



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK

### JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **RE-MI-RE, s.r.o.**, se sídlem České Budějovice 5, A. Kříže 528/43, zastoupeného daňovým poradcem – společností Law&Finance s.r.o., se sídlem Plzeň, Jetelová 254/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně**, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2016 č. j. 39015/16/5300-22444-702525, **t a k t o:**

**Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 9. 2016 č. j. 39015/16/5300-22444-702525 se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**

**Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na náhradě náklad řízení částku 9.800 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.**

#### **O d ů v o d n ě n í :**

##### **I. Vymezení věci.**

(1) Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 22. 11. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 9. 2016 č. j. 39015/16/5300-22444-702525, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 17.12.2015 č.j. 2065955/15/2201-51521-302819, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 ve výši 431.760 Kč a současně stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 86.352 Kč.

(2) Žalobce označil napadené rozhodnutí, den doručení i výroky, které napadá. Poukázal na to, že v rámci daňové kontroly tak i v odvolání proti napadenému dodatečnému platebnímu výměru vznášel námitky proti nesprávnosti závěrů správce daně. Podle názoru žalobce se daňové orgány nevypořádaly dostatečně se vznesenými námitkami a záměrně přikládaly význam skutečnostem, které svědčily v neprospěch žalobce. Nepřihlédly k důkazům, které žalobce předložil, a v odůvodnění rozhodnutí se s nimi vůbec nevypořádaly.

(3) Konkrétně žalobce poukázal na nesprávná a nedostatečná skutková zjištění. V konkrétní věci bylo vycházeno z několika málo důkazů, a to doplňované knihy jízd předložené žalobcem a z vyjádření obchodních partnerů uvedených v poslední verzi knihy jízd. Podle žalovaného žalobce neprokázal použití dopravního prostředku pro ekonomickou činnost. Přitom důkazy, které svědčily ve prospěch žalobce (vyjádření pí V. p. U. a sl. P.) označil správce daně za nevěrohodné stejně jako předloženou knihu jízd. Daňovými orgány byl vysloven závěr, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k rozsahu použití motorového vozidla zn. Mercedes GL 350 blue TEC 4M s registrační značkou 6C1 5423 pro svou ekonomickou činnost. Žalobce však prokazoval jízdy pro podnikatelské účely na žádost správce daně doplňovanou knihou jízd. Jednotlivé jízdy byly potvrzeny vyjádřením paní V., pana U. a slečny P. Dále žalobce předložil písemná prohlášení společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o., ing. M. J. a společnosti ANECOOP Praha, s.r.o., které rovněž dokládaly jeho tvrzení. S těmito prohlášeními se daňové orgány nijak nevypořádaly v odůvodněních svých rozhodnutí a ani je procesně nezpracovaly. Nepřihlédly vůbec k žalobcem předloženým důkazům, přestože předložením těchto důkazů žalobce vyhověl všem pokynům správce daně. Žalobce zastává názor, že prokázal jednotlivé jízdy pro podnikatelské účely. Důkazy nelze označit za nevěrohodné pouze na základě nepodložené domněnky správce daně či žalovaného. Předložením důkazů přešlo důkazní břemeno na správce daně. Bylo proto na něm, aby prokázal, že žalobcem předložená vyjádření nejsou pravdivá a věrohodná. Z provedených důkazů vyplývá, že určité jízdy pro ekonomickou činnost vykonány byly. Jak závažné pochybení označil žalobce nevypořádání se s předloženými prohlášeními, která doložila tvrzení žalobce.

(4) Daňové orgány rovněž porušily základní zásady daňového řízení. K tomu žalobce odkázal na ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně byl povinen zabývat se všemi jednotlivými jízdami, zda nebyly provedeny pro ekonomickou činnost. Současně došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Podle žalobce postup daňových orgánů nesl prvky svévole. Přihlížel totiž jen k důkazům v neprospěch účastníka. Pokud jsou však v důkazech rozpory, je správce daně povinen přezkoumatelně a jednoznačně vysvětlit, proč se přiklonil jen k některým důkazům a jiné považoval za nevěrohodné. Daňové orgány současně nesprávně posoudily, jaké skutečnosti mají být prokazovány, nezabývaly se námitkou, že nemusí být prokázána každá jednotlivá jízda žalobce a musí být zhodnoceno, zda rozsah použití motorového vozidla nedosahuje alespoň určitého procenta. Ze všech těchto důvodů má žalobce za to, že rozhodnutí nejsou věcně správná, a proto bylo navrženo zrušení rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

## **II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu.**

(5) Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Nejprve ve svém vyjádření popsal dosavadní průběh řízení a zrekapituloval žalobní námitky a vymezil předmět sporu.

(6) Žalobce nesouhlasil se závěry žalovaného ohledně rozsahu použití motorového vozidla pro jeho ekonomickou činnost a uplatnění nároku na odpočet daně za použití poměrného koeficientu v souladu s ust. § 75 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. V rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí bylo podáno k tomuto nesouhlasu dostatečné zdůvodnění právního závěru daňových orgánů. Proto odkázal žalovaný na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž shrnul relevantní skutečnosti a popsal zjištěný skutkový stav. Správce daně ověřoval v průběhu postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontroly použití pořízeného motorového vozidla pro ekonomickou činnost žalobce a oprávněnost jím uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Ke shrnutí kontrolních výsledků žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a na zprávu o daňové kontrole, kde je detailně popsáno, jakým způsobem hodnotil žalovaný předložené důkazní prostředky a z jakých důvodů uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, které mu vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce byl povinen postupovat podle § 75 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty a snížil žalobci nárok na odpočet daně o částku 431.760 Kč.

(7) K námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu odkázal žalovaný na platnou právní úpravu. Správce daně i žalovaný podrobně zkoumali oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH – pořízení motorového vozidla na základě dokladu č. 1202120 ze dne 30. 9. 2013, podle rozsahu jeho použití pro ekonomickou činnost a dospěli k závěru, že důkazní prostředky, které žalobce předložil, nejsou schopny prokázat použití motorového vozidla pro žalobcovu ekonomickou činnost. Kniha jízd, kterou žalobce několikrát doplňoval, obsahovala nesrovnalosti jak v datech provedených služebních jízd, tak i v počtu ujetých kilometrů. Pro ověření tvrzení žalobce byly zaslány obchodním partnerům žalobce výzvy k poskytnutí informací ohledně spolupráce s žalobcem. Z poskytnutých informací a také s ohledem na stav tachometru motorového vozidla vyplynulo, že motorové vozidlo bylo žalobcem užíváno, avšak žalobce neprokázal takový důkazní prostředek, který by osvědčoval použití motorového vozidla k ekonomické činnosti.

(8) Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí taktéž k námitce žalobce ohledně porušení základních zásad daňového řízení. Obecně shrnul, jaké jsou jeho povinnosti ohledně zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. Žalovaný vycházel při hodnocení důkazů ze znalosti zákonů a logického zhodnocení jednotlivých důkazů ve vzájemné souvislosti. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, neprokázal použití předmětného motorového vozidla k ekonomické činnosti, a proto mu nebyl uplatněný odpočet daně za 4. čtvrtletí roku 2013 ve výši 431.760 Kč uznán. K návrhu žalobce na zrušení prvostupňového rozhodnutí žalovaný uvedl, že podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007 sp. zn. 1 As 60/2006 by ke zrušení prvoinstančního rozhodnutí mělo docházet pouze v případech, kdy toto rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno. Taková situace nenastala a námitky žalobce jsou proto nedůvodné.

### **III. Replika žalobce k vyjádření žalovaného.**

(9) Žalobce k vyjádření žalovaného sdělil, že s ním nesouhlasí. Současně vyjádřil souhlas s rozhodnutím soudu bez nařízeného jednání na základě účastníky předložených spisů. Předně poukázal na to, že žalovanému nepředložil pouze knihy jízd a je třeba vycházet i z ostatních provedených důkazů. Těch bylo mnohem více. Jednalo se o prohlášení partnerů, se kterými zástupce žalobce jednal a dále jejich vyjádření v rámci telefonického a písemného vytěžení správcem daně. Veškeré důkazy správce daně hodnotil v neprospěch žalobce. Pokud daňové orgány vytýkaly žalobci, že kniha jízd byla doplňována a upravována, je nutné připomenout, že k takové úpravě žalobce přistoupil na základě výzvy správce daně, kdy doplňoval údaje nad rámec svých povinností.

(10) Zjištění, která byla učiněna ve prospěch žalobce jako vyjádření paní V. ze společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o. či M. U. nebo potvrzení pracovních cest sl. P. ze společnosti ANECOOP Praha s.r.o. daňové orgány neakceptovaly. Z toho je patrné jednostranné a svévolné hodnocení důkazů v neprospěch žalobce. Dále je daňovým orgánům žalobcem vytýkáno, že generalizoval zjištění u některých cest na všechny pracovní cesty. Přitom, pokud žalobce předložil důkazy, bylo povinností daňových orgánů ohledně zpochybnění těchto důkazů na těchto orgánech. K požadavku žalobce na zrušení prvostupňového rozhodnutí bylo vysvětleno, že vady ve skutkových zjištěních jsou značné, a proto bude nutné, aby bylo prováděno dokazování k jednotlivým cestám, což jsou úkony příslušné spíše finančnímu úřadu. Žalobu považuje žalobce za oprávněnou a navrhl, aby jí bylo vyhověno.

#### **IV. Obsah správních spisů.**

(11) Ze správních spisů, které si soud vyžádal, vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti:

(12) Žalobce podal dne 25. 1. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013, ve kterém vykázal vlastní daňovou povinnost výši 36.849 Kč. Žalobce podniká v oboru balení produkce (kancelářské potřeby) pro odběratele společnost Schwan-STABILO ČR s.r.o., Český Krumlov. Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 8. 4. 2014 na DPH za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2013. Současně byla zahájena daňová kontrola za 3. čtvrtletí roku 2013, a to po seznámení žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností. Pochybnosti správci daně vznikly u přijatého zdanitelného plnění, nákupu motorového vozidla značky Mercedes GL 350 Blue TEC 4M. Správce daně vyzval žalobce dne 30. 10. 2014 k prokázání použití tohoto motorového vozidla pro ekonomickou činnost a prokázání uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Žalobce tak neučinil. Dne 14. 2. 2014 žalobce předložil knihu jízd za období červenec až září 2013, která obsahovala datum jízd, odkud a kam se uskutečnily, počet ujetých kilometrů, jméno řidiče a evidenci nákupů pohonných hmot. Ta však neprokázala, že předmětné motorové vozidlo sloužilo pro ekonomickou činnost žalobce.

(13) Správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky a s kontrolním zjištěním seznámil žalobce dne 22. 6. 2015 na základě protokolu o ústním jednání. Žalobce požádal o stanovení lhůty pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění do 22. 7. 2015. Tato lhůta byla však na žádost žalobce dále prodloužena. Žalobce se dne 6. 8. 2015 vyjádřil a jako přílohu k vyjádření doložil doplněnou knihu jízd, kterou vedl od 29. 3. 2013 do 12. 12. 2013. Dále doplnil toto vyjádření dne 25. 8. 2015 znovu doplněnou knihou jízd o údaj „pro soukromé účely“. Správce daně prověřil další údaje předložené žalobcem o úředních záznamech o důležitých úkonech při správě daní, kdy se jednalo o prověřování dodané knihy

jízd formou telefonických kontaktů, a to Ing. M. J., slečny P. z firmy ANECOOP, pana V. omočila prostřednictvím paní V. z firmy LIVOTT-CAMION s.r.o., dále z odpovědí na výzvy, které správce daně vydal subjektům, u nichž prověřoval uskutečnění žalobcem tvrzených služebních jízd (ing. M. J., firma ANECOOP Praha s.r.o., Hortim international spol. s r.o. a M. U. s.r.o.).

(14) Dne 7. 12. 2014 sepsal správce daně protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo projednání zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2013 v rozsahu neodstraněných pochybností a kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2013 v neomezeném rozsahu č.j. 2051778/15/2201-61563-307393. Z protokolu vyplývá, že zástupkyně žalobce byla seznámena s výsledky kontrolního zjištění a s hodnocením knihy jízd zaslané správci daně žalobcem dne 6. 8. 2015 a 25. 8. 2015. K některým jízdám tam uvedeným bylo uvedeno, jaké zjištění učinil správce daně a jak jízdu v knize uvedenou hodnotil. V protokolu je vysloven závěr, že údaje v knize jízd předložené žalobcem dne 6. 8. 2015 a doplněné dne 25. 8. 2015 jsou nevěrohodné, neboť tvrzené jízdy byly buď samotným žalobcem označeny jako soukromé, nebo se vůbec neuskutečnily, nebo nebylo věrohodně prokázáno, že se uskutečnily pro tvrzená jednání. Žalobcem předložené verze knihy jízd obsahovaly rozdílné údaje jak v datech tak místech i účelu cest i v množství najetých kilometrů. Z toho uzavřel správce daně, že žalobce přizpůsoboval důkazní prostředky tak, aby odpovídaly postupným zjištěním správce daně. Vzhledem k nestálosti tvrzení žalobce, který nejprve uvedl, že s vozidlem Mercedes GL 350 jezdil do firmy Schwan-STABILO v Českém Krumlově, ale poté, kdy se toto tvrzení neprokázalo, doložil další záznamy o jízdách, které byly uvedeny v jiných datech a na jiná místa a za jiným účelem. Správce daně uzavřel, že ani nově doloženým důkazním prostředkem žalobce neprokázal své tvrzení o tom, že u přijatých zdanitelných plnění souvisejících s pořízením a nájmem a provozem vozidla Mercedes Benz GL byl oprávněně uplatněn odpočet DPH, a že přijatá plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce. Téhož dne byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole č.j. 2051778/15/2201-61563-307393 se závěrem, že výsledkem kontrolního zjištění je změna daňové povinnosti žalobce ve 4. čtvrtletí roku 2013 z 94.531 000 Kč na 526.291 Kč, tudíž rozdíl oproti žalobcem přiznané dani činí 431.760 Kč.

(15) Po projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole vydal prvostupňový správce daně za předmětná zdaňovací období platebnímu výměry. Proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 se žalobce odvolal. V odvolání žalobce výslovně uvedl, že nesouhlasí se závěry správce daně a zdůraznil, že knihy jízd doplňoval na základě požadavku správce daně i o nepovinné údaje. Takový postup označil dokonce za šikazózní jednání správce daně, který je povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. V odvolání současně poukázal na žalobcem konkrétně provedené hodnocení jízd uskutečněných v souvislosti s ekonomickou činností žalobce u firmy LIVOTT-CAMION s.r.o. s panem V. s ing. J. a poukázal na závěry, které správce daně vyslovil a žalobce je neakceptoval, neboť je vnímá jako účelové, vedené výhradně v neprospěch žalobce. Současně poukázal i na fakt, že pro závěr, zda byl automobil využíván pro ekonomickou činnost či nikoliv, není rozhodující, zda došlo k vzájemné spolupráci subjektů, s nimiž bylo o případné spolupráci jednáno. Podle žalobce jsou v řízení přítomné vážné procesní vady a je patrná zmatečnost. Správce daně se dopustil pochybení, pokud posuzoval věci v celku a neprověřil každou jednotlivou jízdu v knize jízd, čímž zkrátil žalobce na jeho právech a porušil zásady dokazování. Pokud by totiž byla vozidlem uskutečněna jediná pracovní jízda, bylo by vozidlo užíváno v rámci ekonomické činnosti žalobce, a tudíž by byl závěr správce daně chybný. Správce daně nezjistil správně rozhodné

skutečnosti pro vyslovený závěr. Jako důkazních prostředků měl použít podkladů, a to faktur, smluv, čestných prohlášení, výsledků svědků. Přitom správce daně opřel argumentaci o důkazní prostředky, které neměly přímý vliv na posuzovanou věc. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný správní orgán, tak jak je uvedeno pod bodem 1) tohoto rozsudku. V rozhodnutí podrobně popsal relevantní právní úpravu a k právnímu rámci na skutkový stav případu stručně popsal postup správce daně, se kterým se ztotožnil. Především poukázal na nesrovnalosti v datech provedených služebních jízd spočívající v uvedení dne a v počtu ujetých kilometrů. Shodně jako správce daně uzavřel, že nebylo prokázáno využití předmětného vozidla pro ekonomickou činnost žalobce. Skutečný rozsah použití motorového vozidla značky Mercedes GL 350 blue TEC 4M s registrační značkou 6C1 5423 pro ekonomickou činnost byl ve výši 0.

## V. Právní názor soudu.

(16) 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 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“).

(17) Žaloba byla důvodná.

(18) Žalobce v úvodu pod bodem II žaloby namítl, že se daňové orgány nevypořádaly dostatečně s námitkami, které vznesl v průběhu řízení, nepřihlédly k žalobcem předloženým důkazům a dokonce se v odůvodnění rozhodnutí s nimi vůbec nevypořádaly. V kontextu této žalobní námítky poukázal žalobce na nesprávné zjištění skutkového stavu. Konkrétně žalobce poukázal na skutečnost, že jeho tvrzení ohledně uskutečnění jízd byla potvrzena vyjádřením Paní V., pana U. a slečny P. a dále žalobce předložil písemná prohlášení společnosti LIVOTT-CAMION s.r.o., ing. M. K. a společnosti ANECOOP Praha s.r.o., avšak daňové orgány se s těmito důkazy nevypořádaly, ani je procesně nezpracovaly. Právě pro ono nevypořádání se s konkrétními prohlášeními uvedených osob označuje žalobce pochybení žalovaného jako závažné.

(19) Soud se s ohledem na tyto námitky žalobce v první řadě zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu je otázka přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí zcela zásadní, neboť pokud by soud přes nedostatek důvodů rozhodnutí žalovaného takové rozhodnutí přezkoumal, zatížil by sám své rozhodnutí vadou přezkoumatelnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007 č.j. 5 Afs 115/2006-91). Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že z odůvodnění správního rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje pouze obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybí (rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013 č.j. 1 Afs 92/2012-45). Nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o oprávněném prostředku se všemi uplatněnými odvolacími námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů (rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2008 č.j. 8 Afs 66/2008-71). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu nelze zhojit ve vyjádření k žalobě (rozsudek NSS ze dne 19. 12.

2008 č.j. 8 Afs 66/2008-71). V tomto směru je k této problematice dostupná judikatura Ústavního soudu, podle které je smyslem a účelem odůvodnění rozhodnutí především ozřejmit, proč správní orgán rozhodl, jak rozhodl, neboť jen tak lze ověřit, že důvody rozhodnutí jsou v souladu s právem a nejsou založeny na libovůli (nález Ústavního soudu ze dne 6. 3. 1997 sp. zn. III ÚS 271/96).

(20) Žalobce podal proti prvostupňovému rozhodnutí (platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty právnických osob za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013) odvolání. V odvolání žalobce poukázal na fakt, že byl správcem daně na jednání dne 6. 2. 2014 požádán o doplnění knihy jízd a uvedení konkrétních firem a konkrétních jednání. K dalšímu výsledku kontrolního zjištění správce daně uvedl, že kniha jízd neprokazuje používání předmětného vozidla žalobcem k ekonomické činnosti, doplnil uvedenou knihu jízd dne 25. 8. 2015 o evidenci soukromých jízd z obavy o nedostatečnou průkaznost vykázaných pracovních jízd. V tomto postupu správce daně spatřoval žalobce, jak uvedl v odvolání, šikanózní jednání, neboť podle žalobce správce daně nešetřil práva a právem chráněné zájmy žalobce a nevolil prostředky, které jej co nejméně zatěžují. Poté vyjádřil nesouhlas se závěry správce daně, které byly vyjádřeny v protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2015, kdy správce daně hodnotil obchodní schůzku s panem V. a jednání ve firmě LIVOTT-CAMION s.r.o. jako nedůvěryhodné, k čemuž dospěl i při hodnocení dalších žalobcem předložených důkazních prostředků. Rovněž vyslovil v odvolání žalobce názor, že žádný ze způsobů ověřování uskutečněných jízd nemohl vést k prokázání jízdy a postup správce daně, kterým hodnotil důkazy, označil jako účelový. V této souvislosti konkrétně poukázal i na odpověď na výzvu o poskytnutí informací ing. J., kterou rovněž správce daně neuznal jako věrohodnou. Přestože se žalobce zabýval výrobou a kompletací a úpravou kancelářských potřeb a výrobků papírenského průmyslu, nelze předjímat, že by nemohl uzavřít jiné obchodní kontrakty a předjímatí takových závěrů znevěrohodňuje vyslovené závěry správce daně, respektive hodnocení důkazních prostředků.

(21) Žalovaný správní orgán v rozhodnutí o odvolání žalobce neuvedl k této konkrétní odvolací námitce její konkrétní vypořádání. V rozhodnutí o odvolání se zaměřil především na podrobné vysvětlení právního rámce předmětné otázky a poukázal na relevantní právní úpravu. Při aplikaci právního rámce na skutkový stav případu žalovaný správní orgán vysvětlil pouze, v čem měl správce daně pochybnosti o žalobcem uplatněném nadměrném odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2013 i za zdaňovací období 1., 2. a 4. čtvrtletí téhož roku. Dále potvrdil, že prvostupňový správce daně vyzval jednotlivé obchodní partnery, uvedené v poslední verzi knihy jízd doručené správci daně dne 25. 8. 2015, k poskytnutí informací o obchodní spolupráci s odvolatelem. Tyto informace zpracoval a dne 7. 12. 2015 se svým stanoviskem žalobce před projednáním zprávy o daňové kontrole seznámil. Jednotlivé služební jízdy předmětným motorovým vozidlem vykázané v poslední verzi knihy jízd ze dne 25. 8. 2015 správce daně na základě svého šetření zpochybnil a konstatoval, že kontrolní závěry, se kterými byl žalobce seznámen při ústním šetření dne 22. 6. 2015, se nemění. Odvolací orgán k žalobcem vysloveným odvolacím námitkám pouze uvedl, že našel nesrovnalosti v knize služebních jízd za měsíce červenec, srpen a září roku 2013, které se neshodují s údaji služebních jízd za tyto měsíce uvedené v knize jízd ze dne 6. 8. 2015 a 25. 8. 2015. Nesrovnalosti jsou v uvedení dne provedení služební jízdy a v počtu ujetých kilometrů. Blíže však nespecifikoval, o jaké konkrétní nesrovnalosti se jedná. Především ale nereagoval na konkrétně uvedené odvolací námitky ve vztahu ke konkrétně poukazovanému hodnocení důkazů správcem daně. Žalovaný se bez bližšího vyjádření k odvolacím námitkám ztotožnil se závěrem, který vyslovil prvostupňový správce daně. Soud proto hodnotí ve vztahu k této žalobcem vyslovené

odvolací námitce rozhodnutí žalovaného správního orgánu za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

(22) Žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí pouze odkázal na stanovisko správce daně k hodnocení knihy jízd, které bylo uvedeno v protokolu sepsaném před projednáním zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 12. 2015. Nicméně zpráva o daňové kontrole sepsaná podle § 88 daňového řádu toto hodnocení důkazních prostředků konkrétně neobsahuje. Neobsahuje ani odkaz na protokol správce daně, ve kterém byly jednotlivé jízdy žalobce zhodnoceny a vysloven závěr o nevěrohodnosti předložené knihy jízd. Takový postup je nedostatečný a je v rozporu s § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu, které ukládá povinnost správci daně, že sepiše o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly zprávu, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu. Aby takový protokol o ústním jednání tvořil nedílnou součást zprávy o daňové kontrole, je zapotřebí ve zprávě daňové kontroly na něj odkázat. To v dané věci soud neshledal. Za situace, kdy právě proti konkrétnímu hodnocení důkazů žalobce vznesl ve svém odvolání konkrétní výhrady, bylo zapotřebí, aby žalovaný správní orgán takové námitky vypořádal. Povinností odvolacího orgánu ve smyslu § 114 odst. 2 daňového řádu je přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí vždy ve vztahu požadovaném v odvolání. Odvolací řízení je ovládáno dispoziční zásadou, tato zásada je sice částečně omezena tím, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení, i když není povinen postupovat na základě revizního postupu a prošetřit komplexně celé předcházející řízení, může přezkoumávat rozhodnutí i nad rámec podaného odvolání. Nicméně minimálně je povinností žalovaného přezkoumat rozhodnutí v intencích podaného odvolání. Této povinnosti se žalovaný správní orgán dostatečně nezhostil, jak již soud výše uvedl, neboť konkrétně vznesené odvolací námitky zůstaly vypořádány v obecné poloze. Soud nemůže tudíž bez dostatečně konkrétně vypořádaných odvolacích námitek přezkoumat rozhodnutí žalovaného správního orgánu, neboť by za žalovaného předjímal hodnocení, které mělo být učiněno právě na základě konkrétně vznesených odvolacích námitek.

(23) Soud proto uzavřel, že ve vztahu k žalobcem vznesené výše označené odvolací námitce je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. V dalším řízení bude proto zapotřebí vypořádat postupem, který stanoví daňový řád vznesené odvolací námitky a vysvětlit pro případ, že se žalovaný správní orgán ztotožní se závěry prvostupňového správce daně, z jakých konkrétních důvodů jsou jeho konkrétní odvolací námitky neopodstatněné. Soud připomíná, že je zapotřebí konkrétně vysvětlit, na základě jakých důkazů byla žalobcem předložená, byť třetí verze knihy jízd zpochybněna v celém rozsahu a na základě jakých důkazů tak správce daně, potažmo žalovaný učinil. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí takové důvody zjistit nelze. Odkaz na protokol, který byl sepsán při projednání zprávy o daňové kontrole, byť obsahuje stanovisko správce daně k poslední verzi knihy jízd, nemůže nahradit vypořádání odvolacích námitek ohledně hodnocení důkazů. Současně je třeba specifikovat, o jaké důkazy, ze kterých daňové orgány vycházely, se jednalo. Ve spise jsou založeny úřední záznamy o telefonických rozhovorech se subjekty, se kterými měl zástupce žalobce při jízdách, které měly sloužit k ekonomickým účelům jednat a dále odpovědi na výzvu správce daně od dalších označených obchodních partnerů žalobce. Soud k tomu poukazuje na skutečnost, že samotný úřední záznam ve smyslu § 63 daňového řádu je pouhou poznámkou úředníka o zachycení okolností, které by mohly mít nějaký informační význam pro daňové řízení. Takový záznam sepisuje úředník sám a z tohoto důvodu je zřejmé, že taková listina sama o sobě nemůže být nositelem důkazu rozhodného pro stanovení daně. Úřední záznam je svým charakterem pouze interní záznam, který učiní úředník, pokud

se s nějakou informací setká. Z toho důvodu je z hlediska zpochybnění provedeného dokazování zapotřebí zcela jednoznačně a srozumitelně zjistit, jaké důkazy považuje žalovaný správní orgán za podstatné pro vyslovený závěr, jak byly tyto důkazy opatřeny, posouzeny a hodnoceny, a to na základě požadavků, které pro dokazování stanoví daňový řád. Vzhledem k tomu, že takové úvahy žalobou napadené rozhodnutí zcela postrádá, dospěl soud k závěru, že je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

## **VI. Závěr, náklady řízení.**

(24) Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené uzavřel, že byl dán postup podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., neboť absence řádného vypořádání odvolacích námitek měla za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Soud proto napadené rozhodnutí bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem krajského soudu podle § 78 odst. 5 s.ř.s.

(25) V dalším řízení žalovaný podrobně vypořádá odvolací námítky žalobce a vysvětlí, na základě jakých důkazů tak učinil.

(26) O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úplný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný správní orgán, který neměl v soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, jeho náklady řízení jsou představovány zaplaceným soudním poplatkem a odměnou zástupce. Náklady zastoupení spočívají v odměně za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba) celkem v částce 6.200 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu ve znění pozdějších předpisů) a v náhradě hotových výdajů za dva úkony právní služby v částce 600 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky); celkem tedy 6.800 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000 Kč celkem náklady řízení činí 9.800 Kč, které je žalovaný povinen zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

## **Poučení:**

**Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).**

Krajský soud v Českých Budějovicích  
dne 13. října 2017

předsedkyně senátu:  
JUDr. Marie T r n k o v á v.r.

za správnost vyhotovení:  
Z. S.