



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: J. S.

zastoupený Mgr. Faridem Alizeyem, advokátem

sídlem Stodolní 7, 702 00 Moravská Ostrava

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2019 č. j. 1721/19/5200-10424-711138,
ve věci daně z příjmů

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 1. 2019 č. j. 1721/19/5200-10424-711138 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Farida Alizeye, advokáta se sídlem Stodolní 7, 702 00 Moravská Ostrava.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou došlou soudu dne 21. 3. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 1. 2019 č. j. 1721/19/5200-10424-711138 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dvěma rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „FÚ“), a to dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze dne 27. 11. 2015, č. j. 3136152/15/3203-50524-801328 a dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze dne 27. 11. 2015, č. j. 3136248/15/3203-50524-801328, kterými mu byla doměřena za použití pomůcek daň za zdaňovací období let 2012 a 2013 ve výši 586 785 Kč pro první jmenované a 1 659 287 Kč pro druhé. Současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 106 315 Kč pro první jmenované období a 314 597 Kč pro druhé.
2. Zdejší soud již ve věci jednou rozhodl rozsudkem ze dne 13. 2. 2018, č. j. 22 Af 79/2016 – 31, kdy sice většinu žalobcových námitek shledal nedůvodnými, ale tehdejší napadené rozhodnutí žalovaného byl přesto nucen zrušit, neboť shledal v řízení pochybení správce daně, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, když tento nepoučil daňový subjekt, že označené důkazy je rovněž třeba předložit. Konkrétně se jednalo o tzv. stazky, tedy záznamy o provozu vozidla, kterými chtěl žalobce prokazovat reálné množství spotřebovaných pohonných hmot. Toto bylo však přesto stanoveno pomocí pomůcek.
3. Žalovaný si tedy pro nové (současné napadené) rozhodnutí již stazky vyžádal a žalobce mu tyto dodal, kdy se konkrétně jednalo o 71 šanonů (bez mála 20 000 listů), kdy k nim v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že *„tyto nemají přímou souvislost se spotřebou materiálu. Jinými slovy, nemají potřebnou vypovídací schopnost, aby z nich bylo možné zjistit skutečnou spotřebu pohonných hmot a dalšího nakoupeného materiálu (oleje, maziva, pneumatiky, náhradní díly) v jednotlivých zdaňovacích obdobích.“* Dále pak žalovaný uvedl, že kontrolou výkazů, které, jak výslovně uvádí, vybral namátkově, zjistil nedostatky, zejména ve stavech tachometru, které sice žalobce vysvětlil, vypovídací hodnotu stazek tím ale nezvýšil. Žalovaný uzavřel, že výkazy o provozu vozidla neodstranily jeho pochybnosti o řádně vedeném účetnictví a tyto nelze využít v rámci stanovení daně dokazováním, ani ke zpřesnění pomůcek při stanovení daně jejich pomocí.

4. Žalobce v žalobě uvedl, že se žalovaný stazkami dostatečně nezabýval, aniž by to odůvodnil jinak, než jejich domnělou nízkou vypovídající schopností, vyplývající z jejich nedostatků, které však sám označil za marginální, aniž by se zabýval hodnocením „stazek“ v souvislosti dalších důkazů. Dle názoru žalobce přitom těmito lze, ve spojení s dalšími důkazy, prokázat minimálně reálnou spotřebu pohonných hmot. Připomněl také, že skutečný stav zásob byl zjišťován podrobně v průběhu souvisejícího řízení před Celním úřadem Moravskoslezského kraje, kdy tento byl na základě pravomocných rozhodnutí nadto zajištěn v prokazatelném množství.
5. Dále žalobce spatřoval v postupu správních orgánů nepřezkoumatelnost a porušení základních práv, zejména práva na spravedlivý proces, a to nepřiměřeným uplatněním správního uvážení při posouzení žalobcem tvrzených skutečností a skutkových zjištění, hodnocením důkazů a vystavením rozhodnutí na pouhých domněnkách a pochybnostech o jejich věrohodnosti. Žalobce má za to, že napadené rozhodnutí je výsledkem libovůle a svévolných úvah. Dále namítal nedostatečně odůvodněné pochybnosti o věrohodnosti účetních dokladů a nedostatečné odůvodnění nemožnosti stanovit daňovou povinnost dokazováním a nutnosti užití pomůcek. Pochybením žalovaného má dále být, že při uvedení důvodů vedoucích k vydání napadeného rozhodnutí osvědčil nepravdivý skutkový stav.
6. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, co se týče stazek prakticky toliko zopakoval, co již dříve uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí a je ilustrováno výše. K námitce nepřezkoumatelnosti a porušení základních práv žalobce připomněl předcházející (výše označené) rozhodnutí zdejšího soudu, kdy tímto nebylo porušení žalobcových základních práv shledáno. Taktéž k námitce vystavení rozhodnutí (prvostupňových dodatečných platebních výměrů) citoval žalovaný předchozí rozsudek: *„dodatečné daňové výměry byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole a nikoliv domněnek správce daně.“* Stejným způsobem se pak žalovaný vyjádřil taktéž k námitce neprokázání důvodnosti svých pochyb, kdy opět citoval pasáž rozhodnutí zdejšího soudu, které jeho postup shledalo správným. K výše žalobcem vzpomenuté inventarizaci Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj pak žalovaný uvedl, že tato *„nemohla být v této souvislosti zhodnocena tak, jak žalobce předpokládá, neboť tato inventarizace byla provedena pro potřeby výše uvedeného úřadu a nelze jí nahradit zákonnou inventarizační povinností žalobce.“* K tvrzené irelevantnosti zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole žalovaný uvedl, že tato kontrola byla provedena v souladu se zákonem, kdy bližší argumentaci neuvádí pro přílišnou obecnost námitky. Ohledně splnění podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek má žalovaný za to, že bylo prokázáno, že tyto byly dány.

Zjištění z daňového spisu

7. Vzhledem k tomu, že základní spornou okolností v tomto řízení je hodnocení žalobcem předložených stazek, zaměřil krajský soud svá zjištění z daňového spisu v tomto směru a zjistil, že ve spise je založeno celkem 11 listů stazek (z výše uvedených bezmála 20 000 listů), na kterých jsou vyznačeny, zřejmě žalovaným, nedostatky, spočívající v chybném zápisu stavu tachometru, doplněné popisky typu: *„liší se o 113 km“* nebo *„chybí konečný stav“*. Soud rovněž zjistil u dvou z nich zápis v kolonce *„Čerpání PH (litry)“* s vyplněnými hodnotami v podkolonce *„nafta“* čísla *„143“* resp. *„160“*. Dále soud zjistil, že na stazkách jsou kolonky *„Čerpání režijního materiálu vozidlo“* a *„Čerp. rež. mater. přívěs“*, které v jejich případech nejsou vyplněny.

Posouzení krajským soudem

8. Krajský soud poté co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
9. Podle ustanovení § 8 odst. 1 z. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“) *„[s]právrce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“* Ustanovení obsahuje tzv. zásadu volného hodnocení důkazů, tedy, že je na správci daně (zde na žalovaném), aby posoudil váhu a důkazní sílu jednotlivých důkazů. *„Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy (...). Hodnocení důkazů je závěrečnou fází dokazování, která nastává poté, co byly provedeny všechny pro věc potřebné důkazy“* (Baxa J. §8. In: Baxa J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9). Provedením důkazu (důkazního prostředku) v případě listiny je pak třeba rozumět to, že se tato listina přečte (dle důvodové zprávy k ustanovení § 93 d. ř., sněmovní tisk č. 685/0). *„Vnitřní přesvědčení ústící do zhodnocení důkazů musí správce daně přesvědčivě a přezkoumatelným způsobem navenek odůvodnit.“* (Baxa J. op. cit.).
10. Podle ustanovení § 102 odst. 2 a 4 d. ř. nestanoví-li zákon jinak, rozhodnutí obsahuje odůvodnění, ve kterém se u rozhodnutí vydaných na základě dokazování *„uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“* Soud zde poznamenává předně, že za takové považuje i napadené rozhodnutí, neboť toliko provedením dokazování lze dospět k tomu, že nelze provést doměření daně dokazováním pro nedostatek použitelných důkazů a je nutné užiti pomůcek.
11. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 3. 2011, č. j. 7 Afs 11/2011-70 uvedl, že ačkoliv nejsou náležitosti odůvodnění v daňovém řádu vypsány tak podrobně, jak je tomu v ustanovení § 68 odst. 3 z. č. 500/2005 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů, přesto má být jeho obsah obdobný a tedy (mj.) čítat i *„důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení.“*
12. Pasáž odůvodnění žalovaného týkající se stazek, kdy tyto podle něj: *„nemají přímou souvislost se spotřebou materiálu. Jinými slovy, nemají potřebnou vypovídací schopnost, aby z nich bylo možné zjistit skutečnou spotřebu pohonných hmot a dalšího nakoupeného materiálu (oleje, maziva, pneumatiky, náhradní díly) v jednotlivých zdaňovacích obdobích“*, neobsahuje svrchu popsany přesvědčivý a přezkoumatelný postup, s jakým má být hodnocení důkazů prováděno. Žalovaný totiž v rozporu s výše citovanými ustanoveními a judikaturou neuvádí (s výjimkou dále popsaného) důvod pro takový závěr. Jediným seznatelným důvodem jsou pak nedostatky ve stavech tachometru, které jsou, i dle zjištění soudu, ve stazkách založených ve spise skutečně přítomny. Nicméně pouhá přítomnost jedenácti pochybení, které jsou i podle názoru žalovaného nezávažné a byly následně vysvětleny, není bez dalšího s to ohrozit vypovídací hodnotu tělesa o cca 20 000 listech. Z odůvodnění plyne, že

ony vady byly shledány u namátkou vybraného vzorku, o jehož velikosti a tím i relevantnosti se však již z odůvodnění ničeho nepodává a není tedy přezkoumatelné, jak závažného rozsahu tato pochybení byla v kontextu všech záznamů o provozu vozidla.

13. Dále, závěr žalovaného o nesouvislosti údajů ve stazkách se spotřebou materiálu je, *prima facie*, v rozporu se svrchu popsanými zjištěními soudu o existenci kolonek „Čerpání PH (litry)“ „Čerpání režijního materiálu vozidlo“ a „Čerp. rež. mater. přívěs“. Žalovaný přitom nijak nehodnotil hodnoty uvedené v těchto kolonkách ani jejich reálnosti. Na základě ve spise obsažených stazek nelze, dle názoru soudu, ani vyloučit možnost prokázání dalších nákladů (oleje, maziva, pneumatiky a náhradní díly), kdy přesně v tomto smyslu chápe soud účel druhé a třetí výše vypočtené kolonky stazek.
14. K žalobcově námitce nepřezkoumatelnosti soud uzavírá, že jí lze přisvědčit stran výše popsané praktické absence odůvodnění, proč došel žalovaný k závěru o nízké vypovídací hodnotě stazek. Lze jí přisvědčit i ohledně toho, vůči čemu jejich důkazní hodnotu poměřoval, neboť k nim uvedl, že tyto „*neodstranily pochybnosti o řádně vedeném účetnictví*.“ Přitom právě existence pochybností o účetnictví podmiňuje postup, kdy se daňový subjekt snaží své výdaje prokázat správci daně jinak, než účetnictvím, zde tedy stazkami. Stejně tak dalším důkazům uplatněným žalobcem, sestavám nazvaným „*výdeje zásob 2012*“, „*výdeje zásob 2013*“, „*knihy interních dokladů ke dni 31. 12. 2012*“ a „*knihy interních dokladů ke dni 31. 12. 2013*“ nelze ubírat na důkazní hodnotě ohledně reálné spotřeby paliva z toho důvodu, že „*[z] předložených sestav není zřejmá návaznost na účetnictví daňového subjektu (a proto – pozn. soudu) nelze tyto sestavy použít jako důkaz toho, že účetnictví daňového subjektu je správné.*“ Je samozřejmě pravdou, že tyto sestavy nelze použít k dokázání správnosti účetnictví žalobce, ale z právě uvedeného se vůbec nepodává, proč by nenávaznost na účetnictví (o kterém sám žalovaný tvrdí, že z něj není možné vycházet) bránila použití tohoto důkazu k doložení reálné spotřeby paliva. Takový výklad by pak z povahy věci bránil užití jakéhokoliv obsahově správného důkazního prostředku, neboť tento by se logicky nemohl s nesprávným účetnictvím shodovat. Z tohoto pohledu je tedy vypořádání se s doplněnými důkazními prostředky nepřezkoumatelné, kdy se jimi sice žalovaný zabýval, ale jejich nepoužití (nepřevzetí pro základ skutkových zjištění) odůvodnil v rozporu s logikou tím, že jimi nelze dokázat skutečnost, k jejímuž dokázání tyto neměly sloužit, tedy „*řádnost*“ vedení účetnictví.
15. K výše uvedenému tedy soud uzavírá, že je ze shora uvedených důvodů nepřezkoumatelné, a žalobní námitka žalobce je důvodná.
16. K dále žalobcem namítanému nedostatečnému odůvodnění pochybností o věrohodnosti účetních dokladů považuje soud za účelné odkázat na svůj předešlý rozsudek, kde k tomuto uvádí: „*Z uvedeného vyplývá, že způsob účtování zásob A je spojen s průběžnou inventarizací a současně je zde povinnost k rozvahovému dni provést řádnou inventarizaci podle § 29 zákona o účetnictví a vypořádat případné inventarizační rozdíly. Žalobce tak byl povinen vést průběžně takovou evidenci zásob, kterou by byl schopen průkazným způsobem doložit pořízení zásob (nákup materiálu a zboží) a vyskladnění těchto zásob (spotřeba materiálu, prodej zboží) včetně zaúčtování inventarizačních rozdílů a prokázání nevyskladněných zásob, tedy prokázání skutečného stavu zásob na skladě ke dni účetní závěrky. Nepředložil – li žalobce správci daně úplnou evidenci zásob s výjimkou skladových karet na pohonné hmoty a neprovedl – li současně*

inventarizaci, neprokázal skutečně spotřebovaný materiál. Pokud dále nakoupený materiál účtoval přímo do spotřeby, nikoliv v okamžiku jejich faktické spotřeby, správce daně podle názoru krajského soudu správně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil pochybnosti týkající se správnosti, úplnosti a průkaznosti předloženého účetnictví.“ Právě ono vyjádření pochybností pak vedlo k dokazování skutečného množství spotřebovaných pohonných hmot jinak než účetnictvím, tedy svrchu rozebranými stazkami a dalšími důkazy.

17. K dále namítanému nedostatečnému odůvodnění nutnosti stanovit daň na základě pomůcek a s tím spojené nemožnosti stanovení daně dokazováním soud odkazuje na body 12. až 14. odůvodnění tohoto rozsudku. Pokud by totiž bylo možné spotřebu pohonných hmot popř. dalších nákladů (oleje, maziva, pneumatiky a náhradní díly) stanovit dokazováním, vylučovalo by to podle § 98 odst. 1 daňového řádu možnost stanovení daně podle pomůcek. Vzhledem k nepřezkoumatelnosti závěru žalovaného o nemožnosti prokázat žalobcova tvrzení předloženými stazkami a sestavami, není odůvodnění dostatečné ani ve směru nutnosti stanovit daň na základě pomůcek, a to s důsledkem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, a tato námitka je rovněž důvodná.
18. K námitce nezhodnocení faktické inventarizace, učiněné Celním úřadem, krajský soud poukazuje na svůj závěr, vyjádřený v předchozím rozsudku, že samotné probíhající celní řízení nezbavuje žalobce důkazní povinnosti, vyplývající mu z § 92 daňového řádu. Pokud má žalobce za to, že ze zjištění Celního úřadu vyplývají skutečnosti, které vedou nebo by mohly vést k splnění jeho důkazní povinnosti v tomto řízení, mohl svá tvrzení a důkazní návrhy k nim přednést, což se však nestalo, když žádný takový návrh žalobce neučinil ani na výzvu finančního úřadu, ani v odvolání, ani v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v odvolacím řízení. Žalobcova námitka je koncipována zcela obecně, a proto krajský soud rovněž obecně odkazuje na ustanovení § 93 daňového řádu, podle kterého lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a to včetně podkladů předaných správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení; užití podkladů získaných celním úřadem jako důkazní prostředek v tomto řízení tak v obecné rovině nic nebrání. Ačkoliv tuto žalobní námitku soud neshledal důvodnou, pro úplnost dodává, že žalovaný je povinen podle zásady, vyplývající z § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy zásady materiální pravdy a správnosti výběru daní, v dalším řízení přihlídnout k tvrzení žalobce o probíhajícím celním řízení a vypořádat se se skutečnostmi, které v něm vyšly najevo, pokud budou mít vliv na správné stanovení daně.
19. Krajský soud uzavírá, že výše popsaným postupem zatížil žalovaný svá rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, pro kterou soud bez jednání zruší napadené rozhodnutí, a to dílem pro nedostatek důvodů (podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a dílem pro nutnost rozsáhlého doplnění dokazování (podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. *[z]ruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.* Soud tak tedy ve shodě s těmito ustanovením výrokem I. učinil.
20. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:

a)	zaplacený soudní poplatek		3 000 Kč
b	náklady právního zastoupení advokátem		
)			
b)	odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:	§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)	
1)	příprava a převzetí věci		
2)	sepis žaloby		
		vyhl. č. 177/1996 Sb.	6 200 Kč
b)	paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. b)	§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.	600 Kč
b)	DPH z částek dle b) a b)	§ 23a z. č. 85/1996 Sb.	1 428 Kč
	<i>Celkem</i>		<i>11228 Kč</i>

Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práv. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 15. října 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu