

Spis 1 Afs 105/2009 byl spojen se spisem číslo 1 Afs 97/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 97/2009 - 73



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **M. H.**, zastoupen Mgr. Ninou Zvěřinovou Vavrochovou, advokátkou se sídlem náměstí Přemysla Otakara II. 36, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 3. 2009, čj. 1596/09-1100 a čj. 1597/09-1100, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 7. 2009, čj. 10 Ca 54/2009 - 31, a ze dne 26. 8. 2009, čj. 10 Ca 55/2009 - 28,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 97/2009 a sp. zn. 1 Afs 105/2009 **se s p o j u j í** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 97/2009.
- II.** Kasační stížnosti **se z a m í t a j í**.
- III.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 19. 2. 2007 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Následně

zahájil dne 16. 7. 2007 i kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Správce daně vydal dne 15. 7. 2008 dodatečné platební výměry čj. 195872/08/077910/5729 a čj. 195876/08/077910/5729, kterými žalobci doměřil daň z příjmů za výše uvedená zdaňovací období ve výši 75 392 Kč, resp. 36 676 Kč. Žalobce se proti oběma dodatečným platebním výměrům odvolal. Žalovaný po doplnění dokazování v průběhu odvolacího řízení změnil dodatečné platební výměry, neboť na základě výsledků doplněného dokazování uznal část výdajů za prokázanou a daňově účinnou. Žalovaný nicméně potvrdil závěry správce daně, že žalobce neprokázal výši a daňovou účinnost výdajů na cesty s osobními automobily (Škoda Felicia a Fiat Scudo v roce 2004, Fiat Scudo a Renault Laguna v roce 2005). Zápisy v knihách jízd ohledně pracovních cest žalobce jsou neprůkazné a vyvolávají pochybnosti co do jejich správnosti, které se nepodařilo odstranit ani důkazními prostředky předloženými žalobcem v průběhu daňového řízení. Vysvětlení žalobce týkající se rozsahu a účelu pracovních cest jsou neadresná a neurčitá. Pravomocně vyměřená daň tak činí 71 648 Kč, resp. 24 708 Kč.

[2] Žalobce napadl uvedená rozhodnutí o odvolání, která jsou blíže označena v záhlaví tohoto rozsudku, samostatnými žalobami ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud obě žaloby výše uvedenými rozsudky zamítl. K prokázání daňových výdajů totiž 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 žalobce dovolával. Žalobce byl vyzván k předložení dalších důkazních prostředků, kterými by dokázal, že výdaje na provoz vozidel jsou daňovými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K pracovním cestám vykonaným vozidlem značky Fiat Scudo nepodal žalobce 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 žalobce předložil pouze nekonkrétní a paušalizovanou evidenci jízd.

[3] Knihy jízd nesplňují požadavky na průkaznost, neboť v nich je uvedeno jen datum, trasa, délka a nekonkrétní účel jízdy. Jestliže žalobce 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 žalobce vykazuje stejný počet kilometrů ujetý mezi dvěma shodnými místy. Délka cesty závisí jednak na rozhodnutí řidiče vozidla o volbě trasy, jednak na objektivních skutečnostech jako je oprava vozovky atd. U některých cest, které žalobce uskutečnil oběma vozidly, byl deklarován stejný účel, cílem cesty každého vozidla však bylo jiné místo. Z dokladů předložených žalobcem rovněž vyplývá, že místo nákupu pohonných hmot u vozidla Fiat Scudo se v některých případech neshoduje s trasou jízdy, po níž mělo vozidlo v daném dni jet.

[4] V rámci dokazování předložil žalobce doklady, kterými hodlal prokázat uskutečnění některých pracovních jízd a jejich účel. Nicméně dle krajského soudu nemohou předložené faktury prokázat pracovní cesty, neboť mezi záznamy v knize jízd a fakturami existují nesrovnalosti, neprokazují daňovou uznatelnost výdajů na pracovní cesty. K některým cestám vyjmenovaným ve zprávě o daňové kontrole pak nenabídl žalobce vůbec žádné důkazní prostředky.

[5] K tvrzení žalobce, že může vykonávat podnikatelskou činnost jak v místě podnikání, tak v provozovně, soud uvedl, že by muselo být prokázáno, jaké činnosti v kterém místě prováděl. Cesta z místa bydliště do provozovny a zpět je totiž cestou do zaměstnání, kterou nelze podřadit pod podnikatelskou činnost. Za pracovní cestu nelze označit ani cestu na staveniště rodinného domu za účelem kontroly postupu stavebních prací (cesty do 21. 7. 2004), uvedená činnost nikterak nesouvisí s předmětem podnikání žalobce, kterým je reklamní činnost. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani fakt, že po dostavení rodinného domu si v něm žalobce vyčlenil

jednu místnost jako kancelář. V období po 21. 7. 2004 jsou v knize jízd vedeny jízdy z Č. do B. a zpět. Přitom žádná cesta nebyla zahajována v B., kde měl žalobce dle vlastního tvrzení místo podnikání. Správce daně oprávněně vyloučil tyto výdaje, neboť žalobce neprokázal, že byly vynaloženy v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů.

[6] Krajský soud se dále vypořádal s hodnocením důkazních prostředků předložených žalobcem k pracovním jízdám za svými obchodními partnery, na něž žalobce jmenovitě poukázal ve své žalobě (Strabag, Europapier – Bohemia, REDA, Stavebniny Šťastný, jízdy do Bn. a zpět dne 19., 20. a 21. 11. 2004). Pracovní cesty měl uskutečnit sám žalobce, a je proto v jeho moci prokázat skutečnosti požadované správcem daně, např. označením osob, s kterými jednal, předložením písemností, jež se k pracovním cestám vztahují. Pouhé tvrzení o uskutečnění pracovních cest nedostačuje k unesení důkazního břemene. Ve vztahu k vozidlu Fiat Scudo žalobce sám uvedl, že jej začal používat k podnikatelské činnosti až v roce 2005, a proto žalovaný oprávněně neuznal výdaje související s tímto vozidlem v roce 2004 za daňově účinné.

II.

Stručné shrnutí základních argumentů uvedených v kasačních stížnostech

[7] Žalobce (dále jen "stěžovatel") podal proti rozsudkům krajského soudu včasné kasační stížnosti z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávného posouzení právní otázky míry dokazování a forem důkazních prostředků v daňovém řízení. Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že stěžovatel řádně nedoložil pracovní cesty, které neodpovídaly daňovým dokladům a nebylo možné vycházet z knihy jízd. Nesouhlasí ani s tím, že vyvolává pochybnosti, když 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. Stěžovatel se domnívá, že splnil svoji povinnost předložit finančním orgánům důkazy, které prokazují uskutečnění pracovních cest (vazby jízd na konkrétní zakázky, jednání, nákupy, školení atd.). Stěžovatel 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. Stěžovatel předložil k pracovním cestám vše, co bylo v jeho možnostech a schopnostech. Na to finanční orgány i krajský soud uvedly, že předložení faktur nedokládá uskutečnění cest. Pokud jde o uvedení jmen osob, s nimiž stěžovatel jednal, nedovede si stěžovatel představit, jak by finanční orgány ověřovaly tyto skutečnosti několik let nazpět.

[8] Co se týče jízd z Č. do B. a zpět, bylo prokázáno, že v B. má stěžovatel místo podnikání a v Č. provozovnu, na obou místech vykonává podnikatelskou činnost. K závěru krajského soudu, že by musel stěžovatel prokázat, které činnosti provádí v místě podnikání a které v provozovně, stěžovatel namítá, že takový požadavek je nesplnitelný. Krajský soud uvádí, že cesta z místa bydliště do provozovny a zpět je cestou do zaměstnání, která není podřaditelná pod podnikatelskou činnost. Stěžovatel tento závěr zpochybňuje z toho důvodu, že v B. má své místo podnikání včetně pracovny. Rovněž nesouhlasí s tím, že nelze uznat jako daňově účinné výdaje na pracovní cesty do B. uskutečnění do 21. 7. 2004 v souvislosti s kontrolou stavby rodinného domu, neboť je v něm umístěna kancelář, v níž stěžovatel vykonává svoji podnikatelskou činnost.

[9] Stěžovatel napadá taktéž závěry soudu týkající se konkrétních pracovních jízd. Dle stěžovatele je názor soudu, že musí prokázat, proč bylo nutno jet k nějakému zákazníkovi (Strabag) třikrát, aniž by byl konkrétněji odlišen účel cesty, absurdní a nesplnitelný při druhu podnikatelské činnosti, kterou provozuje stěžovatel. Stěžovatel neví, jak více konkrétní by měl být při specifikaci účelu jízdy. Dále uvádí, že správci daně byl znám účel cest uvedených pod bodem

1.1. v posledním odstavci zprávy o daňové kontrole. Tímto účelem bylo zpravidla obchodní jednání se zákazníky. Stěžovatel dále opakuje svá tvrzení k pracovním jízdám uvedeným pod bodem 1.2. „Jízdy mimo Č., které poplatník prokázal“.

[10] Na závěr stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudky krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve svých vyjádřeních ze dne 2. 9. 2009 a 29. 9. 2009 uvádí, že ze spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně výdajů uplatněných na pracovní cesty. Stěžovatel sice doplnil 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 stěžovatel svoji podnikatelskou aktivitu, nikoliv konkrétní jízdu. U některých faktur se nadto neshoduje název obchodního partnera s cílem či účelem evidované jízdy, u jiných předchází datum vydání faktury datu uskutečnění cesty, popř. cesta do P. je dokládána fakturou společnosti se sídlem v Č. Pokud se týká cest z Č. do B. za účelem kontroly stavby rodinného domu, nesouvisí tato aktivita s podnikatelskou činností stěžovatele. Dle žalovaného vyjádřil správce daně zcela oprávněně pochybnost o daňové uznatelnosti výdajů na cesty uskutečněné z místa bydliště do provozovny v Č. a zpět. K uskutečnění těchto cest nenabídl stěžovatel jediný důkaz, a proto byly vyloučeny z daňových výdajů. K otázce hodnocení důkazů ve vztahu k výdajům na pracovní cesty odkazuje žalovaný na rozsudek NSS čj. 1 Afs 80/2007 - 60.

[12] Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

IV.

Spojení věcí

[13] Jelikož se obě kasační stížnosti týkají týchž účastníků řízení, skutkově obdobných otázek a obsahují shodné kasační námitky, které směřují proti týmž důvodům rozsudků krajského soudu, přistoupil Nejvyšší správní soud na základě § 39 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. ke spojení věcí a jejich společnému projednání.

V.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se zabýval stěžovatelem uplatněným důvodem kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. týkajícím se správnosti posouzení právní otázky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Touto námitkou stěžovatel napadá závěr krajského soudu, že neprokázal daňovou účinnost uplatněných výdajů na provoz motorových vozidel souvisejících s pracovními cestami stěžovatele.

[16] Dle § 23 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro roky 2004 a 2005, 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.

V.A.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[17] Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (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 sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)]. 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, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz).

[18] 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 případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ [rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119, též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. 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 čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73).

[19] Stěžovatel byl tedy v tomto případě 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, čj. 1 Afs 80/2007 - 60). Pokud stěžovatel argumentuje, že ne každé jednání vyústí v získání zakázky, v tomto má zajisté pravdu. Tato premisa vyplývající z reality podnikatelského života však není v rozporu s napadenými rozsudky krajského soudu. Lze zde odkázat na rozsudek NSS ze dne 1. 4. 2004, čj. 2 Afs 44/2003 - 73 (č. 264/2004 Sb. NSS), podle něhož podmínkou uznání vynaložených výdajů za daňově účinné není, aby se vždy reálně projevíly v příjmech daňového poplatníka, postačuje, je-li mezi nimi přímý a bezprostřední vztah. Jinými slovy, je nutno oddělit výdaje, kterými podnikatel (třebas bezúspěšně) usiluje o dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů, a výdaje jiné, které k tomuto účelu vynakládány nejsou.

V.B.

Plnění důkazní povinnosti dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správcem daně

[20] K prokázání svých tvrzení předložil stěžovatel knihy jízd za roky 2004 a 2005 ke všem vozidlům, které v daném roce používal k pracovním cestám. Správce daně vyzval stěžovatele

výzvami ze dne 27. 4. 2007 (čj. 141591/07/077930/4737 – ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2005) a ze dne 10. 9. 2007 (čj. 221841/07/077930/4737 – ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2004), 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). Stěžovatel reagoval na výzvy 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 P. ze společnosti HSW Signall, s. r. o.).

[21] Správce daně formuloval své výhrady k předloženým knihám jízd ve výzvách ze dne 27. 4. 2007 a 10. 9. 2007, v nichž uvedl, že jsou vedeny neprůkazným způsobem. Účel cest je v nich vyjádřen neurčitě. Při ústním jednání dne 2. 5. 2007 (protokol čj. 139138/07/077930/4737) upozornil správce daně stěžovatele 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 Bo., dle knihy jízd byl stěžovatel v Č.; 8. 1. 2005 čerpání PHM v T., dle knihy jízd nebyla daný den vykonána žádná jízda; 31. 12. 2005 čerpání PHM v K., dle knihy jízd byl stěžovatel v Č.). Rovněž při ústním jednání dne 17. 1. 2008 (viz protokol čj. 6817/08/077930/4737) byl stěžovatel 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 stěžovatelem 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 stěžovatel jako jejich účel nákup materiálu, lze předpokládat, že jej nakoupil na základě dokladu. V případě reklamací je pravděpodobné, že byly o nich sepsány zápisy. Při ústním jednání dne 11. 9. 2007, čj. 220363/07/077930/4737, které se týkalo zdaňovacího období roku 2004, sdělil stěžovatel na dotaz správce daně, že knihu jízd k vozidlu Fiat Scudo za rok 2004 nedoložil proto, že s ním začal jezdit až v roce 2005. Na počátku knihy jízd k tomuto vozidlu za rok 2005 jsou však uvedeny pracovní jízdy i v roce 2004.

[22] Další pochybnosti ohledně správnosti a průkaznosti knih jízd shrnul správce daně ve zprávě o daňové kontrole (čj. 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 navrhnout provedení dalších důkazů, a splnit tak svoji důkazní povinnost dle § 31 odst. 9 daňového řádu (rozsudek ze dne 25. 9. 2007, čj. 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 P. v souvislosti se seminářem organizace a řízení jsou v rozporu s ostatními důkazy. Z přijaté faktury č. 240 plyne, že stěžovatel absolvoval školení organizované společností Business Success, jehož místem bylo dle přihlášky Bn., a to v termínu od 15. do 18. 9. 2005. Obdobné pochybnosti panují i v případě školení pořádaného stejným subjektem v roce 2004 (od 19. do 21. 11.). Ačkoliv dle předložených faktur se mělo dané školení konat v P., stěžovatel eviduje v tomto časovém úseku pracovní jízdu do Bn. a zpět. Rovněž k jízdám Č.– B. a zpět vykonaným v roce 2004 nepředložil stěžovatel žádné důkazy. Správci daně je přitom známo, že v B. má stěžovatel rodinný dům, přitom v příznání k dani z nemovitostí za roky 2005 a 2006 neuvedl, že by jakoukoliv jeho část používal k podnikatelským účelům. V knize jízd je jako účel pracovní cesty do P. dne 26. 2. 2004 zapsáno obchodní jednání se společností Strabag a. s.,

faktura předložená stěžovatelem, která má tuto jízdu prokázat, je však vystavena na společnost Raiffeisenbank a. s. Příkladem neadresných a paušalizovaných údajů obsažených v knize jízd jsou záznamy k jízdám po Č. v roce 2005, u nichž je jako účel uvedeno - město, vyzvednutí podkladů pro sazbu a výrobu, nákupy materiálů.

[23] Další pochybnosti, které zmiňuje ve svém rozhodnutí žalovaný i krajský soud, souvisí s uváděním neustále stejné vzdálenosti v knize jízd za rok 2004 na trase Č.– B. a zpět (21 km) a jízd po Č. (15 km). Stěžovatel napadá tento závěr krajského soudu, neboť nebylo prokázáno, že by se na trase vyskytovaly jízdní překážky. Na to je ovšem potřeba namítnout, že sám stěžovatel v knize jízd za rok 2005 uvádí odlišný počet najetých kilometrů na této trase – B. – Č. (město) a zpět v rozpětí 22 až 29 km. Žalovaný ani krajský soud neuvádí, že by se na této trase zcela jistě vyskytovaly ve stanovených termínech jízdní překážky. Jen vyjadřují své pochybnosti o tom, že lze dlouhodobě a konstantně najet mezi těmito dvěma místy naprosto shodný počet kilometrů, aniž by kdy došlo k prodloužení či zkrácení cesty. Přitom vychází ze svých životních zkušeností. Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. 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 správce daně lze mít proto za důvodné. Nejvyšší správní soud nicméně zdůrazňuje, že v nyní posuzovaném případě 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 knihu jízd stěžovatele.

[24] V průběhu dokazování vyplynuly najevo další skutečnosti, které odůvodňují pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti knih jízd (viz body [26], [29], [31] a [33] níže).

[25] Nejvyšší správní soud na základě výše rekapitulovaného obsahu správního spisu (viz body [21] až [23] shora) dospěl k závěr, 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 stěžovatelem. Za této situace bylo na stěžovateli, aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal správnost, průkaznost a věrohodnost knih jízd a vedené daňové evidence.

V.C.

Hodnocení výsledků důkazního řízení ve vztahu k unesení důkazního břemene stěžovatelem

[26] Zdejší soud se shoduje s krajským soudem i žalovaným v hodnocení důkazů předložených stěžovatelem. 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. Nutno upozornit, že takto označoval stěžovatel 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.

[27] Předloženými soupisy ke knihám jízd s doplněnými odkazy na příjmové a výdajové pokladní doklady a přijaté a vydané faktury plnil stěžovatel svoji povinnost tvrzení, nikoliv však povinnost důkazní. Ve vztahu k některým jízdám nenabídl stěžovatel 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.

[28] K některým jízdám předložil stěžovatel faktury. Lze se ztotožnit s názorem žalovaného, že faktury dokládají obchodní činnost stěžovatele, nikoliv uskutečnění pracovních cest. Je tomu tak zejména v situaci, kdy údaje obsažené na fakturách přímo popírají pravdivost tvrzení stěžovatele (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). Např. pracovní cesty na školení pořádané společností Business Success, spol. s r. o. od 19. do 21. 11. 2004, které se dle stěžovatele uskutečnilo v Bn., jsou v knize jízd deklarovány pod účelem „servis pro firmu“. Na stěžovatelem předložených fakturách figuruje jako místo konání P. Takovéto faktury však nejsou způsobilé prokázat pravdivost tvrzení stěžovatele. Jiné faktury nemají zřejmou časovou souvislost s pracovní cestou, kterou mají dokládat. Ostatně zpráva o daňové kontrole podrobně popisuje úvahy správce daně. 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 daném případě nebylo. Stěžovatel 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.

[29] Stěžovatel např. uvádí v knize jízd za rok 2005, že od 13. 9. 2005 do 18. 9. 2006 konal pracovní cesty z B. do P. a zpět, včetně jízd po P., z důvodu semináře org. a řízení. K prokázání svých tvrzení předložil přihlášku na seminář pořádaný společností Business Success, spol. s r. o. s místem konání v Bn., v termínu od 14. do 18. 9. 2005. Dále předložil fakturu č. 25201008 vystavenou touto společností za kurz ve dnech od 15. do 18. 9. 2005. Mezi tvrzením stěžovatele v podobě záznamů v knize jízd a předloženými důkazními prostředky je rozpor co do místa konání semináře (cíle pracovních cest) i co do data konání cest a školení. Ve vyjádření ze dne 30. 7. 2007 stěžovatel uvádí, že tento seminář proběhl v termínu od 15. do 18. 9. 2005 v Bn. Stěžovatel tedy tvrdí a prokazuje, že školení se uskutečnilo od 15. do 18. 9. 2005 v Bn., avšak v knize jízd eviduje pracovní cesty v termínu od 13. do 18. 9. 2005(6) do P. Obrana stěžovatele, že uvedení jiného cílového místa je dáno tím, že knihu jízd dodatečně zpracovala jeho matka a stěžovatel finální podobu záznamů v knize jízd nekontroloval, nemůže obstát. Je totiž zcela jednoznačné, že 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 maličností, která svědčí o ledabylosti vedení knihy jízd a podtrhuje správnost závěru žalovaného o pochybnostech týkajících se věrohodnosti, správnosti a průkaznosti této evidence.

[30] Pokud se týká čestného prohlášení pana P. ze společnosti HSW Signall, s. r. o., je nutno poznamenat, že v daňovém řízení nelze použít tzv. „čestné prohlášení“ jakožto důkazní prostředek (podrobně viz rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005 - 43).

[31] Závažné výtky lze mít ke knize jízd týkající se vozidla Fiat Scudo, neboť začíná záznamy o pracovních jízdách na konci roku 2004, ačkoliv stěžovatel 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 stěžovatel v průběhu daňového řízení již dále nevyjádřil. Stěžovatel tímto svým sdělením založil zásadní pochybnosti o věrohodnosti a správnosti záznamů v knize jízd. Jestliže pak k prokázání uskutečnění pracovních cest vozidlem Fiat Scudo v roce 2004 nenabídl žádný důkazní prostředek, neunesl své důkazní břemeno a správce daně zcela oprávněně navýšil základ daně o takto deklarované výdaje.

[32] Jízdy uskutečněné stěžovatelem z Č. do B. a zpět za účelem kontroly postupu stavebních prací nelze považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Týkají se totiž osobního majetku stěžovatele a jeho manželky, který nikterak nesouvisí

s podnikatelskou činností. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že v rodinném domě je umístěna pracovna stěžovatele. Pracovna není součástí obchodního majetku stěžovatele, za její užívání nehradí žádnou úplatu, stěžovatel dokonce v daňovém přiznání k dani z nemovitostí nepřiznal, že je v domě místnost používaná k podnikání. Učinil tak až dodatečně v souvislosti s daňovou kontrolou, kdy mu správce daně vyjevil své pochybnosti o daňové účinnosti výdajů na pracovní cesty do B. Takový postup je třeba hodnotit za daných okolností jako navýsost účelový.

[33] Pokud se týká dalších cest uskutečněných na trase Č.– B. a zpět v roce 2004 po přestěhování stěžovatele do B., rovněž nebyly žalovaným uznány jako daňově účinné výdaje. Pochybnosti o průkaznosti těchto záznamů v knize jízd se opírají o dva faktory. V první řadě to je uvádění neustále stejného počtu najetých kilometrů (k tomu viz bod [23] shora), dále pak evidování cest ve směru Č.– B. a zpět. Správce daně přitom ze živnostenského rejstříku zjistil, že stěžovatel měl od 21. 7. 2004 místo podnikání v B. a provozovnu v Č. Jestliže tedy současně bydlel v B., působí nelogicky, že pracovní cesty vykazuje vždy v opačném směru. Logické by bylo vykazování pracovních cest z B. (bydliště a současně místa podnikání) do Č. (provozovny) a zpět. Pochybnosti ohledně věrohodnosti těchto záznamů jsou tedy zjevné. Stěžovatel však nepředložil k těmto pracovním cestám žádné důkazní prostředky, a proto bylo na místě učinit závěr, že neprokázal uskutečnění těchto cest deklarováním způsobem, ani jejich souvislost se zdanitelnými příjmy.

[34] V případě cest z B. do Č. provedených v roce 2005 je situace jiná. Záznamy v knize jízd nevzbuzují pochybnosti, neboť se jednak počet najetých kilometrů liší, a to v rozumném rozpětí (viz bod [23] shora), jednak jsou cesty vykazovány ve směru B. – Č. a zpět. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně uznal výdaje na tyto pracovní cesty za daňově účinné. Respektoval tak skutečnost, že v B. má stěžovatel místo podnikání a do Č. jezdí do své provozovny, tedy v souvislosti s podnikatelskou činností. Je třeba dodat, že odůvodnění rozsudku krajského soudu ze dne 26. 8. 2009 neodpovídá v této části (odst. 4 na straně 9 rozsudku) obsahu rozhodnutí žalovaného a zprávy o daňové kontrole. Uvedené pochybení krajského soudu není v neprospěch stěžovatele, nezhoršuje jeho pozici, správce daně i žalovaný uznali daňovou účinnost výdajů na tyto cesty. V tomto kontextu je třeba nutno vnímat i názor krajského soudu, že by bylo třeba prokázat, které činnosti koná stěžovatel v místě podnikání a které v provozovně. Tato výtka krajského soudu totiž směřuje proti pracovním cestám z roku 2004, které stěžovatel prováděl v opačném směru (tj. Č.– B. a zpět). Ani tato část námítky proti odůvodnění rozsudku krajského soudu nemíří proti důvodům rozhodnutí žalovaného či správce daně. Plně proto postačí korigovat závěr krajského soudu Nejvyšším správním soudem, neboť rozhodnutí krajského soudu obstojí i přes tento dílčí nedostatek odůvodnění.

[35] V kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 15. 7. 2009 uvádí stěžovatel námítky vůči jednotlivým pracovním cestám do P. (Strabag a. s., Europapier - Bohemia, s. r. o.), do Bn. (REDA a. s., Stavebniny Šťastný s. r. o., školení od společnosti Business Success) a na jednání se společností Beton Bohemia s. r. o. Stěžovatel k těmto cestám opakuje již dříve vyřknutá vysvětlení, odkazuje na konkrétní faktury. Nejvyšší správní soud k těmto námítkám podotýká, že stěžovatel jimi naplňoval pouze svoji povinnost tvrzení. Stěžovatele však tíží vedle toho rovněž povinnost důkazní. Tu se pokoušel splnit odkazy na jednotlivé faktury, které údajně mají dokládat uskutečnění pracovních jízd. K důkaznímu významu faktur ve vztahu k pracovním cestám se soud vyjádřil v bodě [28] shora. Jiné důkazní prostředky stěžovatel k těmto cestám nenabídl. Soud tedy uzavírá, že ani v těchto případech neunesl stěžovatel důkazní břemeno.

[36] Stěžovatel se ve své kasační stížnosti táže, jak má tedy prokázat uskutečnění pracovních cest a jejich daňovou uznatelnost. Tato otázka dilem 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 stěžovatel s to 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; stěžovatel 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.

[37] Nejvyšší správní soud dospěl 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. Kasační námitka je proto nedůvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti jsou nedůvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Soud přitom neshledal žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlédnout i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[39] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl 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 2. prosince 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu