. H. tedy tvrdil a prokazoval, že školení se uskutečnilo od 15. do 18. 9. 2005 v Brně, avšak v knize jízd evidoval pracovní cesty v termínu od 13. do 18. 9. 2005(6) do Prahy. Obranu M. H., že uvedení jiného cílového místa je dáno tím, že knihu jízd dodatečně zpracovala jeho matka a že finální podobu záznamů v knize jízd nekontroloval, posoudil Nejvyšší správní soud jako neopodstatněnou, neboť za správnost záznamů v knize jízd odpovídá daňový subjekt sám. Skutečnost, že v posledních záznamech v knize jízd za září 2005 je patrně omylem uveden jako rok uskutečnění pracovní cesty rok 2006, je ve světle výše popsaných rozporů toliko maličkostí, která svědčí o ledabylosti vedení knihy jízd a podtrhuje správnost závěru žalovaného o pochybnostech týkajících se věrohodnosti, správnosti a průkaznosti této evidence.

K čestnému prohlášení pana P. ze společnosti HSW Signall, s. r. o. Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku poznamenal, že v daňovém řízení nelze použít tzv. „čestné prohlášení“ jakožto důkazní prostředek (podrobně viz rozsudek ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43).

Závažné výtky Nejvyšší správní soud vyslovil ke knize jízd týkající se vozidla Fiat Scudo, neboť začíná záznamy o pracovních jízdách na konci roku 2004, ačkoliv M. H. při ústním jednání se správcem daně uvedl, že vozidlo začal používat ke služebním účelům patrně až v roce 2005, poté co bylo opraveno. K této otázce se M. H. v průběhu daňového řízení již dále nevyjádřil. Tímto svým sdělením založil zásadní pochybnosti o věrohodnosti a správnosti záznamů v knize jízd.

K otázce M. H., jak má tedy prokázat uskutečnění pracovních cest a jejich daňovou znatelnost, Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku uvedl, že tato otázka dílem směřuje *de lege ferenda*, když v podstatě zpochybňuje v relevantní době nastavenou zákonnou konstrukci, která předpokládala prokázání těchto skutečností (a nikoliv jen paušální a nekonkrétní vedení knihy jízd, na jejíž podporu nebude daňový subjekt schopen přidat jakékoliv důkazy). *De lege lata* pak lze k tomu uvést následující. 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; M. H. má přitom ve svém drobném investičním majetku evidovaný fotoaparát Olympus MJU 410; fotografie navíc lze opatřit i datem jejich vzniku) atd. Žádný vyčerpávající a závazný katalog v tomto smyslu však jistě nelze podat, neboť možnost prokázání a konkrétní důkazy se budou lišit v závislosti na typu podnikání a charakteru činnosti.

Lze shrnout, že Nejvyšší správní soud dospěl ve zmiňovaném rozsudku k závěru, že krajský soud i žalovaný správně vyložily otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení [§ 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Ani v aplikaci těchto norem na zjištěný skutkový stav neshledal zdejší soud žádné pochybení.

Pokud jde o daňovou povinnost stěžovatelky, zde je nutno především odkázat na dikci § 13 zákona o daních z příjmů, konkrétně na jeho větu první, dopadající bezezbytku právě na její případ, coby tzv. „spolupracující osoby“. Dle tohoto ustanovení *příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti [§ 7 odst. 1 písm. a) až c) a odst. 2] provozované za spolupráce druhého z manželů a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení se rozdělují tak, aby podíl připadající na spolupracujícího manžela (manželku) nečinil více než 50 %; přitom částka připadající na spolupracujícího manžela (manželku), o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 540 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 45 000 Kč za každý i započatý měsíc této spolupráce.* V daném případě se tak příjmy i výdaje stěžovatelky (podle shora uvedeného ustanovení) odvozovaly od příjmů a výdajů jejího manžela M. H., který se nacházel v pozici „hlavního daňového subjektu“, zatímco stěžovatelka v pozici spolupracující manželky. Jakkoli v rámci vyměřovacího řízení či daňové kontroly nelze spolupracující osobě upřít právo na její samostatné procesní postavení, včetně možnosti uplatňovat všechna práva přiznaná procesní úpravou „hlavnímu daňovému subjektu“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 1 Afs 154/2004 - 63, publikovaný pod č. 795/2006 Sb. NSS), nic to nemění na základním faktu, a sice, že daňová povinnost spolupracující osoby je zcela odvislá od výsledku (dodatečně) vyměřené daně „hlavního daňového subjektu“.

Právě z tohoto pohledu má zcela zásadní význam výše podrobně rozebraný rozsudek zdejšího soudu, kterým bylo rozhodnuto o kasační stížnosti manžela stěžovatelky. Podstatné přitom je nejen to, že jím byla (mimo jiné) zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta žaloba M. H. proti rozhodnutí žalovaného ve věci jeho daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, ale především důvody, které k tomuto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vedly, protože rozhodnutí žalovaného i rozsudek krajského soudu v případě M. H. stály na stejných skutkových a právních základech jako je tomu v případě stěžovatelky, jejíž argumentace v kasační stížnosti je (z logiky věci) shodná s argumentací M. H. Za této situace Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci zcela odkazuje na výše zmíněný rozsudek zdejšího soudu.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.). Soud přitom neshledal

žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3, věta za středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá na jejich náhradu právo. Žalovanému žádné náklady převyšující běžnou administrativní činnost nevznikly, a tudíž mu nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

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

V Brně dne 29. ledna 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu