



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiného a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **V. Š.**, zastoupeného společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o., IČ: 268 79 411, se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2015, č. j. 40643/15/5200-10422-711138,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2015, č. j. 40643/15/5200-10422-711138, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.342 Kč, a to k rukám jeho zástupce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“, „správce daně“) ze dne 2. 10. 2014, č. j. 1698759/14/3305-24810-705205, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle ust. § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) na

základě Zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 9. 2014, č. j. 1481577/14/3305-05408-701430, doměřena za zdaňovací období 2011 daň ve výši 52.695 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10.539 Kč.

[2] Žalovaný se v odůvodnění rozhodnutí ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když nepředložil či nenavrl důkazní prostředky prokazující, že výdaje na nákup pohonných hmot, jejichž množství a částka nebyly prokázány a doloženy, byly výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Připomněl, že důkazní břemeno, které daňový subjekt stíhá ve smyslu ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, nelze přenášet s poukazem na ust. § 92 odst. 5 daňového řádu na správce daně. Žalovaný uvedl, že daňové řízení je na rozdíl od obecného řízení správního založeno nikoli na zásadě materiální pravdy, nýbrž je ovládáno zásadou formální pravdy, správci daně ani odvolacímu orgánu tak nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. K namítanému nesouhlasu se závěrem, že žalobce neprokázal výdaje za nákup pohonných hmot, žalovaný uvedl, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že daňový subjekt „nějaké“ výdaje skutečně vynaložil, že je vynaložil ve zdaňovacím období, že je vynaložil v souvislosti se zdanitelnými příjmy a že se jednalo o výdaje v souladu se zákonem. Rozhodující však bylo, že žalobce nepředložil či nenavrl důkazní prostředky, které by prokázaly skutečné množství nakoupených pohonných hmot a zejména částku, kterou žalobce skutečně vynaložil. K námitce žalobce stran legitimního očekávání žalovaný uvedl, že žalobce ničím neprokázal své tvrzení, že celní úřad žalobci v množství, které měl zaúčtováno ve svém účetnictví, vyměřil spotřební daň, a že z odpovědi celního úřadu na dožádání vyplývá, že celní úřad žalobci žádnou spotřební daň nevyměřil. K odkazům žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu žalovaný uvedl, že právní řád České republiky nepojímá soudní rozhodnutí jako pramen práva. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu mají sjednocující charakter pro rozhodování krajských soudů, nikoli však přímo pro správce daně. Závěry plynoucí z konkrétních rozsudků Nejvyššího správního soudu proto nelze automaticky aplikovat na všechny obdobné případy, ale je nutno vždy vycházet z konkrétních okolností posuzovaného případu. Pokud žalobce odkázal na rozsudky Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně č. j. 61 T 13/2013-9005 a Vrchního soudu v Olomouci č. j. 4 To 30/2014-9347, žalovaný uvedl, že z těchto rozsudků pouze vyplývá, že dodávky pohonných hmot nebyly fiktivní a byly dodány konkrétními osobami – odsouzenými, skutečné množství nakoupených pohonných hmot a zejména částku, kterou daňový subjekt vynaložil, však z rozsudků vyčíst nelze.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce se v žalobě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, jakož i uložení povinnosti žalovanému uhradit žalobci náklady řízení.

[4] Předně namítal, že již v odvolání navrhoval, aby žalovaný zajistil důkazní prostředky, které má ve své dispozici Policie ČR, ze kterých by bylo patrné, jaké množství pohonných hmot, kdo a za jakou cenu žalobci dodal. Tímto důkazním návrhem se však žalovaný vůbec nezabýval a žádným způsobem se s ním nevypořádal, v čemž žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podle žalobce není myslitelné, aby byla daň stanovena ve správné výši, pokud žalovaný přiznává, že nákupy nebyly fiktivní, a že k nákupu

pohonných hmot skutečně docházelo, a i přesto jsou dle žalovaného náklady na takto zakoupené pohonné hmoty ve výši 0 Kč.

[5] Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že daňové řízení na rozdíl od obecného řízení správního není založeno na zásadě materiální pravdy. Namítal, že žalovaný byl povinen zjistit materiální stav věci a k tomu měl i potřebné pravomoci, které mu dávaly možnost zajistit si potřebné důkazní prostředky. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[6] Dle žalobce nelze souhlasit ani s tvrzením, že správní orgány nejsou vázány rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, má naopak za to, že Nejvyšší správní soud sjednocuje jak rozhodnutí soudů, tak správních orgánů.

[7] Žalobce trvá na tom, že byl obětí skupiny podvodníků, nebyl trestně stíhán, nebyl ani podezřelým, není tedy možné jej navíc trestat tím způsobem, že mu žalovaný neuzná skutečně vydané prostředky za skutečně spotřebované pohonné hmoty jako daňový výdaj.

[8] Žalobce namítal, že z hlediska daně z příjmů je pro oprávněnost výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů rozhodné pouze splnění 4 podmínek – uznat lze takový výdaj snižující základ daně, který poplatník skutečně vynaložil, v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, v daném zdaňovacím období a o nichž tak stanoví zákon. Namítal, že prokázal, že výdaj skutečně vynaložil a že jej vynaložil v souvislosti s dosažením a udržením příjmů. Ostatní skutečnosti ohledně ceny a potvrzení dodávek byly součástí trestních spisů, do kterých neměl žalobce přístup, tyto důkazní prostředky však žalobce žalovanému navrhoval. Žalobce se domnívá, že žalovaný nepostupoval v souladu s ust. § 92 odst. 2 daňového řádu tak, aby byly zjištěny skutečnosti pro správné stanovení daně co nejúplněji. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46, namítal, že pro stanovení daně z příjmů není rozhodné, zda předmětné PHM dodala osoba uvedená na dokladech.

[9] Ze všech uvedených důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za akt libovůle.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

[10] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se neztotožnil s názorem žalobce, že v průběhu daňového řízení prokázal oprávněnost uplatnění předmětných daňových výdajů. Zdůraznil, že žalobce v rámci daňové kontroly ve vztahu k prokázání výdajů za nákup pohonných hmot doložil pouze „tankovací lístky“, které však správce daně znevěrohodnil v tom smyslu, že údaje v nich uvedené neodpovídají skutečnému stavu. Těmito tankovacími lístky tedy nebylo prokázáno, kdo skutečně pohonné hmoty dodal a komu skutečně a v jaké výši byly finanční prostředky uhrazeny. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když nepředložil či nenavrhl důkazní prostředky prokazující, že výdaje za nákup pohonných hmot, jejich množství a částka nebyly prokázány a doloženy, byly výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, i když k tomu byl opakovaně vyzván. K námitce žalobce, že žalovaný neprovedl navržené důkazní prostředky, uvedl, že správce daně obecně není povinen provést všechny důkazní prostředky navrhované daňovými

subjekty, vždy je však povinen se s takovými návrhy řádně vypořádat. Žalovaný má za to, že se v daném případě této povinnosti dostál. Žalovaný uvedl, že svůj názor vycházející ze zjištěného skutkového a právního stavu vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, proto na odůvodnění rozhodnutí ve zbytku odkázal. Trvá na tom, že v daném případě bylo postupováno v souladu se zákonem a že námitky žalobce nejsou důvodné.

[11] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[12] V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž tento především setrval na své žalobní argumentaci. Zdůraznil, že neprovedením důkazů, které žalobce navrhoval ve věci zjištění skutečné výše výdaje za pohonné hmoty, nemohlo dojít ke stanovení daně ve správné výši, neboť žalovaný stanovil hodnotu výdaje, který prokazatelně uskutečnil (potvrzeno obžalovanými, trestním soudem a doloženo žalobcem prokázanou spotřebou pro ekonomickou činnost) ve výši 0 Kč. Žalobce trvá na svém tvrzení, že výdaj za pohonné hmoty, které žalobce nakoupil od osob uvedených v rozsudcích trestních soudů přiložených k žalobě (rozsudek Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně ze dne 20. 2. 2014, č. j. 61 T 13/2013-9005, rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 8. 12. 2014, č. j. 4 To 30/2014-9347) byl výdajem k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

IV. Posouzení věci soudem

[13] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[14] Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[15] Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[16] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[17] Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat, co sám tvrdí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, uvedl, že „pro posouzení,

zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[d]aňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“.

[18] Pokud daňový subjekt předloží ke svým tvrzením důkazní prostředky, hodnotí je správce daně v souladu s požadavky kladenými na řádně vedené důkazní řízení, tj. hodnotí důkazy dle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Prokáže-li však správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přenesení se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, jehož povinností je pak navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

[19] Mezi žalobcem a žalovaným nebylo sporu o tom, že žalobce v daném případě tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání výdajů za nákup pohonných hmot v celkové výši 327.705,30 Kč za zdaňovací období rok 2011, spornou otázkou však zůstává, zda správce daně žalobci tyto výdaje důvodně vyloučil jako neprokázané, nebo zda tyto uplatněné výdaje za nákup pohonných hmot byly výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[20] Soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání se s důkazními návrhy žalobce v odvolacím řízení, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí zpravidla brání posouzení dalších žalobních námitek.

[21] Podle ust. § 116 odst. 2 daňového řádu musí být v odůvodnění rozhodnutí o odvolání vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[22] Podle ust. § 102 odst. 3 daňového řádu, které dopadá nejen na prvostupňové rozhodnutí, ale rovněž na rozhodnutí o odvolání, v odůvodnění rozhodnutí musí být uvedeny důvody výroku, informace o vypořádání návrhů a námitek příjemce rozhodnutí. Podle odst. 4 téhož ustanovení musí být v odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, uvedeno, které skutečnosti má správce daně za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po skutkové stránce.

[23] Z citovaných ustanovení vyplývá, že předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání je povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolatele. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. I za situace, kdy námitky odvolatele nejsou podle odvolacího orgánu pro věc podstatné, důkazy, které navrhuje, nemohou podle něho přinést do skutkových zjištění nic nového, či se např. odvolatel mylí v názoru na právní posouzení věci, musí odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí i na tyto odvolatelovy důvody reagovat a uvést k nim své argumenty. Pokud by odvolací orgán některý z odvolatelových důvodů v odůvodnění pominul, bylo by odvolací rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[24] Co se týče důkazních návrhů předložených daňovým subjektem, správce daně pochopitelně nemusí vyhovět jakýmkoli návrhům na doplnění dokazování, vždy však musí uvést, proč těmto návrhům nevyhověl. V případě, že správce daně některé navrhované důkazy neprovedl, musí odůvodnění rozhodnutí obsahovat jasné stanovisko k tomu, aby bylo zřejmé, jestli šlo o nadbytečný důkaz proto, že se vůbec nevztahuje k předmětu řízení, nebo proto, že objasňovaná skutečnost byla již dostatečně prokázána důkazy jinými, či proto, že šlo o návrh na opatření a provedení důkazu k dokazované skutečnosti vůbec nezjistitelné nebo důkazu objektivně neexistujícího či obvyklými zákonnými postupy nedostupného. K nevyhovění důkaznímu návrhu může konečně dojít i tehdy, pokud navrhovaný důkaz není způsobilý ověřit ani vyvrátit dokazovanou skutečnost. (srov. komentář k § 102 daňového řádu in: *Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2011.)

[25] Otázkou nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí se hojně zabýval i Nejvyšší správní soud. V usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že „*I. Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 věty druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. II. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č.*

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, v němž dospěl k závěru, že nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti. V rozsudku ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 - 70, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že je povinností odvolacího správního orgánu vyplývající z § 50 odst. 3 a odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, přezkoumat napadené rozhodnutí v kontextu všech odvolacích důvodů a vypořádat se s nimi. Odmítne-li se odvolací správní orgán zabývat některou odvolací námitkou (důvodem), byť by k jejímu posouzení byl příslušný jiný orgán (srov. § 28 zákona o správě daní a poplatků), nevypořádá se všemi důvody uvedenými v odvolání žalobce; soud takové rozhodnutí zruší pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. V rozsudku ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu názoru, že přezkoumává-li správní soud zákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, resp. skutkové a právní úvahy, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno (zde rozhodnutí podle § 55a zákona o správě daní a poplatků), činí tak skrze odůvodnění tohoto rozhodnutí, a nikoliv prostřednictvím obsahu správního spisu. Pokud z odůvodnění zamítavého rozhodnutí o prominutí daně (§ 55a zákona o správě daní a poplatků) není zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti o prominutí daně/příslušenství daně za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu. Takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[26] Na významu citované judikatury nic nemění, že tato se vztahuje k § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ačkoli v daném případě bylo rozhodováno již podle daňového řádu, neboť povinnost odvolacího orgánu v rozhodnutí o odvolání vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti, je obsažena jak v ust. § 116 odst. 2 daňového řádu, tak v předchozí právní úpravě (§ 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků).

[27] Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období 2011 zahrnul mimo jiné výdaje za nákup pohonných hmot (8.908 litrů nafty) od společnosti MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. v celkové výši 251.193,50 Kč, výdaje za nákup pohonných hmot (717 litrů nafty) od společnosti ČSAD Invest, a.s. v celkové výši 20.435,80 Kč a výdaje za nákup pohonných hmot (1.979 litrů nafty) od společnosti ALITRON CZ, s.r.o. v celkové výši 56.076 Kč. Žalobce v rámci daňové kontroly ve vztahu k prokázání výdajů na nákup těchto pohonných hmot doložil „tankovací lístky“, které však byly správcem daně s ohledem na šetření Policie ČR znevěrohodněny v tom smyslu, že údaje v nich uvedené neodpovídají skutečnému stavu (jedná se o fiktivní doklady). Vzhledem k tomu, že správce daně kontrolou předložených listin zjistil, že společnosti paragony za nákup pohonných hmot předložené žalobcem nevystavily a platby nepřijaly, vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, v níž byl žalobce vyzván k prokázání, že částky v celkové výši 327.705,30 Kč za nákup pohonných hmot byly skutečně vydány a že se jedná o výdaje v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce na výzvu reagoval písemností „Odpověď na výzvu“, v níž

k výdajům za nákup pohonných hmot mimo jiné uvedl, že daňový subjekt splnil všechny podmínky ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož prokázal, že náklad skutečně vynaložil, že jej vynaložil v daném zdaňovacím období, v souvislosti s udržení příjmů a že se jednalo o výdaj v souladu se zákonem. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že veškeré vynaložené a daňově uplatněné výdaje za nákup pohonných hmot v celkové výši 327.705,30 Kč byly skutečně výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto tyto výdaje vyloučil jako výdaje nedaňové a vydal dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmu ve výši 52.695 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10.539 Kč.

[28] Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž poměrně obsáhle (na celkem 10 stranách) brojil (kromě námitky porušení zásady legitimního očekávání) především proti závěru správce daně, že žalobce neprokázal výdaje za nákup pohonných hmot, a že jejich uplatnění ve výdajích pro základ daně je v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Kromě rozsáhlých citací judikatury Nejvyššího správního soudu žalobce konkrétně namítal, že splnil všechny 4 podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť prokázal, že „*náklad skutečně vynaložil (doloženo doklady o úhradě a výpověďmi před příslušnými orgány), že jej vynaložil v daném zdaňovacím období (doloženo účetními zápisy a doklady o úhradě), že jej vynaložil v souvislosti s udržení příjmů (doloženo přehledem o spotřebě PHM) a že se jednalo o výdaj v souladu se zákonem (PHM – slouží do vozidel, která jsou využívána k ekonomické činnosti)*“. Namítal, že se nejednalo o fiktivní plnění, což opřel o to, že osoby, které mu skutečně pohonné hmoty dodaly, byly odsouzeny ve věci kráčení daně a jiné dávky právě z titulu, že tyto osoby skutečně pohonné hmoty dodávaly; zdůraznil, že dodání vyplývá i z protokolu o výsledku svědka ze dne 28. 3. 2012 sepsaného na Policii ČR ve Zlíně. Připustil, že doklady, kterými deklaroval nákup pohonných hmot, byly fiktivní, zdůraznil však, že dodávky fiktivní nebyly, dodavatelé nejsou fiktivní, neboť jsou známy osoby, které pohonné hmoty skutečně dodaly, je známo množství pohonných hmot, které bylo dodáno a že daňový subjekt prokázal spotřebu těchto pohonných hmot v rámci své ekonomické činnosti. Žalobce dále uvedl, že „*jako důkazní prostředek pro správné stanovení daně musí správce daně ještě využít cenu za litr PHM, za kterou byly předmětné PHM žalobci prodávány, tato skutečnost je však známa pouze orgánům činným v trestním řízení a je tedy pouze v moci správce daně takový důkazní prostředek zajistit*“. V reakci na výtku správce daně, že žalobce neprokázal, komu a kdy uhradil předmětné výdaje v roce 2011, namítal, že tato skutečnost byla dostatečně prokázána v rámci trestního řízení, jehož výsledkem bylo odsouzení konkrétních fyzických osob Okresním soudem ve Zlíně. Jako důkaz žalobce navrhl trestní spisy vedené ve věci dodávek pohonných hmot, ze kterých by bylo patrné, kolik litrů pohonných hmot a za jakou cenu osoby odsouzené v této věci dodaly žalobci. V reakci na „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalobce zaslal žalovanému vyjádření, v němž v zásadě setrval na své dosavadní argumentaci. Trval na tom, že splnil všechny 4 podmínky pro uplatnění výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jelikož výdaj prokazatelně vynaložil (což bylo ve správním řízení prokazováno rozsudkem Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně ze dne 20. 2. 2014, č. j. 61 T 13/2013-9005, a rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 8. 12. 2014, č. j. 4 To 30/2014-9347, které přiložil k vyjádření; tato rozhodnutí jsou tedy součástí i správního spisu), výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (doloženo „putovkami“), výdaj byl vynaložen

v daném zdaňovacím období (prokázáno rozsudky a daňovou evidencí, a že se jedná o daňově účinný výdaj.

[29] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný nejprve citoval relevantní zákonná ustanovení, která na věc dopadají a obecná východiska pro uznatelnost výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, včetně důkazního břemene, které v daném případě stíhalo daňový subjekt (jelikož ve vztahu k prokázání výdajů za nákup pohonných hmot doložil pouze „tankovací lístky“, které však byly s ohledem na šetření Policie ČR znevěrohodněny v tom smyslu, že údaje v nich uvedené neodpovídají skutečnému stavu), následovalo obecné konstatování, že *„v rámci daňové kontroly, ani v rámci odvolacího řízení daňový subjekt s přihlédnutím k výše uvedeným skutečnostem neunesl důkazní břemeno, když nepředložil, či nenavrhl důkazní prostředky prokazující, že výdaje za nákup pohonných hmot, jejichž množství a částka nebyly prokázány a doloženy, byly výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“* K tomu žalovaný doplnil, že důkazní břemeno, které stíhá daňový subjekt, nelze přenášet na správce daně s poukazem na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a že správci daně ani odvolacímu orgánu nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. V reakci na námitku nesouhlasu se závěrem správce daně, že daňový subjekt neprokázal výdaje za nákup pohonných hmot, neboť nenakoupil pohonné hmoty od deklarovaných dodavatelů a námitku, že ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neřeší, kdo je dodavatelem příslušných plnění, ale pouze jejich charakter a další podmínky, žalovaný uvedl, že *„v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že daňový subjekt „nějaké“ výdaje vynaložil, že je vynaložil v daném zdaňovacím období, že je vynaložil v souvislosti se zdanitelnými příjmy a že se jednalo o výdaje v souladu se zákonem, rozhodující však bylo, že daňový subjekt nepředložil, či nenavrhl takové důkazní prostředky, které by prokázaly skutečné množství nakoupených pohonných hmot a zejména pak částku, kterou daňový subjekt skutečně vynaložil.“* Správce daně tedy nezpochybnil, že k dosažení příjmů musel mít daňový subjekt i výdaje, avšak *„nebylo prokázáno, zda dodávky pohonných hmot proběhly v rozsahu a za cenu deklarovanou, resp. uplatněnou ve výdajích.“* V reakci na rozsudek Krajského soudu v Brně a rozsudek Vrchního soudu v Olomouci předložené žalobcem žalovaný uvedl, že z těchto rozsudků pouze vyplývá, že *„dodávky pohonných hmot nebyly fiktivní a byly dodány konkrétními osobami – odsouzenými, skutečné množství nakoupených pohonných hmot a zejména pak částku, kterou daňový subjekt skutečně vynaložil, však z rozsudků vyčíst nelze.“*

[30] Soud dospěl k závěru, že odůvodnění napadeného rozhodnutí nesplňuje požadavky ust. § 116 odst. 2 a § 102 odst. 3, 4 daňového řádu, resp. kritéria přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, která dovodila shora uvedená judikatura správních soudů.

[31] Z citovaných ustanovení daňového řádu vyplývá, že předpokladem přezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání je povinnost odvolacího orgánu vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi námitkami odvolatele, resp. se všemi důkazními návrhy, této povinnosti však žalovaný nedostál. Žalovaný se ve vztahu k otázce splnění podmínek pro uplatnění výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, což byla pro rozhodnutí ve věci zcela zásadní otázka, v zásadě omezil na strohé konstatování že *„žalobce nepředložil či nenavrhl takové důkazní prostředky, které by prokázaly skutečné množství nakoupených pohonných hmot a částku, kterou daňový subjekt vynaložil“*, aniž by reagoval na konkrétní argumenty žalobce obsažené v relativně obsáhlém odvolání a především na konkrétní důkazní návrhy

směřující k prokázání těchto skutečností (prokázání konkrétního množství a konkrétní zaplacené částky). Ve vztahu k uhrazené částce za pohonné hmoty žalobce uvedl, že tato skutečnost je prokázána „*doklady o úhradě*“ a „*výpověďmi před příslušnými orgány*“, k ceně, za kterou byly pohonné hmoty žalobci prodávány, žalobce správce daně odkázal na orgány činné v trestním řízení, od nichž si má důkazní prostředky zajistit, k žádnému z těchto konkrétních argumentů se však žalovaný v napadeném rozhodnutí nevyjádřil. Dodání konkrétního množství pohonných hmot bylo podle žalobce prokázáno „*protokolem o výsledku svědka*“, ani na toto tvrzení žalobce žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nijak nereagoval. K prokázání skutečností, komu a kdy žalobce uhradil předmětné výdaje za pohonné hmoty, žalobce navrhl jako důkaz „*trestní spisy vedené ve věci dodávek PHM*“, i tato argumentace žalobce, resp. tento důkazní návrh ovšem zůstaly bez reakce žalovaného. Jediný důkaz ve vztahu k prokázání dodaného množství pohonných hmot a uhrazené částky, k němuž se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil, byly rozsudky Krajského soudu v Brně, pobočky ve Zlíně sp. zn. 61 T 13/2013, a rozsudek Vrchního soudu v Olomouci sp. zn. 4 To 30/2014, k nimž uvedl, že z těchto rozsudků nelze dovodit skutečné množství nakoupených pohonných hmot a zejména částka, kterou daňový subjekt skutečně vynaložil, ani tato argumentace však není, i pro svou strohost, zcela přesvědčivá. I sám žalovaný totiž v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí, že z předložených rozsudků vyplývá, že bylo žalobci dodáno nejméně 5 ks plastových nádrží s minerálním olejem o objemu 1000 litrů.

[32] Přestože žalobce na podporu svých tvrzení, že uplatněné výdaje byly výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, včetně tvrzení, že bylo prokázáno konkrétní množství dodaných pohonných hmot a vynaložená částka, poukázal na konkrétní důkazy, žalovaný se s nimi v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečným způsobem nevypořádal. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není seznatelné, proč považuje žalovaný námitky žalobce za liché, mylné nebo vyvrácené a proč považuje skutečnosti předesírané žalobcem za nerozhodné nebo nesprávné. Především z něj není zřejmé, zda a z jakého důvodu žalobcem předloženými důkazy lze či nelze prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti, a proč žalovaný ignoroval konkrétní důkazní návrhy žalobce (doklady o úhradě, výpovědi před příslušnými orgány, protokol o výsledku svědka, trestní spisy vedené ve věci dodávek pohonných hmot). Protože se žalovaný dostatečným a přezkoumatelným způsobem nevypořádal s argumentací žalobce týkající se stěžejní otázky, zda uplatněné výdaje za nákup pohonných hmot byly výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, krajský soud žalobu posoudil jako důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zrušil. S ohledem na nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí se soud již nezabýval zbývajícími žalobními námitkami, které z velké části souvisí s otázkou prokázání výdajů za nákup pohonných hmot, neboť by tím předjímal rozhodnutí, které je povinen v prvé řadě učinit správní orgán.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. r. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude na něm, aby se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi argumenty, které žalobce uvedl v podaném odvolání, zejména

se všemi důkazními návrhy a aby jeho úvahy našly svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí o odvolání.

[34] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[35] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce (daňového poradce) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a 3×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10.200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2.142 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15.342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 30. ledna 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu