



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobce: **M. O., IČO X**
sídlem N. 2228/52, Z.
zastoupený advokátem JUDr. Michalem Novákem
sídlem Smetanovo náměstí 31, Litomyšl

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

o žalobě na přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2016, č. j. 22102/16/5300-21444-711869, ve věci dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 5. 2016, č. j. 22102/16/5300-21444-711869, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Michala Nováka, advokáta se sídlem Smetanovo náměstí 31, Litomyšl.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2016, č. j. 22102/16/5300-21444-711869 (dále jen „napadené

rozhodnutí“), jímž žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“), dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 6. 1. 2015, č. j. 103505/15/3110-50524-800400. Žalovaný v napadeném rozhodnutí změnil doměřenou daň ve výši vlastní daňové povinnosti 181 501 Kč na vlastní daňovou povinnost ve výši 86 187 Kč, a výši penále v částce 36 300 Kč změnil na částku 17 237 Kč. Dále žalovaný text uvedený na třetí straně rozhodnutí správce daně změnil takto: „*Doměřená daň včetně penále v celkové výši 103 424 Kč je splatná v náhradní lhůtě v souladu s § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto platebního výměru...*“. V ostatním zůstal výrok rozhodnutí správce daně beze změny.

2. V nyní rozhodované věci správce daně na základě daňové kontroly týkající se zdaňovacího období 1. až 4. čtvrtletí roku 2012 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2013 zpochybnil oprávněné uplatnění nároků žalobce na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), které daňový subjekt zahrnul do daňového přiznání. Správce daně vyloučil z daňově uznatelných nároků na odpočet daně mimo jiné výdaje na pořízení stroje pro kryolipólýzu a dále odpočet související s využitím obytného automobilu Dethleffs k ekonomické činnosti žalobce.
3. Protože žalobce pochybnosti správce daně nevyvrátil, doměřil mu správce daně rozhodnutím ze dne 6. 1. 2015 daňovou povinnost na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 ve výši 181 501 Kč a současně rozhodl o zákonné povinnosti hradit penále ve výši 36 300 Kč. Proti platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl v napadeném rozhodnutí.

B) Žalobní body

4. Žalobce požadoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V žalobě tvrdil, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné; správní orgány provedly nedostatečné dokazování a učinily na základě zjištěného skutkového stavu nesprávný právní závěr. Správní orgány dále překročily zákonem stanovené meze správního uvážení, protože rozhodly bez provedení potřebných důkazů nebo v rozporu s důkazy předloženými žalobcem či tyto důkazy vůbec neprovedly.
5. Žalobce nesouhlasil se závěry správce daně, že v roce 2013 užíval vozidlo Dethleffs k ekonomické činnosti pouze z 55 % a že neprokázal, že zakoupil přístroj na kryolipólýzu ke své ekonomické činnosti.
6. K vyloučení výdaje na pořízení **stroje na kryolipólýzu** žalobce namítal, že:
 - a. dostatečně popsal svůj záměr využít stroj na kryolipólýzu k podnikatelské činnosti, protože dcera i manželka žalobce podstoupily zaškolení pro práci s přístrojem, absolvovaly rekvalifikaci a manželka žalobce si vyřídila příslušné živnostenské oprávnění k provozu přístroje. Překážkou tohoto záměru nemohlo být to, že žalobce nerozšířil svůj předmět podnikání k využití přístroje. Postup žalovaného byl formalistický, jelikož popřel využití přístroje pro ekonomickou činnost žalobce pouze z důvodu, že jej žalobce dostatečně nevyužíval k podnikatelské činnosti. Žalobce se závěry správce daně nesouhlasil, protože prokázal, že výdaj na pořízení přístroje byl vynaložen v souvislosti s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti v celém rozsahu;

- b. předložil správci daně doklad o nákupu přístroje a dva příjmové doklady z období testování přístroje na kryolipolýzu z 12. 2. 2014 a 28. 3. 2014, daňová kontrola se však týkala zdaňovacího období 1. až 4. čtvrtletí roku 2012 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2013, nikoli roku 2014. Žalovaný kvůli tomuto rozporu neměl předložené doklady přičítat žalobci k tíži. Nadto argumentace žalovaného ohledně předložených dokladů je nesprávná, protože není podstatné, zda testování přístroje proběhlo bezprostředně po jeho nákupu či po uplynutí určité doby.
7. K vyloučení nároku na odpočet DPH související s využitím **obytného automobilu Dethleffs** k ekonomické činnosti žalobce namítal, že:
- c. žalovaný odmítl provést žalobcem navržený výslech S. M., který měl prokázat podrobnosti pracovní cesty na Slovensko, a pana K. k prokázání pracovní cesty dne 18. 5. 2013, přesto dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno;
- d. žalovaný neprovedl navrhované opakované výsledky Ing. M. H. a L. H., proto nemohl žalobci přičítat k tíži neunesení důkazního břemene. Žalobce v průběhu daňového řízení brojil proti postupu zaměstnankyně správce daně, která svědkům pokládala kapciózní otázky, které neodpovídaly skutečnosti, uváděla odlišná data cest žalobce, protokolace nesouhlasila s výpověďmi svědků; správce daně vedl výsledky nesprávně a takovým způsobem, aby výpovědi svědků bylo možné označit za nevěrohodné a nedostatečné;
- e. správní orgány použily v neprospěch žalobce fotografie nalezené na portálu „rajce“, které dle jejich názoru prokázaly, že se žalobce účastnil s vozidlem Dethleffs endurových závodů. Žalobce má za to, že fotografie nemají vypovídací a důkazní hodnotu, neboť není možné ověřit jejich autora, datum a místo pořízení a není na nich zachycena státní poznávací značka vozidla. Pokud žalobce byl na některých závodech přítomen, pak tuto skutečnost v daňovém řízení přiznal, což správní orgány následně využily v jeho neprospěch a vztáhly i na závody, na které se s předmětným vozidlem nedostavil;
- f. výpočet poměru užití vozidla Dethleffs k ekonomické činnosti a k osobním účelům žalobce je nepřezkoumatelný. Žalovaný neuvedl, na základě jakého konkrétního výpočtu došel k tomu, že žalobce využíval předmětné vozidlo ke své ekonomické činnosti pouze z 55%. Podle žalobce soukromé cesty činily toliko 6% uskutečněných jízd, využití pro ekonomickou činnost tedy činilo 94% užití vozu;
- g. žalovaný nesprávně vyložil v neprospěch žalobce skutečnost, že žalobce používal k zaznamenání ujetých kilometrů navigaci GPS, nikoli tachometr; záznamy odpovídaly skutečně ujetým vzdálenostem a žalobce prokázal, že se snažil vadu tachometru odstranit.

C) Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhnul zamítnutí žaloby. Ve svém vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dále se k jednotlivým námitkám vyjádřil takto:
9. Žalovaný nesouhlasil s tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, jelikož se věcně a obsáhle vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce, včetně výpočtu jízd.
10. K vyloučení výdaje na pořízení stroje na kryolipolýzu žalovaný uvedl, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o použití předmětného stroje k ekonomické činnosti žalobce

vzhledem k jeho předmětu podnikání. Žalobce nepředložil relevantní důkazní prostředky, které by věrohodným způsobem vyvrátily pochybnosti správce daně. Žalobce nerozšířil se zakoupením uvedeného přístroje předmět svého podnikání a přístroj nebyl evidován v obchodním majetku žalobce.

11. K prokázání nároku na odpočet DPH ve věci využití vozidla Dethleffs k ekonomickým účelům žalovaný uvedl, že z předložené knihy jízd zjistil správce daně rozpory v uskutečněných jízdách a přistoupil tedy k prověřování některých deklarovaných pracovních cest. V určitých případech nebylo prokázáno použití zdanitelného plnění k ekonomické činnosti a správce daně konstatoval, že byl předmětný automobil užíván také pro účely s ekonomickou činností nesouvisející. Žalobci proto náležel nárok na odpočet DPH dle § 72 zákona o DPH pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu jeho použití pro ekonomickou činnost.
12. K námitce ohledně nesprávně a nedostatečně provedeného dokazování žalovaný sdělil, že s tímto názorem žalobce nesouhlasí. Ze zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí správce daně a také z napadeného rozhodnutí bylo dle žalovaného zřejmé, že se v této věci správní orgány důsledně zabývaly všemi získanými důkazy a hodnotily je jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a s přihlédnutím ke všem zjištěným skutečnostem. Dle žalovaného mají všechny jeho závěry relevantní podklad ve správním spise. Žalovaný uvedl, že nesouhlas žalobce s výsledky hodnocení dokazování není ekvivalentem pro závěr o nesprávně učiněném dokazování či pro závěr, že správní orgány nevycházely ze skutečného stavu věci.

D) Relevantní skutečnosti vyplývající ze spisu

13. Správce daně protokolem ze dne 5. 2. 2014, č. j. 261686/14/3110-05400-807653, zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013. Chtěl ověřit provedená zdanitelná plnění a nárok žalobce jako daňového subjektu na odpočet daně, protože měl pochybnosti o tom, zda došlo k plnění, která žalobce deklaroval v daňových přiznáních.
14. Správce daně v rámci daňové kontroly zpochybnil nárok na odpočet daně v případě přístroje na kryolipolýzu, protože měl pochybnosti o jeho využití pro ekonomickou činnost žalobce. Dále zpochybnil nárok na odpočet týkající se obytného automobilu Dethleffs, RZ X, a výčet jízd tímto vozidlem, které žalobce deklaroval jako uskutečněné v rámci jeho ekonomické činnosti. Kontrolní zjištění správce daně bylo obsaženo ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2014, č. j. 1515956/14/3110-60564-807653. S výsledky kontrolního zjištění seznámil správce daně žalobce dne 22. 10. 2014 (protokol o ústním jednání č. j. 1640064/14/3110-05400-807653).
15. Správce daně rozhodnutím ze dne 6. 1. 2015, č. j. 103505/15/3110-50524-800400, doměřil žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 daň z přidané hodnoty ve výši 181 501 Kč spolu s penále ve výši 36 300 Kč.
16. Proti rozhodnutí správce daně brojil žalobce odvoláním ze dne 9. 2. 2015, na základě kterého žalovaný napadeným rozhodnutím změnil část rozhodnutí správce daně tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku, v ostatním zůstal výrok rozhodnutí správce daně beze změny.

E) Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl krajský soud bez nařízení jednání.
18. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
19. V rozhodované věci je podstatou sporu otázka, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal jednak oprávněnost nároku na odpočet daně deklarovaného v daňovém přiznání, a dále to, že se konkrétní deklarovaná plnění vztahovala k ekonomické činnosti žalobce.

Přístroj na kryolipólýzu

20. Princip DPH je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za jím nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o DPH však za určitých podmínek dává možnost plátcům daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátců, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, pokud toto plnění použije v rámci své ekonomické činnosti. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek (§ 72 a § 73 zákona o DPH).
21. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písmeny a-f tohoto ustanovení. Správní orgány v této věci měly pochybnosti mimo jiné o tom, zda žalobce přístroj na kryolipólýzu použil pro svou ekonomickou činnost.
22. Pojem „ekonomická činnost“ ve smyslu zákona o DPH vysvětluje § 5 odst. 2 tohoto zákona. Ekonomickou činností se pro účely zákona o DPH rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.
23. Předmětem ekonomické činnosti žalobce v posuzovaném období byla doprava, provozování a opravy stavebních strojů a práce v lomech. Vzhledem k účelu využití přístroje na kryolipólýzu (neinvazivní metoda odstraňování podkožního tuku) ve vztahu k předmětu podnikání žalobce vznikly správci daně důvodné pochybnosti ohledně použití daného přístroje pro ekonomickou činnost žalobce. Žalobce totiž po zakoupení přístroje nerozšířil předmět svého podnikání, přístroj nebyl evidovaný v obchodním majetku žalobce ani na kartě dlouhodobého majetku. Tyto pochybnosti správce daně žalobci sdělil mimo jiné při seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (protokol o ústním jednání ze dne 22. 10. 2014, č. j. 1640064/14/3110-05400-807653), došlo tedy k přenesení důkazního břemene na žalobce. V této souvislosti považuje krajský soud za vhodné odkázat k otázce rozložení důkazního břemene na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1 Afs 277/2016 – 47, dle kterého rozložením důkazního břemene v

daňovém řízení „se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval, postačí proto shrnout, že obecně v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením“. Pokud tedy správce daně vyslovil své pochybnosti ohledně skutečností deklarovaných v daňovém přiznání, což správce daně v této věci učinil, přeneslo se důkazní břemeno na žalobce a ten měl povinnost prokázat, jak k plnění došlo. Žalobce po vyslovení pochybností správce daně, že nevyužíval přístroj na kryolipolýzu ke své ekonomické činnosti, předložil následně pouze doklady o zaškolení a rekvalifikaci S. O. z roku 2012, sdělil, že S. a D. O. mají pro práci s přístrojem živnostenské oprávnění. Poté pouze obecně tvrdil, že zamýšlel pronajímat přístroj manželce D. O., což ale ničím neprokázal. Za této situace se krajský soud ztotožňuje se závěry správních orgánů, že žalobce neunesl důkazní břemeno týkající se využití přístroje pro kryolipolýzu pro vlastní ekonomickou činnost.

24. Žalobce předložil pouze dva příjmové doklady: doklad č. 1/2014 ze dne 12. 2. 2014, vystavený pro M. Z., a doklad č. 2/2014 ze dne 28. 3. 2014, vystavený pro L. K. (na obou dokladech byl uveden účel: kryolipolýza), přičemž daňová kontrola se týkala zdaňovacího období 1. až 4. čtvrtletí roku 2012 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2013. Žalobce nesouhlasil s tím, že správní orgány přičetly tyto doklady týkající se roku 2014 a ne předmětných zdaňovacích období k jeho tíži. K tomu krajský soud uvádí, že pokud žalobce tyto doklady předložil, měl žalovaný povinnost se s předloženými důkazy vypořádat v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný se proto doklady musel zabývat a vysvětlil, z jakých důvodů s ohledem na jiné skutečnosti nemohly prokázat použití přístroje v rámci ekonomické činnosti žalobce. K námitce žalobce, že mu správní orgány neoprávněně přičetly tyto doklady k tíži, krajský soud doplňuje, správní orgány by i při nezohlednění těchto dokladů dospěly ke zcela stejnému závěru, a to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Doklady nebyly nosným důkazem, který by byl schopen zvrátit či změnit rozhodnutí správních orgánů.
25. Následně žalobce předložil doklady prokazující rekvalifikaci a zaškolení S. O. a živnostenská oprávnění D. a S. O., které mohly prokázat ekonomickou činnost těchto osob, nikoli to, že daňový subjekt přístroj využíval ke své vlastní ekonomické činnosti.
26. Krajský soud vzhledem k výše uvedenému uzavírá, že v případě přístroje na kryolipolýzu nebyla prokázána daňová účinnost uplatněného výdaje. Žalobce po zakoupení přístroje nerozšířil v tomto směru předmět svého podnikání a zjevně se nesnažil dosáhnout zisku jeho použitím. Nevykonával činnost za použití tohoto přístroje, ani se na tuto činnost nepřipravoval, zároveň však neprokázal, že S. a D. O. s přístrojem na kryolipolýzu skutečně ve vztahu k žalobci pracovaly. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly smluvní vztah pronájmu přístroje pro činnost výše uvedených osob, či jeho přípravu, přístroj zároveň nebyl evidován v evidenci majetku ani v evidenci zásob; žalobce neprokázal, že by přístroj byl součástí obchodního majetku. Žalobce neprokázal úmysl užívat daný přístroj pro ekonomickou činnost žádnými objektivními skutečnostmi, z ničeho nevyplývalo, že by činnost skutečně a soustavně vykonával, a proto nedošlo ke splnění podmínky vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o DPH.
27. Vzhledem k výše zmíněnému není námitka ad a) a b) týkající se neoprávněného vyloučení výdajů na přístroj na kryolipolýzu důvodná.

Vozidlo Dethleffs
ad c) Neprovedení výslechu S. M. a R. K.

28. Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný neprovedl jím navrhovaný výslech svědka S. M. a R. K.
- Neprovedení výslechu S. M.
29. K této námitce krajský soud uvádí, že správce daně (včetně žalovaného) není vázán důkazními návrhy daňového subjektu, nemusí tedy provést všechny daňovým subjektem navržené důkazní prostředky. V takovém případě však musí zdůvodnit, proč k nim nepřistoupil. Dle ustálené judikatury může správce daně odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze, je-li pro věc nadbytečný, nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti. Navrhl-li daňový subjekt důkaz výsledkem svědků, nemůže jej správce daně odmítnout s odůvodněním, že tyto osoby nebyly přímými účastníky prověřovaného obchodního vztahu daňového subjektu. I přesto by totiž tito svědci mohli mít povědomost o skutečnostech rozhodných pro danou věc (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2010, čj. 5 Afs 15/2010 – 71).
30. Rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno mimo jiné ohledně pracovní cesty na Slovensko dne 21. 6. 2013. Výslech svědka M. navrhl žalobce právě k prokázání této skutečnosti, neboť navržený svědek se měl účastnit obchodního jednání, kterým žalobce argumentoval. Za této situace se proto nemůže jednat o důkazní návrh nadbytečný, neboť za takový lze označit pouze důkazní návrh směřující k prokázání skutečnosti, která již byla doposud provedenými důkazními prostředky spolehlivě prokázána, nikoliv důkazní návrh směřující k prokázání skutečnosti odlišné od skutkového stavu zjištěného na základě doposud provedených důkazů. To, že se na jejich základě jeví, že žalobce uskutečnil cestu na Slovensko jinak, než deklaroval, neznamená, že by provedením dalšího důkazního návrhu nemohl být tento závěr o skutkovém stavu zpochybněn, a dokonce přehodnocen. Typově jde přitom o důkazní prostředek, u něhož nelze *a priori* popřít způsobilost prokázat rozhodné skutečnosti. Teprve po provedení tohoto důkazního prostředku bude možné posoudit jeho věrohodnost a věcnou relevantnost.
31. Žalovaný odmítl provést výslech S. M. z důvodu, že žalobce v průběhu daňového řízení předložil potvrzení ze dne 24. 6. 2014, v němž S. M. uvedl: „*Týmto potvrdzujem, že v priebehu roka 2013 k nám chodievala firma T. Z. ohľadom jednania a plánovania spolupráce na zemných prácach pri výstavbe diaľnice na Slovensku*“. Žalovaný měl za to, že vzhledem k obecnému vyjádření v potvrzení a velkému časovému odstupu by S. M. při výslechu neuvedl podrobnější informace, které by mohly věrohodně osvědčit uskutečnění deklarované pracovní jízdy předmětným automobilem, a proto žalovaný považoval provedení výslechu zmíněného svědka za neúčelné. Tyto konkrétní důvody, pro něž žalovaný neprovedl výslech svědka, nemohou dle krajského soudu obstát.
32. Potvrzení S. M. předložil žalobce sám, nejednalo se o odpověď na dotaz správce daně či žalovaného. Nelze proto vyvozovat závěry pouze z toho, že je potvrzení obecné. Jak již krajský soud uvedl výše, hodnotit obsah důkazního prostředku a dovodit, zda ho lze považovat za důkaz tvrzení žalobce, je možné až po provedení důkazního prostředku, nikoliv dříve. Žalovaný neuvedl žádné okolnosti, z nichž by vyplývalo, že výslech svědka nemá žádnou vypovídací potenci ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro posouzení věci, pouhá domněnka vyplývající z dobrovolně předloženého důkazu je nedostatečná.
33. Krajský soud tedy neshledal, že by byly dány důvody, pro které by bylo možné odmítnout provedení výslechu svědka S. M. Za situace, kdy žalovaný výslech svědka, jehož pomocí

mínil žalobce unést své důkazní břemeno, neprovedl a současně svá rozhodnutí založil na závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem, bylo řízení před žalovaným zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost obou přezkoumávaných rozhodnutí. Tato žalobní námitka o neprovedení výsledku S. M. je proto důvodná.

Neprovedení výsledku R. K.

34. K navrhovanému výsledku R. K. žalovaný v bodě [42] napadeného rozhodnutí sdělil, že by byl výsledek nadbytečný a vysvětlil, za jakých důvodů. Krajský soud zjistil, že ze všech předložených podkladů (zakázkové listy vystavené společností T. s. L. s. r. o. ze dne 13. 4. 2013 a ze dne 11. 12. 2013) i z tvrzení žalobce vyplynulo, že k opravě tachometru ve vozidlu Dethleffs v daném zdaňovacím období nedošlo. Touto skutečností žalobce vysvětloval, proč zapisoval ujeté vzdálenosti do knihy jízd prostřednictvím navigace GPS. R. K., technik kontrolující tachometr, by tak mohl pouze potvrdit, že tachometr ve vozidle Dethleffs skutečně nefungoval, což však ve věci nebylo sporné. Z uvedených důvodů žalovaný nepochybil, pokud výsledek R. K. pro nadbytečnost neprovedl. Námitka ohledně neprovedení výsledku R. K. není důvodná.

ad d) Neprovedení opakovaných výsledků a vady při prvním výsledku Ing. M. H. a L. H.

35. K námitce ohledně opakovaného výsledku Ing. M. H. a L. H. krajský soud uvádí, že výsledek byl proveden až v průběhu odvolacího řízení žalovaným. Žalovaný hodnotil tyto svědecké výpovědi v bodě [27] a [28] napadeného rozhodnutí a uvedl, že obě výpovědi svědků byly nekonkrétní, svědecká výpověď Ing. H. i místy nevěrohodná. Žalovaný sám provedl hodnocení svědeckých výpovědí, nebyl tedy důvod, aby svědecké výpovědi opakoval.
36. Žalobce dále brojil proti tomu, že zaměstnankyně správce daně v průběhu výsledku svědků pokládala kapciózní otázky a že protokolace nesouhlasila s výpověďmi svědků. K tomu krajský soud poznamenává, že žalobce se obou výsledků účastnil, mohl proto uplatnit výhrady směřující proti obsahu protokolu dle § 62 d. ř. Mohl také svědkům pokládat otázky a tím výsledek vedený správcem daně ovlivnit. Žalobce tak ale neučinil a protokol o výsledku svědků bez jakýchkoli připomínek podepsal. Za této situace krajský soud posoudil položené otázky samostatně a z jejich znění nevyplývá, že by byly kapciózní. Námitka tedy není důvodná.

Výsledek Ing. M. H.

37. Krajský soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že podle žalovaného bylo pochopitelné, že si svědek Ing. H. nevybavil přesné termíny a obsah pracovních schůzek s žalobcem uskutečněných v roce 2013, ale jako nepravděpodobné se mu jevilo, že si svědek současně vybavoval detaily jedné schůzky, konkrétně její termín, čas konání, jaká záhada byla předmětem schůzky a jakým automobilem žalobce přijel. Žalovaný měl za to, že tvrzení svědka bylo účelové, výpověď nevěrohodná a nekonkrétní. Z protokolu o výsledku svědka Ing. H. ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1599336/15/3110-60564-807653, krajský soud zjistil, že se jej správce daně ptal na otázku: Kdy a kde se schůzky konaly? Svědek odpověděl: „*Nejčastěji se schůzky konaly v kamenolomu. Potkali jsme se víckrát, takže si přesný datum jednotlivých schůzek nepamatuji. K datu 28. - 29. 9. 2013 si pamatuji, byla v pátek 27. 9. 2013-28. 9. 2013, v neděli 29. 9. 2013 už ne. Schůzka se týkala servisu nakladače. Servis znamenal opravu pojezdu a nakládací lžíce*“. Následně se jej správce daně zeptal, co bylo předmětem dalších schůzek a zda může uvést počet schůzek. Svědek odpověděl, že se jednalo o 5-6 schůzek a týkaly se

opravy čelního nakladače nebo dodávky náhradních dílů na nakladač. Z protokolu o výsledku svědka se však nepodává, že by se správce daně poté pokoušel zjistit, zda si svědek vybaví i detaily dalších schůzek, či zda by byl schopen stejným způsobem, jako tomu bylo u schůzky ze září 2013, konkretizovat datum a průběh minimálně jedné další schůzky. Správce daně by tímto postupem ověřil, zda si svědek účelově „pamatuje“ pouze schůzku ze září 2013, nebo má shodnou povědomost o některé další schůzce. Krajský soud doplňuje, že si svědek u schůzky ze září 2013 pamatoval, kde si převzal klíče od žalobce, protože musel dojet do Ostravy Radvanic z Havířova, kde má bydliště. Bez dalšího nelze vyloučit, že si svědek mohl na základě této skutečnosti konkrétní schůzku zapamatovat. Dalo by se to vyloučit pouze tehdy, pokud by správce daně prokázal neznalost detailů dalších schůzek, což neučinil. Z výše uvedených důvodů krajský soud přisvědčil žalobci, že správce daně neprovedl výslech M. H. správně (efektivně), námitka je proto důvodná.

Výslech L. H.

38. K výsledku L. H. krajský soud uvádí, že z protokolu o výsledku svědka ze dne 1. 10. 2015, č. j. 1612320/15/3110-60564-807653, vyplývá, že svědek uvedl, že se schůzka s žalobcem uskutečnila v „pátek v říjnu odpoledne“; tvrzená schůzka se však měla uskutečnit v sobotu a neděli 5. - 6. 10. 2013. Dále popisuje skutečnosti týkající se schůzky uskutečněné v pátek. Ke dnům 5. - 6. 10. 2013 sdělil, že nic neuvede, protože tyto dny nebyl v práci. Svědecká výpověď nemá tedy ke zjišťovanému datu vypovídací hodnotu, jsou v ní rozpory, žalovaný proto nepochybil, pokud dospěl k závěru, že svědecká výpověď L. H. neprokázala využití předmětného automobilu k ekonomické činnosti žalobce. Krajský soud proto dospěl k závěru, že tato námitka není důvodná.

ad e) Použití fotografií z internetového serveru „rajce“

39. Žalobce brojil proti tomu, že správní orgány použily v jeho neprospěch volně přístupné fotografie na internetovém serveru „rajce“ (pozn. krajského soudu: ze všech předložených podkladů vyplývá, že žalobce měl pod názvem „rajce“ na mysli internetový portál rajce.net a konkrétní stránku <http://e.rajce.idnes.cz>). K této námitce krajský soud sděluje, že postup správce daně, který vycházel ze všech fotografií vozidla, které bylo podobné vozidlu Dethleffs žalobce, nebyl správný. Napravil jej však v žalovaný v napadeném rozhodnutí, když uvedl, že jako průkazné osvědčil pouze ty fotografie, ze kterých je jasně patrné, že se jedná o automobil žalobce, tzn. je na nich zřetelně viditelná registrační značka automobilu žalobce (bod [41] napadeného rozhodnutí).
40. Žalovaný si opatřil vyjádření společnosti M., a. s., a společnosti T-Mobile ČR, a. s., a vycházel z jejich odpovědi, že nelze lokalizovat uživatele IP adresy spravující uživatelský účet ani konkrétního uživatele, tedy že nelze určit, jaká osoba fotografie na danou stránku vložila. Následně však v bodě [34] napadeného rozhodnutí podrobně a logicky odůvodnil, proč se mu případná manipulace s fotografiemi zdá nepravděpodobná a za jakých podmínek osvědčil pouze některé z fotografií, kterými argumentoval správce daně. Na tomto postupu neshledal krajský soud nic nezákonného. Žalovaný podpořil na základě zmiňovaných vybraných fotografií své pochybnosti o tom, zda určité jízdy vozidlem Dethleffs měly souvislost s ekonomickou činností žalobce. Ten pak měl možnost předložit důkazy, které by tyto pochybnosti vyvrátily. Použitím fotografií způsobem, jakým to učinil žalovaný, k žádnému pochybení nedošlo. Žalobní námitka ad e) proto není důvodná.

ad f) Nepřezkoumatelnost výpočtu užití vozidla

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

41. Žalobce namítal, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jak žalovaný dospěl k tomu, že vozidlo Dethleffs využil ke své ekonomické činnosti pouze z 55%. Žalobce v žalobě předložil zcela odlišný výpočet, měl za to, že vozidlo Dethleffs použil k soukromým účelům pouze z 6 %.
42. Krajský soud zjistil, že metodu výpočtu žalovaný vysvětlil v bodě [35] napadeného rozhodnutí, kde podrobně slovně popsal, z jakých údajů vycházel. Konkrétně uvedl, že „celkový počet kilometrů jízd neuskutečněných v souvislosti s ekonomickou činností odvolatele byl stanoven součtem počtu kilometrů jízd uvedených v knize jízd, rozporovaných prvostupňovým správcem daně a neprokázaných odvolatelem jako jízdy pracovní (viz bod [29]) a součtem počtu kilometrů jízd neprokázaných jako pracovní, které nebyly zaznamenány v knize jízd (viz body [27], [28] a [30]). U jízd označených jako „Bí.“ a „S. p.“ (neprokázané jako pracovní byly k počtu kilometrů uvedených v knize jízd připočteny odvolatelem přiznané neuvedené kilometry uskutečněné v rámci těchto jízd (viz bod [7])“. Krajský soud proto zjišťoval, zda se dají jednotlivé vzdálenosti zjistit z bodů odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které žalovaný v citovaném textu odkazoval, a dospěl k závěru, že tomu tak není. Žalovaný řetězovitě odkazuje na jednotlivé části napadeného rozhodnutí, kde je podrobně a slovně vysvětleno, zda lze určitou jízdu vozidlem považovat za jízdu pracovní či nikoli. Takové odůvodnění by bylo zcela vyhovující za situace, že by žalovaný nečinil závěry z procentuálně vypočítaného poměru pracovních a soukromých jízd.
43. V nyní rozhodované věci však žalovaný měnil daňovou povinnost žalobce mimo jiné na základě toho, že žalobce využíval vozidlo Dethleffs ke své ekonomické činnosti pouze z 55 %. Pokud žalovaný argumentoval konkrétním číselným vyjádřením a „připočítával“ kilometry, které správce daně za pracovní jízdy nepovažoval, mělo napadené rozhodnutí obsahovat i číselný výpočet tohoto poměru, protože je nezbytné, aby z napadeného rozhodnutí bylo seznatelné, jak dospěl ke konkrétnímu číslu. Je zřejmé, že žalovaný vzhledem k podrobnému prostudování podkladů byl schopen kombinací jednotlivých důkazů ke konkrétnímu číslu dospět, vyjádření tohoto výpočtu se však musí odrazit i v napadeném rozhodnutí, aby jeho úvaha byla přezkoumatelná. Žalobní námitka ad f) týkající se nepřezkoumatelnosti výpočtu užití vozidla je tedy důvodná.

ad g) Zaznamenání ujetých kilometrů prostřednictvím navigace s GPS

44. Žalobce namítal, že jeho záznamy o ujetých kilometrech dle navigace s GPS odpovídaly skutečnosti a správní orgány je neměly zpochybňovat. Žalovaný v této věci argumentoval tím, že navigace je pouze technickým zařízením, které prioritně slouží k navádění řidiče na určitý cíl, lze z ní zjistit vzdálenost dvou míst, nikoli však počet ujetých kilometrů nebo počáteční či konečný stav ujetých kilometrů. S tímto tvrzením se krajský soud ztotožňuje.
45. Krajský soud dále poznamenává, že žalobce v rámci daňového řízení doložil dva zakázkové listy vystavené společností T. s. L. s. r. o. ze dne 13. 4. 2013 a ze dne 11. 12. 2013 na kontrolu počítadla ujetých kilometrů. Dále žalobce tvrdil, že závadu tachometru řešil v průběhu roku 2013 se servisním technikem, R. K. Žalobce si proto v rozmezí duben – prosinec 2013 musel být závady tachometru vědom. Krajský soud tak souhlasí s názorem žalovaného, že je nelogické, že si žalobce – při znalosti závady automobilu – tachometr nenechal opravit. Pokud tak neučinil, musí nést následky tohoto jednání.
46. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že vyhodnotil v knize jízd jako průkazné pouze údaje o ujetých vzdálenostech, jako neprůkazné však vyhodnotil celkové počáteční a

konečné stavy ujetých kilometrů. Nejasnosti v knize jízd potvrdil i žalobce, když přiznal, že v ní nebyly zaznamenány jízdy do B. a R.

47. Krajský soud má tedy za to, že žalovaný nepochybil, pokud zpochybnil způsob zápisu ujetých kilometrů v knize jízd, a vzhledem k povaze a funkci navigace s GPS považoval za průkazné pouze záznamy o ujetých vzdálenostech. Důkazy předložené žalobcem pouze prokazují, že si byl závady tachometru vědom a nenechal závadu odstranit. Za této situace považuje krajský soud námitku ad g) za nedůvodnou.

F) Závěr a náklady řízení

48. Krajský soud proto uzavírá, že neprovedení výsledku svědka S. M. bez relevantního zdůvodnění, neučinění pokusu zjistit, zda si svědek Ing. H. je schopen vybavit konkrétní skutečnosti i z jiných jednání s žalobcem a absence číselného vyjádření výpočtu poměru soukromých a pracovních cest vozidlem Dethleffs zatížilo daňové řízení podstatnou vadou, a proto krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a vrátil věc správnímu orgánu k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení plně úspěšným účastníkem a má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši **11 228 Kč**, které sestávají:
- ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí ve výši **3 000 Kč** [položka 18, bod 2, písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991, o soudních poplatcích (sazebník poplatků)],
 - z odměny za zastoupení advokátem ve výši **6 200 Kč** za dva úkony právní služby po 3.100 Kč (příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby) dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5, § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.,
 - z náhrady dvou režijních paušálů po 300 Kč, celkem **600 Kč** dle § 13 odst. 1, odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb. za výše uvedené úkony právní služby,
 - z náhrady 21% DPH z přiznané odměny a náhrad ve výši **1 428 Kč** dle § 57 odst. 2 s. ř. s.

Poučení:

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

Olomouc 28. února 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu