



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Věry Balejové věci

žalobce: **RE-MI-RE, s. r. o.**,
sídlem A. Kříže 528/43, 370 06 České Budějovice
zastoupený společností PKMK law&finance s. r. o., daňovým
poradcem
sídlem Jetelová 254/2, 326 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2018, č. j. 1334/18/5300-22444-702525

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Žalobce podal dne 25. 1. 2014 řádné přiznání daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, ve kterém vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 36.849 Kč. Předmět podnikání žalobce spočíval v balení produkce (kancelářské potřeby) pro odběratele (společnost SCHWAN-STABILO ČR s. r. o., Český Krumlov) na základě uzavřené smlouvy o dílo. Odvolatel ekonomickou činnost prováděl v pronajatých prostorách v Českých Budějovicích, který je ve vlastnictví statutárního zástupce žalobce a zaměstnával osoby se zdravotním postižením dle dohody o vymezení chráněného pracovního místa uzavřené s Úřadem práce ČR, pobočka v Českých Budějovicích.
2. Správce daně zahájil daňovou kontrolu v rámci ústního jednání dne 8. 4. 2014 na DPH za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2013. Po seznámení žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností byla zahájena taktéž daňová kontrola za třetí čtvrtletí téhož zdaňovacího roku. Po vyhodnocení důkazních prostředků seznámil prvostupňový správce daně při ústním jednání žalobce dne 22. 6. 2015 s kontrolním zjištěním. V prodloužené lhůtě k vyjádření žalobce dne 6. 8. 2015 sdělil své stanovisko a jako přílohu doložil doplněnou knihu jízd vedenou od 29. 3. 2013 do 12. 12. 2013. Své vyjádření dále doplnil dne 25. 8. 2015 znovu doplněnou knihou jízd o údaj „pro soukromé účely“.
3. Správce daně po vyhodnocení doložených důkazních prostředků seznámil žalobce se svým stanoviskem v rámci ústního jednání dne 7. 12. 2015 před projednáním zprávy o daňové kontrole, o čemž svědčí sepsaný protokol. Po projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole vydal správce daně za předmětná zdaňovací období platební výměry. Proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH č. j. 2065946/15/2201-51521-302819 ze dne 16. 12. 2015 za čtvrté čtvrtletí roku 2013 podal žalobce odvolání. Za toto zdaňovací období správce daně doměřil žalobci částku 431.760 Kč, neboť po vyhodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobce neprokázal u přijatých zdanitelných plnění – nákupu motorového vozidla značky Mercedes GL 350 Blue TEC 4 M, registrační zn. x použití pro svou ekonomickou činnost. Při výpočtu odpočtu daně z přidané hodnoty v poměrné výši vycházel správce daně z ustanovení § 75 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy poměrný koeficient použití pro ekonomickou činnost v roce 2013 činil 0 %. Žalobce byl povinen provést v přiznání k DPH za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí 2013 opravu uplatněného odpočtu ve výši 431.760 Kč, a to na řádce 45 mínusovým zápisem.
4. Žalobce se proti tomuto platebnímu výměru odvolal. O odvolání bylo rozhodnuto 13. 9. 2016 pod č. j. 39015/16/5300-22.444-702525 tak, že odvolání bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí prvostupňového správce potvrzeno. Žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu a neprokázal použití předmětného motorového vozidla k ekonomické činnosti, a proto mu nebyl uplatněný odpočet daně za zdaňovací období čtvrté čtvrtletí roku 2013 ve výši 431.760 Kč uznán.

5. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí správní žalobu, o které bylo rozhodnuto rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích dne 13. 10. 2017 pod č. j. 51 Af 28/2016-36 tak, že rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení. Krajský soud spatřoval pochybení žalovaného v tom, že pouze odkázal na stanovisko prvostupňového správce daně k hodnocení knihy jízd, ve které bylo uvedeno v protokolu sepsaném před projednáním zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 12. 2015. Že tato zpráva o daňové kontrole toto hodnocení důkazních prostředků konkrétně neobsahovala, ani neobsahovala odkaz na protokol ze dne 7. 12. 2015, ve kterém byly jednotlivé jízdy žalobce zhodnoceny a byl vysloven závěr o nevěrohodnosti předložených knih jízd. Soud proto zavázal žalovaného v dalším řízení vypořádat vznesené odvolací námitky a vysvětlit pro případ, že by se žalovaný ztotožnil se závěry prvostupňového správce daně, z jakých konkrétních důvodů byly konkrétní odvolací námitky neopodstatněné.
6. Žalovaný v dalším řízení seznámil žalobce se svým právním názorem ke kontrolnímu zjištění, které prvostupňový správce daně projednal s odvolatelem v rámci ústního jednání dne 7. 12. 2015 a současně vyzval žalobce, aby se ve stanovené lhůtě k novým skutečnostem vyjádřil. To vyplývá z písemnosti ze dne 8. 12. 2017 č. j. 53243/17/5300-22444-702525. Žalobce se dne 21. 12. 2017 vyjádřil v tom smyslu, že nejsou k dispozici žádné nové skutečnosti a důkazy, a proto odkázal na předešlá vyjádření a další jeho podání.

II. Shrnutí žalobních bodů.

7. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 9. 3. 2018 žalobu ke krajskému soudu v Českých Budějovicích.
8. Žalobce v žalobě tvrdil, že byl rozhodnutím žalovaného vydaným dne 11. 1. 2018 pod č. j. 1334/18/5300-22444-702525, kterým bylo jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště České Budějovice ze dne 17. 12. 2015 č. j. 2065955/15/2201-51521-302819 (dále jen „dodatečný platební výměr“), kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 431.760 Kč a současně mu byla sdělena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 86.352 Kč, zamítnuto a dodatečný platební výměr potvrzen, zkrácen na svých právech.
9. Žalobce v žalobě tvrdil, že správce daně i žalovaný vycházeli z nesprávně zjištěného skutkového stavu, neboť vycházeli z několika málo důkazů, a to doplňované knihy jízd předložené žalobcem a vyjádření obchodních partnerů uvedených v poslední verzi knihy jízd. Dle názoru správce daně i žalovaného žalobce neprokázal použití dopravního prostředku pro svou ekonomickou činnost. Jednotlivé důkazy svědčící ve prospěch žalobce (vyjádření p. V. p. U. a p. P. byly označeny jako nevěrohodné. Správce daně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Z důvodu nesprávně zjištěného skutkového stavu dospěl správce daně i žalovaný k nesprávnému právnímu posouzení celé věci. Podle žalobce měla být správcem daně hodnocena každá jednotlivá jízda a mělo být vyhodnoceno, zda rozsah použití motorového vozidla pro ekonomickou činnost žalobce nedosahuje alespoň nějakého určitého procenta.
10. Žalobce opakovaně zdůraznil, že kniha jízd byla doplňována na podnět správce daně a popřel žalovaným uváděnou skutečnost, že by žalobce nevyžýval k doplnění knihy jízd.

Podle žalobce byl naopak k doplnění knihy jízd vyzýván, a to intenzivně. Žalobce předložil písemná prohlášení společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o., Ing. M. J. a ANECOOP Praha s.r.o., která dokládala jeho tvrzení. Prohlášení byla vyžádána na pokyn správce daně. Daňové orgány se však s těmito vyjádřeními nevypořádaly. Podle žalobce jednoznačně prokázal jednotlivé jízdy pro podnikatelské účely. Tyto skutečnosti žalobce namítal již v předchozím řízení a žalovaný je v novém rozhodnutí nikterak nenapravit. Sice podrobně rozebral odvolací námitky, ale bez opory v jakémkoli dokazování. Pouze dle názoru žalobce přeformuloval své rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí není při uvedení nevěrohodnosti důkazů opora v jakémkoli důkazním prostředku. Správce daně opakoval, že žalobce neunesl aktualizovanou knihou jízd své důkazní břemeno, avšak pokud hodnotí další důkazy jako nevěrohodné, vychází pouze ze svých domněnek. Žalovaný se nevypořádal ani s předloženými prohlášeními a se závěry prvostupňového správce daně spočívajícími na nepravdivých skutečnostech. Přitom prvostupňový správce daně vyhodnotil závěry o nevěrohodnosti knihy jízd z toho, že Ing. J. měl uvést, že jednal s panem P. M. jakožto jednatelem společnosti Miller Trans s.r.o., nicméně bylo prokázáno výpisem z obchodního rejstříku, že P. M. nikdy jednatelem ani společníkem této společnosti nebyl. Pokud tedy navštívil Ing. J. musel zastupovat jinou společnost. Dle názoru žalobce měl být vyslechnut Ing. J. jako svědek a mohly být odstraněny pochybnosti o těchto údajích. Tohoto výsledku se mohl účastnit i sám žalobce. Žalovaný ani správce daně se nezabývaly skutečnostmi, že žalobce v konkrétních obdobích navštěvoval potencionální obchodní partnery za účelem navázání obchodních vztahů.

11. Žalobce namítal porušení základních zásad daňového řízení. K tomu odkázal na ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně byl povinen zabývat se všemi jednotlivými jízdami, zda nebyly provedeny pro ekonomickou činnost. Pokud žalovaný označil některou z prokázaných skutečností za nevěrohodnou, byl povinen uvést z jakého důvodu tak činí. Zároveň žalobce poukázal na porušení zásady volného hodnocení důkazů, neboť správce daně nesmí při hodnocení důkazů postupovat svévolně. Správce daně je povinen přihlížet nejen k důkazům v neprospěch účastníka, ale i k důkazům svědčícím v jeho prospěch. Pokud jsou v důkazech rozpory, je správce daně povinen vysvětlit, proč se přiklonil k některým důkazům a proč jiné považoval za nevěrohodné. To dle názoru žalobce splněno nebylo. Navíc žalobce poukázal na to, že se žalovaný nevypořádal s výtkou krajského soudu ohledně úředních záznamů správce daně.
12. Další žalobcova výtku se týkala nesprávného právního posouzení, kdy se žalovaný nezabýval námitkou, že měla být posouzena každá jednotlivá jízda žalobce a zhodnoceno, zda rozsah použití motorového vozidla nedosahuje alespoň určitého procenta. Správce daně i žalovaný měli pečlivě zkoumat míru použití tohoto vozidla pro ekonomickou činnost. Navíc žalobce zopakoval, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku, kdy pouze přeformuloval své závěry namísto toho, aby se vypořádal se všemi důkazy. Žalovaný postavil své rozhodnutí pouze na neunesení důkazního břemene žalobcem. Zároveň nenaplnil požadavek na řádnou přezkoumatelnost rozhodnutí, ani rozhodnutí náležitě neodůvodnil. Proto bylo navrženo zrušení rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného.

13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve svém vyjádření identifikoval žalobou napadená rozhodnutí. Zároveň popsal průběh dosavadního řízení. Vymezil žalobní námitky i předmět sporu a k těmto zaujal podrobné stanovisko.
14. K nesprávně a neúplně zjištěnému skutkovému stavu věci žalovaný připomněl právní úpravu nároku na odpočet daně dle § 72 – 79 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně i žalovaný se podrobně zabývaly oprávněností uplatněného nároku na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění - pořízení motorového vozidla na základě daňového dokladu č. 1202120 ze dne 30. 9. 2013 podle rozsahu jeho použití pro ekonomickou činnost. Dospěli k závěru, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují použití motorového vozidla pro žalobcovu ekonomickou činnost. Žalobcem předložené důkazní prostředky – kniha jízd byla několikrát doplňována (dne 14. 2. 2014, dne 6. 8. 2015 a dne 25. 8. 2015). Navíc obsahovala nesrovnalosti v datech provedených služebních jízd (údaje za měsíce červenec, srpen a září roku 2013) uvedené v knize jízd doložené správcí daně dne 14. 2. 2014 se neshodovaly s údaji služebních jízd za tyto měsíce, které byly doplněny v doplněné knize jízd ze dne 6. 8. 2015, ani s údaji uvedenými v knize doplněné 25. 8. 2015. Nesrovnalosti se týkaly jednak dne provedení služební jízdy motorovým vozidlem, dále počtu ujetých kilometrů. Z toho důvodu bylo k tomuto důkaznímu prostředku uvedeno, že pro rozdílnost údajů nebyly tímto důkazním prostředkem vyvráceny pochybnosti správce daně. Správce daně navíc nehodnotil jenom knihu jízd, ale i dalšími zjištěními správce daně, a to odpověďmi na výzvy k poskytnutí informací, nebyly odstraněny tyto pochybnosti. S hodnocením těchto důkazních prostředků byl žalobce znovu seznámen komplexně dne 8. 12. 2017 a tyto důkazní prostředky neprokázaly tvrzení žalobce o použití motorového vozidla pro jeho ekonomickou činnost, naopak tyto důkazní prostředky dále zpochybňovaly věrohodnost údajů uvedených v knize jízd.
15. Žalovaný odmítl námitku žalobce, že neposuzoval každou jednotlivou jízdu, aby mohlo být případně zohledněno alespoň určité procento. Žalovaný k tomu uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil kromě několikrát doplňované knihy jízd žádný další důkazní prostředek a údaje v této předložené knize jízd se rozcházel, neprokázal tudíž použití motorového vozidla pro svoji ekonomickou činnost. Povinností žalobce bylo za období čtvrté čtvrtletí roku 2013 provést opravu uplatněných odpočtů daně v případě pořízení dlouhodobého majetku podle § 75 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Zároveň žalovaný poukázal na skutečnost, že pokud by žalobce v následujících letech počínaje rokem 2014 používal motorové vozidlo pro ekonomickou činnost, měl právo provést v následujících čtyřech letech po roce 2013 úpravu odpočtu daně podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty způsobem uvedeným v ustanovení § 78a) téhož zákona.
16. K námitce, že kniha jízd byla žalobcem několikrát doplňována na základě žádosti správce daně, žalovaný odkázal na body 42-46 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nebyl vyzýván k doplňování knihy jízd, ale byl vyzýván k odstranění pochybností o oprávněnosti uplatněných odpočtů ve zdaňovacím období třetí čtvrtletí roku 2013. Správce daně neurčil žalobci, jakým způsobem má prokazovat, že přijatá plnění, na jejichž základě si uplatnil nároky na odpočet, použil či použije pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Žalovaný odmítl výhradu žalobce, že by jej vyzýval k předložení konkrétního důkazu (kniha jízd ani k jejímu doplnění). Žalobce byl vyzýván k předložení důkazů k unesení jeho důkazního břemene. Byl to však sám žalobce, kdo předložil knihu jízd, kterou následně rozšiřoval a doplňoval a doplňované údaje

nedoložil žádnými důkazními prostředky a pro rozpory v jím uváděných podkladech se tudíž dostal do důkazní nouze. Správce daně nijak žalobce neomezil ve způsobu, jakým měl unést své důkazní břemeno a vyhovět výzvě, aby odstranil pochybnosti správce daně.

17. K nevypořádání se všemi důkazními prostředky žalovaný odkázal na body 49-56 a 24-26 žalobou napadeného rozhodnutí. Vyjádření p. V. p. U. p. P. a prohlášení obchodní společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o. a Ing. M. J. a ANECOOP Praha s.r.o.) byly vyhodnoceny. Navíc žalovaný poznamenal, že vzal v úvahu i skutečnost, že k žádné obchodní spolupráci s potencionálními obchodními partnery ani v následujícím roce 2014 nedošlo. Žalovaný i správce daně prověřili každý údaj uvedený v doložených aktualizovaných knihách jízd s výjimkou údajů, kde bylo uvedeno, že se jednalo o návštěvu provozovny obchodní společnosti Král za účelem servisních prohlídek a cest, tankování a mytí vozidla, neboť tyto cesty nejsou cestami sloužícími k ekonomické činnosti žalobce.
18. Dle žalovaného nedošlo k porušení základních zásad daňového řízení, neboť žalovaný postupoval tak, aby byl skutkový stav zjištěn co nejúplněji. Přitom nebyl vázán návrhy daňového subjektu. Důkazní břemeno spočívá na žalobci a toto se v daném případě žalobci nepodařilo unést. Žalovaný zároveň odmítl důvodnost námitky žalobce o nerespektování právního názoru vysloveného v rozsudku krajského soudu. Žalovaný se vypořádal se všemi vznesenými odvolacími námitkami, o čemž svědčí žalobou napadeného rozhodnutí v bodech 35-65 a uvedl konkrétní důvody, proč považoval žalobcem vznesené odvolací námitky za neopodstatněné. Zároveň vysvětlil, na základě jakých důkazů byla žalobcem předložená třetí verze knih jízd zpochybněna v celém rozsahu a na základě jakých důkazů. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právním názorem obsaženým rozsudku krajského soudu, kterým byl žalovaný v dané věci vázán a nelze je nahlížet jako nezákonné a nepřezkoumatelné.

IV. Právní názor soudu.

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
20. Žaloba není důvodná.
21. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, kterou žalobce vznesl spolu s námitkou týkající se nesprávných a nedostatečných skutkových zjištění. Těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.
22. K otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí a kvalitě odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat kupříkladu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2006 č. j. 4 As 58/2005-65, v němž soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné či jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“.

23. Jinými slovy řečeno, z rozhodnutí správního orgánu musí být srozumitelné, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však na druhou stranu nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně např. nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012 sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně vyplňovala (srov. například rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2014 č. j. 6As 161/2013-25).
24. Žalobce výslovně neuvedl, v čem spočívá nepřezkoumatelnost rozhodnutí, nicméně vytýkal správci daně i odvolacímu orgánu, že vycházel z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Dále poukázal na to, že se žalovaný zabýval toliko důkazem knihou jízd, ze které vyvodil veškeré své závěry a ostatní důkazní materiály nehodnotil, ač součástí spisu nepochybně byly. Dále spatřoval nesprávný postup daňových orgánů ve skutečnosti, že žalobce opakovaně vyzývali k doplnění údajů uvedených v knize jízd. Správce ji totiž dle žalobce považoval za zcela nedostatečnou. Žalovaný se k těmto důkazním návrhům vyjádřil v bodech 42-46 žalobou napadeného rozhodnutí. K nevyporádání se všemi důkazy, pak v bodech 49-56 žalobou napadeného rozhodnutí i v bodech 24-26 v písemnosti označené jako seznámení s podklady pro rozhodnutí. Na tomto hodnocení krajský soud nejen že nespatřuje nic nepřezkoumatelného ve smyslu shora uvedených kritérií, ale nadto se s tímto hodnocením žalovaného zcela ztotožňuje, neboť byly zcela vysvětleny pohnutky správce daně i žalovaného, jakož i vysvětleny pochybnosti správce daně i způsob jejich vyjádření. Soud zdůrazňuje, že v rozhodnutí je zcela srozumitelně vysvětleno, že prvostupňový správce daně nevyzval žalobce, aby doplnil knihu jízd. Vyzval žalobce k odstranění pochybností o oprávněnosti uplatněných odpočtů v konkrétním zdaňovacím období z konkrétních dokladů. Správce daně nestanovil žalobci, jakým způsobem má prokazovat, že přijatá plnění, ze kterých si uplatnil nároky na odpočet, použil či použije při uskutečnění se ekonomické činnosti. Za situace, kdy žalobce předložil jediný důkazní prostředek, a to knihu jízd za období od 1. 7. 2013 do 30. 9. 2013, kde údaje neprokazovaly potřebné využití vozidla pro ekonomické účely, byl správcem daně pro nekonkrétnost tam uvedených údajů vyzván, zda může uvést společnosti a konkrétní jednání, která se dle dat uvedených jízd měla uskutečnit. Bylo proto pouze na žalobci, jakým způsobem pochybnosti správce daně odstraní, což žalobce na základě své vlastní úvahy činil tím, že dokládal opakovaně novou a novou knihu jízd a vzhledem k tomu, že tam opravované a rozšiřované údaje nepodpořil žádným jiným důkazním prostředkem, zůstal v důkazní nouzi. Na tomto hodnocení, které je uvedeno v žalobou napadeném rozhodnutí krajský soud nespatřuje nic nepřezkoumatelného. Zároveň nelze přisvědčit žalobci ani v jeho námitce, že daňové orgány vycházely z nesprávně a nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Bylo totiž pouze na žalobci, pokud měl nějaké důkazní prostředky, aby objasnil na základě pochybností správce daně skutečný stav věci, aby takové prostředky předložil, což se však v daňovém řízení nestalo. Nelze tudíž vytýkat daňovým orgánům, že z vlastní iniciativy za žalobce nevyhledaly důkazní prostředky, které by podle žalobce měly sloužit k správnému a dostatečně zjištěnému skutkovému stavu věci.
25. Žalovaný poté, kdy bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno Krajským soudem v Českých Budějovicích, znovu podrobně zkoumal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně

z přijatého zdanitelného plnění - pořízení motorového vozidla na základě daňového dokladu č. 1202120 ze dne 30. 9. 2013 podle rozsahu jeho použití pro ekonomickou činnost a dospěl k závěru, že žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují tvrzení žalobce. Pokud žalobce tvrdil, že žalovaný neposuzoval každou jednotlivou jízdu zvlášť, pak k tomu se žalobci jednak dostalo vysvětlení, že se tak stalo s ohledem na skutečnost, že žalobce nepředložil žádný jiný důkazní prostředek prokazující jeho tvrzení ohledně používání předmětného motorového vozidla k ekonomické činnosti. Žalovaný zdůraznil, že údaje v předložené knize jízd a v jejích dalších verzích se rozcházejí, čímž se dostal do důkazní nouze. Navíc správce daně žalobce neomezoval ve způsobu, jakým by měl svá tvrzení prokazovat.

26. V bodu 26 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný správní orgán dále vysvětlil, že se nezakládá na pravdě žalobcem vyslovená námitka týkající se toho, že prvostupňový správce daně by neověřoval každý údaj uvedený v doložené aktualizované knize jízd. Správce daně neprověřoval pouze soukromé cesty a údaje, kde byl uveden účel cesty „Kráľ“, neboť v těchto případech prvostupňový správce daně věděl, že odvolatel jezdil do provozovny Král a.s. za účelem servisních prohlídek tyto cesty nebylo lze považovat za cesty sloužící k ekonomické činnosti. Rovněž nebyly prověřovány účely jízd, tankování a mytí vozidla. Veškeré ostatní cesty, které byly v aktualizované knize jízd uvedeny a nebyly označeny jako soukromé, správce daně prověřil. Jednalo se celkem o 16 jízd uvedených žalobcem v období od 29. 3. 2013 do konce roku 2013. V období od 30. 9. 2013 do konce roku 2013 žalobce tvrdil, že uskutečnil celkem čtyři obchodní cesty. V průběhu daňového řízení však nebylo prokázáno, že by se byt jediná cesta v knize jízd uvedená jako pracovní uskutečnila tak, jak žalobce uváděl. Z toho důvodu nebyla tato odvolací námitka hodnocena jako důvodná. Soud vysvětlení uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí hodnotí jako dostačující, logické a odpovídající provedenímu dokazování.
27. Zároveň nelze přehlédnout, že správce daně v žalobou napadeném rozhodnutí poukázal v souvislosti s neunesením důkazního břemene žalobce v konkrétním období roku 2013 na ustanovení § 78 a § 78a zákona o dani z přidané hodnoty, které žalobci umožňovalo v roce 2014 a v následujících čtyřech letech po roce 2014 upravit odpočet daně, pokud by vozidlo bylo v těchto a dalších letech využíváno pro ekonomickou činnost.
28. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že se žalovaný nevypořádal se všemi důkazy. K tomu lze odkázat, jak již bylo výše uvedeno konkrétně na body 49-56 žalobou napadeného rozhodnutí a body 24-26 seznámení se s podklady pro rozhodnutí, kde byla vypořádána vyjádření p. V., p. U. a p. P. dále prohlášení obchodní společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o., Ing. M. J. a společnosti ANECOOP Praha s.r.o. Současně správce daně i žalovaný hodnotili několikrát doplňovanou knihu jízd v kontextu informací získaných od potencionálních obchodních partnerů, a to společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o. či ANECOOP Praha s.r.o. a Hortim International, spol. s r.o. a MARTIN URBÁNEK s.r.o. Správce daně v této souvislosti vzal v úvahu i skutečnost, že k žádné obchodní spolupráci žalobce a tvrzených potencionálních obchodních partnerů nedošlo ani v následujícím roce 2014. Nelze se proto v žádném směru ztotožnit s názorem žalobce, který vyslovil v žalobě, že jednoznačně prokázal jednotlivé jízdy pro podnikatelské účely.
29. Soud nesdílí ani názor žalobce, že vytýkaná pochybení, která shledal krajský soud v předchozím rozhodnutí žalovaného, nebyla v novém rozhodnutí napravena. Soud jak již

učinil v přechozí části tohoto rozsudku poukazuje na dostatečné a podrobné vypořádání jednotlivých odvolacích námitek. Nesdílí názor žalobce, že námitky byly vypořádány bez opory v dokazování. Z formulace hodnocení jednotlivých odvolacích námitek jasné vyplývá, na základě jakých výsledků dokazování žalovaný tyto námitky posuzoval.

30. Námitkám žalobce vzneseným ohledně hodnocení závěru o nevěrohodnosti knihy jízd z vyjádření Ing. Jahody, který měl uvést, že jednal s panem P. M. jakožto jednatelem společnosti MILLER TRANS s.r.o., přičemž mělo být prokázáno, že P. M. nikdy jednatelem ani společníkem této společnosti nebyl a pokud navštívil Ing. J. musel zastupovat jinou společnost, soud odkazuje na body 51 – 53 žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný dostatečně zhodnotil nevěrohodnost tohoto důkazu a nepovažoval za podstatné další doplňování dokazování. Bylo pouze na žalobci, pokud sám hodlal nad rámec písemných důkazů cokoliv prokazovat, učinit návrh na případný výslech některé z osob jako svědků. Žalobce žádné takové návrhy na doplnění dokazování neučinil a daňové orgány vzhledem k tomu, že tyto důkazy hodnotily buď jako účelové nebo prokazatelně nepravdivé, samy z úřední povinnosti k takovému důkazu přistoupit nemusely, neboť svůj závěr ohledně předložených důkazních prostředků odůvodnily a zhodnotily. Tímto způsobem bylo uneseno ze strany daňových orgánů důkazní břemeno a bylo opět pouze na žalobci, zda právě případným návrhem na doplnění dokazování, kupříkladu svědeckou výpovědí bude dále tvrdit unesení svého důkazního břemene. To v dané věci ze strany žalobce učiněno nebylo, a tudíž nelze v žalobě proti pravomocnému rozhodnutí správního orgánu takové výhrady proti postupu daňových orgánů úspěšně uplatňovat.
31. Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce ohledně porušení základních zásad daňového řízení, spočívající v povinnosti správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž není vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně se musí při dokazování řídit základními zásadami stanovenými v § 5 – § 9 daňového řádu. Podstatná je zásada zákonnosti, jakož i zásada materiální pravdy, stejně jako zásada volného hodnocení důkazů. Dokazování vede a důkazy hodnotí správce daně. S ohledem na rozdělení důkazního břemene, které primárně spočívá na daňovém subjektu, je povinností správce daně vyzvat daňový subjekt, aby předložil důkazní prostředky, či učinil návrhy na jejich provedení, aby své důkazní břemeno unesl. Povinností správce daně při dokazování je zjistit skutkový stav dostatečně, za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem. Proto musí správce daně dbát, i když není povinen provést veškeré důkazy navrhované daňovým subjektem na to, aby byla tato zásada naplněna. Povinnost správce daně však nelze vykládat tak, že správce daně je povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, neboť v daňovém řízení platí zásada „každý nechť si chrání svá práva“, jedná se o právo předkládací, čili navrhopat důkazní prostředky. V daňovém řízení se totiž neuplatňuje vyhledávací zásada. Navrhne-li daňový subjekt provedení nějakého důkazního prostředku, je povinností správce daně buď takový důkaz provést, anebo vysvětlit z jakých důvodů k provedení navrženého důkazu nepřistoupil. Pokud daňový řád stanoví, že správce daně není v důkazním řízení vázán jen návrhy daňových subjektů, znamená to, že si může opatřovat taktéž sám důkazní prostředky nezávisle na daňovém subjektu. V takovém případě je však povinen vždy daňový subjekt s takto opatřenými důkazními prostředky seznámit a umožnit mu vyjádřit se k provedeným důkazům. Soud neshledal k námitce

žalobce ohledně porušení základních zásad daňového řízení pochybení daňových orgánů, a proto námitku hodnotí jako nedůvodnou.

32. Stejně tak hodnotil soud nedůvodnost další žalobní námítka týkající se porušení zásady volného hodnocení důkazů. Žalobce připomněl v této souvislosti, že hodnocení důkazu nesmí obsahovat prvky svévole. K tomu doplnil, že správce daně je povinen přihlížet nejen důkazům v neprospěch účastníka, ale i k důkazům svědčícím v jeho prospěch. V námitce však konkrétně neobjasnil, které námitky svědčící ve prospěch žalobce měl žalovaný svévolně vynechat. K této zásadě soud považuje za potřebné uvést, že spočívá v úvaze daňového orgánu, zda navrhované důkazní prostředky postačují k dosažení cíle daňového řízení, či zda je nutné provést další důkazy, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav věci. Přitom však nejsou stanovena pravidla ohledně míry důkazů potřebných k prokázání dokazované skutečnosti. Správní úvaha správce daně není zákonem blíže upravena a jedná se o myšlenkovou činnost úředních osob, která vychází a opírá se o pravidlech logického uvažování a obecné zkušenosti správce daně. Žalobce žádnou konkrétní výtku v tomto směru nevzněl. Soud sám neshledal, že by úvaha správce daně obsahovala jakékoliv prvky svévole, či libovůli správce daně. Naopak z úvah správce daně týkajících se provedeního dokazování i hodnocení důkazů vyplývá, že byl veden snahou o správné a úplné zjištění skutkového stavu věci. Nikterak nebránil žalobci předkládat důkazy, naopak jej k tomu opakovaně vyzýval a s výsledkem hodnocení provedených důkazů žalobce seznamoval. Bylo tedy pouze na žalobci, zda ještě navrhne doplnění dokazování, pokud byl seznámen se závěrem správce daně, že důkazní břemeno neunesl. Nelze proto vytýkat daňovým orgánům porušení zásady volného hodnocení důkazů.
33. Naznačený postup daňových orgánů týkající se hodnocení důkazů lze využít i při posuzování další žalobcem vznesené námítka týkající se nesprávného právního posouzení. To žalobce spatřuje v tom, že správce daně i odvolací orgán nesprávně posoudili, jaké skutečnosti mají být prokazovány a nezabývali se námitkou, že musí být posouzena každá jednotlivá jízda žalobce, neboť musí být zhodnocen i rozsah použití motorového vozidla, zda nedosahuje, alespoň určitého procenta. Tato námitka není opodstatněná, jak vyplývá z vypořádání výše uvedených žalobních námitek i z již zmiňovaných pasáží rozhodnutí žalovaného. Správce daně i žalovaný posuzovali jednotlivé jízdy žalobce, u kterých žalobce tvrdil, že sloužily k jeho ekonomické činnosti. Nezabýval se jízdami, u kterých žalobce uvedl, že sloužily k soukromým účelům, případně se jednalo o servisní prohlídky u společnosti Král. Po posouzení takto žalobcem vykázaných jednotlivých jízd správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal použití předmětného motorového vozidla k ekonomické činnosti a nebylo lze vyhovět požadavku žalobce, aby byl stanoven procentuální podíl cest uskutečněných pro ekonomickou činnost k celkově uskutečněným cestám v rozhodném období. Žalobce totiž v průběhu daňového řízení, jak je uvedeno v bodě 63 žalobou napadeného rozhodnutí, neprokázal ani jedinou cestu uvedenou v předmětné knize jízd jako pracovní takovým způsobem, aby mohlo být uznáno, že jednalo se o používání vozidla k ekonomické činnosti žalobce.
34. Důvodná nebyla ani námitka žalobce, že žalovaný nerespektoval právní názor vyjádřený v rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích a pouze přeformuloval své závěry. Krajský soud v Českých Budějovicích zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného svým rozsudkem sp. zn. 51 Af 28/2016, kdy v bodu 23 uzavřel, že v dalším řízení bude zapotřebí, aby byly vznesené odvolací námitky vypořádány postupem, který stanoví

daňový řád a aby bylo vysvětleno v případě, že se žalovaný správní orgán ztotožní se závěry prvostupňového správce, z jakých konkrétních důvodů jsou odvolací námitky neopodstatněné. Dále bylo zapotřebí vysvětlit, na základě jakých důkazů byla žalobcem předložená kniha jízd zpochybněna v celém rozsahu, neboť z žalobou napadeného rozhodnutí nebylo lze takové důvody zjistit. K úředním záznamům, které byly ve spise založeny ohledně telefonických rozhovorů se subjekty, se kterými měl zástupce žalobce při jízdách, které měly sloužit k ekonomickým účelům jednat a úřední záznamy zachycující odpovědi na výzvu správce daně od dalších neoznačených obchodních partnerů žalobce, soud pouze poukázal na skutečnost, jakým způsobem stanoví § 63 daňového řádu požadavky na sepsání úředního záznamu a jaký význam mohou mít úřední záznamy pro daňové řízení. Z toho důvodu byly daňové orgány zavázány, aby jednoznačně a srozumitelně uvedly, jaké důkazy považují za podstatné pro vyslovený závěr a aby specifikovaly, jak byly tyto důkazy opatřeny, posouzeny a hodnoceny. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí, které bylo nyní učiněno předmětem přezkumu soudem, nevyplývá, že byly úřední záznamy využity jako důkazní prostředky a z toho důvodu nelze akceptovat výtku žalobce, že se žalovaný s těmito úředními záznamy správce daně nevypořádal a ve svém hodnocení je téměř vynechal. Nelze se proto ztotožnit s námitkou žalobce, že nebylo respektováno rozhodnutí krajského soudu, neboť v rozhodnutí žalovaného jsou podrobně a srozumitelně specifikovány jednotlivé odvolací námitky a rozhodnutí přehledným způsobem k jednotlivým odvolacím námitkám obsahuje i srozumitelnou odpověď i na tyto námitky. Soud proto uzavřel, že odvolací námitky byly zcela vyčerpávajícím způsobem vypořádány a soud se s tímto vypořádáním ztotožnil.

V. Závěr, náklady řízení.

35. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, s proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v

jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Českých Budějovicích 15. října 2018

JUDr. Marie Trnková v.r.
předsedkyně senátu