



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **STEELMONT O.K. s.r.o.**, se sídlem Ořechov 305, zastoupený Mgr. Jiřím Kňávou, advokátem se sídlem Sokolská 536/22, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2015, č.j. 12482/15/5200-11431-706871,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2015, č.j. 12482/15/5200-11431-706871, kterým žalovaný rozhodl o níže uvedených

rozhodnutích Finančního úřadu pro Zlínský kraj, územní pracoviště Uherské Hradiště (dále jen „správce daně“), ze dne 11.9.2014 takto:

- rozhodnutí správce daně č.j. 1581682/14/3309-05401-711081 o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 ze dne 18.12.2013, č.j. 1806998/13/3309-24803-703281, změnil tak, že daň z příjmů právnických osob se mění z částky 190 000 Kč na částku 189 000 Kč a penále z částky 38 000 Kč na částku 37 800 Kč,
- rozhodnutí správce daně č.j. 1581697/14/3309-05401-711081 o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 ze dne 18.12.2013, č.j. 1807153/13/3309-24803-703281, změnil tak, že daň z příjmů právnických osob se mění z částky 409 830 Kč na částku 409 260 Kč a penále z částky 81 966 Kč na částku 81 852 Kč,
- rozhodnutí správce daně č.j. 1581718/14/3309-05401-711081 o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2011 do 31.12.2011 ze dne 18.12.2013, č.j. 1807306/13/3309-24803-703281, změnil tak, že daň z příjmů právnických osob se mění z částky 199 500 Kč na částku 199 120 Kč a penále z částky 39 900 Kč na částku 39 824 Kč.

Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že žalobce neprokázal ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), skutečné vynaložení uplatněných výdajů na některé hotovostní nákupy pohonných hmot od společnosti PAP OIL čerpací stanice, s.r.o.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že unesl důkazní břemeno ohledně nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 ZDP. Správce daně naopak podle žalobce svou důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nesplnil.

Žalobce namítá, že svědeckými výpověďmi provozovatele a obsluhy čerpací stanice PAP OIL Polešovice bylo prokázáno, že žalobce na předmětné čerpací stanici pravidelně tankoval pohonné hmoty a že předložené daňové doklady byly vystaveny a pověřenou osobou podepsány. Nelze však dovozovat, že by nákupy pohonných hmot na základě hotovostních dokladů žalobce uplatnil v případech, kdy k nákupu nedošlo.

Žalobce dále namítá, že i v případě, že by obsluha čerpací stanice vystavovala více dokladů za jedno čerpání pohonných hmot, nemohla by tato skutečnost být přičítána k jeho tíži, neboť žalobce jako zákazník nemohl o tomto postupu vědět. Stejně tak žalobce nepovažuje za rozhodné, že některé z dokladů obsahovaly údaj „PLACENO – VRÁCENO“, neboť žalobce nemohl být obeznámen s fungováním pokladního systému. Ze svědeckých výpovědí taktéž

nelze dovozovat, že doklady bez údaje „PLACENO – VRÁCENO“ nejsou originály, neboť někteří zaměstnanci tento systém nepoužívali vždy a doklady bez tohoto údaje vystavovali jako originály. Pokud byly vydány duplicitní daňové doklady, žalobce za tuto skutečnost neodpovídá.

Co se týká předložené evidence jízd, ta podle žalobce splňuje požadavky pokynu Ministerstva financí D-300, jakož i pokynu Generálního finančního ředitelství D-6 (účinného od zdaňovacího období roku 2011) k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. Údaj o počátečním a konečném stavu tachometru není vyžadován právními předpisy a jeho evidence nebyla žalobci uložena ani rozhodnutím správce daně. Žalobce nebyl povinen vést evidenci jízd vozidel ve vlastnictví živnostníků.

Žalobce namítá, že předložené tabulky o spotřebě nafty za jednotlivá zdaňovací období správní orgány neposuzovaly v souvislosti s dalšími předloženými důkazy, především doklady o nákupu pohonných hmot, evidenci pronajatých strojů, potvrzením o pronájmu strojů, a se skutečností, že pronajaté stroje byly dodány pouze s minimálním množstvím nafty, kdy žalobce průběžně do strojů naftu doplňoval na vlastní náklady. Žalobce také předložil potvrzení provozovatele čerpací stanice PAP OIL Polešovice.

Žalobce konečně namítá, že pokud správce daně považoval zjištěný skutkový stav za nedostatečný, měl provést takové důkazy, které by k jeho objasnění přispěly. Především mohl využít možnosti výsledku zaměstnanců žalobce i obchodních partnerů, kteří pro žalobce pohonné hmoty nakupovali.

Žalobce setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem a z výše uvedených důvodů se domáhá, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí a dodatečné platební výměry, zrušil.

II. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž zdůrazňuje, že správce daně prokázal důvodnost svých pochybností v rámci rozsáhlého dokazování. Žalobce neprokázal uplatnění sporných částí nákladů na čerpání pohonných hmot od společnosti PAP OIL v souladu s § 24 ZDP. Důvodné pochybnosti vnikly nejen s ohledem na existenci duplicitních dokladů, nýbrž také v souvislosti s nesrovnalostmi v počtech, neprůkazností a chybami v evidenci jízd či nesrovnalostmi ve fakturách u nájmu montážních plošin. K námitce žalobce ohledně naplnění požadavků pokynů D-6 a D-300 žalovaný uvádí, že předložená evidence jízd neobsahuje údaje, které by ve spojení s technickými kontrolami prokázaly věrohodnost a pravdivost tvrzených skutečností.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejší soudem. S ohledem na shora uvedené navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou sporu v posuzované věci je, zda žalobce unesl své důkazní břemeno při snížení základu daně z příjmu o deklarované výdaje, jež měly sloužit k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacích obdobích let 2009, 2010, 2011. Žalobce se v kontrolovaných obdobích zabýval stavební činností, kdy k přepravě materiálu a osob na stavební zakázky využíval vlastní vozidla a současně vlastnil též stavební stroje. Vozidla byla dále využívána i jinými osobami bez pracovněprávního vztahu k žalobci. Žalobce si také pronajímal stavební stroje od jiných osob.

Dle § 24 odst. 1 věty první ZDP 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.

Dle § 24 odst. 2 písm. k) ZDP jsou výdaji (náklady) podle § 24 odst. 1 ZDP také výdaje (náklady) na pracovní cesty, včetně výdajů (nákladů) na pracovní cestu spolupracujících osob a společníků veřejných obchodních společností a komplementářů komanditních společností, a to maximálně ve výši podle zvláštních předpisů, pokud není dále stanoveno jinak. Dle bodu 1 tohoto ustanovení jsou těmito položkami náklady na ubytování, na dopravu hromadnými dopravními prostředky, na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka, pořizovaným na finanční leasing nebo v nájmu (s výjimkou uvedenou v bodě 4) a na nezbytné výdaje spojené s pracovní cestou v prokázané výši.

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.

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.

Daňový subjekt má především povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. V posuzovaném případě byl tedy žalobce povinen doložit, že jím uváděné výdaje skutečně vynaložil, a to v tvrzené výši a v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v daném zdaňovacím období. Dokazování v průběhu

daňového řízení tak není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat.

Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady), ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené důkazy daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně je pak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností. Daňový subjekt může buď setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochybnosti se obchodní transakce udála tak, jak o ní bylo účtováno, anebo naopak korigovat svá původní tvrzení a tato nová tvrzení prokázat (nález Ústavního soudu ze dne 24.4.1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/1995, č. 133/1996 Sb., rozsudek Nejvyššího správního soudu 14.7.2008, č.j. 8 Afs 70/2007-102).

V kontrolovaných zdaňovacích obdobích žalobce mimo jiné uplatnil výdaje na základě dokladů o nákupu pohonných hmot placených v hotovosti na čerpací stanici PAP OIL Polešovice. V roce 2010 uplatnil též výdaje na základě daňových dokladů č. 1191 a 1329 od společnosti S-WING v s l z s.r.o., podle nichž se jednalo o dodání stejného zboží ve stejném množství, o stejných rozměrech a za stejnou cenu. Z výsledků dožádání místně příslušného správce daně společnosti S-WING v s l z s.r.o. (Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích) vyplynulo, že se jednalo pouze o jediné dodání (daňový doklad č. 1191 měl být tzv. pro forma fakturou).

Správce daně kontroloval žalobcem předložené knihy jízd a zjistil, že u žádného z vozidel ani pracovního stroje nebyl uveden počátek a konec jízdy nebo práce a že nebylo doloženo, které pohonné hmoty byly čerpány a pro které vozidlo či stroj. K tomu žalobce uvedl, že tyto údaje v kontrolovaných obdobích neevidoval. Správce daně zjistil, že nákupy pohonných hmot dle daňových dokladů neodpovídaly údajům obsaženým v knihách jízd a že žalobce mj. nakupoval pohonné hmoty ve dnech, kdy dle knih jízd nebyly uskutečněny žádné jízdy.

Zjištěné skutečnosti a na základě toho vzniklé pochybnosti správce daně podle zdejšího soudu dostatečně konkrétně a podrobně sdělil žalobci ve výzvě ze dne 3.7.2013, č.j. 1347808/13/3309-05401-711081, a zároveň jej vyzval, aby prokázal a doložil veškerými důkazními prostředky svá tvrzení. Na výzvu žalobce reagoval tak, že sdělil údaje o spotřebě nafty za příslušná zdaňovací období dle jednotlivých vozidel a současně provedl výpočet spotřeby s ohledem na průměrnou cenu pohonných hmot, již převzal z webových stránek „společnosti CCS“ (patrně se jedná o společnost CCS Česká společnost pro platební karty s.r.o.). Dále se vyjádřil tak, že rozdíl mezi hodnotou propočtené spotřeby a výší nákladů vyplývajících

z účetnictví představuje spotřebu nafty pronajatých strojů. Pokud jde o benzin Natural 95, ten byl využíván k zajištění provozu motorových pil, benzinových agregátů, čtyřkolek, sekaček a křovinořezů (písemnost ze dne 24.10.2013, č.j. 1693595/13/3309-05401-711081).

Správce daně však k těmto skutečnostem konstatoval, že nebyly žalobcem nijak prokázány a zůstaly tak v rovině pouhého tvrzení. Dále bylo při kontrole zjištěno, že žalobcova vozidla byla užívána též živnostníky, kteří pracovali na žalobcových zakázkách, a že živnostníci používali též žalobcovy stroje, nářadí a vozidla, kdy cena za pronájem měla být na základě ústní dohody promítnuta do ceny za provedené dílo; tyto osoby nakupovaly do vozidel i pohonné hmoty a doklady o nákupu následně předávaly žalobci. Žalobce však nebyl schopen tyto nákupy identifikovat (protokol č.j. 239290/13/3309-05402-707813, protokol č.j. 1039225/13/3309-05402-711081).

Pokud jde o daňový doklad č. 1191 od společnosti S-WING v s l z s.r.o., k tomu žalobce správci daně sdělil, že se jednalo o samostatné dodávky, materiál byl použit při realizaci zakázky řádně zaevidované do tržeb. Správce daně uzavřel, že žalobce nedoložil ani neprokázal, že se v případě zaúčtování faktury č. 1191 ze dne 9.7.2010 do nákladů jednalo o náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

Správce daně s ohledem na výše uvedené skutečnosti neakceptoval jako náklady sloužící k uskutečňování ekonomické činnosti hotovostní nákupy na čerpací stanici PAP OIL Polešovice a dále snížil částku zaúčtovaných daňových nákladů za dodávky materiálu od společnosti S-WING v s l z s.r.o.

Proti prvostupňovým rozhodnutím brojil žalobce odvoláními; v přiložených tabulkách doložil ke kontrolovaným obdobím spotřebu motorové nafty podle evidence jízd za vozidla a stroje ve svém vlastnictví. Takto vypočtenou spotřebu motorové nafty v litrech žalobce vynásobil průměrnou cenou paliva za jeden litr dle webových stránek „CCS“. Předmětným výpočtem dokládal žalobce celkovou roční spotřebu pohonných hmot v korunách u vlastních vozidel a pracovních strojů. Rozdíl mezi takto vypočtenou spotřebou motorové nafty a celkovou výší nákladů dle účetnictví poté žalobce označil za spotřebu motorové nafty u pronajatých strojů. Žalobce uvedl, že smlouvy o nájmu nezaložily povinnost pronajímatele dodávat pohonné hmoty, jak vyplývá též z písemného potvrzení pronajímatele, společnosti SICO RENT s.r.o. V přiložené tabulce poté ohledně pronajatých strojů žalobce uvedl dobu pronájmu, počet hodin, místo stavby, spotřebu paliva; dále také uvedl výpočet celkového ročního objemu hodin, po který měly být pronajaté pracovní stroje v provozu, tento výpočet vynásobil spotřebou litrů za hodinu a následně cenou pohonných hmot za litr. Ke spotřebě benzinu Natural 95 žalobce v odvolání zopakoval, že byl použit k zajištění provozu motorových pil, benzinových agregátů (jež byly používány na stavebních zakázkách), čtyřkolek (používány zejména za účelem údržby odstavných ploch a chodníků), sekaček a křovinořezů (používány k údržbě zatravněných pozemků). Žalobce dále v odvolání namítal, že údaje podle Pokynu D-300 byly obsaženy již v evidenci jízd a vedení dalších údajů mu nebylo uloženo.

Správce daně po podaném odvolání provedl doplnění dokazování. K přiloženému potvrzení o nákupu pohonných hmot na čerpací stanici PAP OIL Polešovice správce daně konstatoval, že toto samo o sobě neprokazuje množství a ceny nákupů pohonných hmot u předmětné čerpací stanice. Správce daně dovodil, že dle odvolání žalobce spotřebu benzínu Natural 95 do svých propočtů vůbec nezahrnul, přestože deklarovaná spotřeba byla ve finančním vyjádření dle přeloženého účetnictví v roce 2009 27 059,29 Kč, v roce 2010 270 986,89 Kč a v roce 2011 2 181,73 Kč.

Pokud jde o přepravu nafty určené do pronajatých strojů a zařízení, přepravované z čerpací stanice PAP OIL Polešovice, resp. sídla žalobce, na místa realizace zakázek, správce daně žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností (písemnost ze dne 5.2.2014 č.j. 302477/14/3309-05401-711081), konkrétně k doložení a prokázání identifikace těchto strojů, smluv o jejich nájmu, doby provozu (stavebními deníky, evidencí o provozu), uvedení osoby a času obsluhy a vozidel, kterými byly pohonné hmoty do zapůjčených strojů a zařízení dopravovány. Žalobce na výzvu reagoval tak, že sdělil registrační značky vlastních vozidel, kterými měly být pohonné hmoty ke strojům a zařízením dopravovány s odkazem na knihu jízd, a též registrační značku vozidla ve vlastnictví společníka (jednatel) žalobce a dále uvedl vozidla ve vlastnictví živnostníků, ohledně kterých na výzvu správce daně v písemnosti ze dne 24.4.2013, č.j. 1019621/14/3309-05401-711081, konstatoval, že nemá povinnost vést jakékoliv údaje o provozu.

Správce daně k tomu uzavřel, že nedoložením důkazních prostředků k vlastním tvrzením žalobce neprokázal, že pohonné hmoty na místa určení přepravovali svými vozidly živnostníci vykonávající pro žalobce činnost na základě obchodního vztahu. Z odpovědi České správy sociálního zabezpečení v Uherském Hradišti č.j. 1187291/14/3309-05401-711081 vyplynulo, že v daných časech jednatel žalobce M. Z. (v pracovní neschopnosti od 25.10.2009 do 30.9.2010) nemohl vykonávat jízdy vozidlem RZ „X“ a obsluhovat vozidlo RZ „X“. Dále správce daně uvedl, že zaměstnanec Š. B. nemohl v době pracovní neschopnosti (od 15.9.2010 do 31.10.2010 a od 29.3.2011 do 29.5.2011) vykonat jízdy ani práce jeřábem RZ „X“.

Žalobce dále v odvolacím řízení opakovaně doložil některé prvotní doklady za nákup pohonných hmot v kontrolovaných letech. Dle správce daně se (kromě dvou dokladů z roku 2011) jednalo o doklady vystavené čerpací stanicí PAP OIL Polešovice, přičemž u většiny z nich chyběla část s otištěným razítkem provozovatele čerpací stanice a podpisem obsluhy. Předloženy byly též neúplné faktury, kterými žalobce dokládal pronájem pracovních strojů a zařízení v jednotlivých letech. Z faktur nebylo dle správce daně možné zjistit podrobnější údaje o pronájmu strojů a zařízení, včetně délky nájmu, avšak bylo z nich zřejmé, že někteří z dodavatelů fakturovali nikoli za pronájem strojů, nýbrž za provedenou práci.

Správce daně dále zjistil duplicitní daňové doklady, jež byly uplatněny u více daňových subjektů. Ze svědeckých výpovědí (svědecké výpovědi provozovatelů a obsluhy čerpací stanice PAP OIL Polešovice) následně správce daně dovodil, že

v kontrolovaných letech bylo možné vystavovat duplicitní originály daňových dokladů bez toho, aby došlo k nákupu pohonných hmot. Duplicitní doklady žalobce uplatňoval do daňově účinných nákladů. Správce daně provedl místní šetření na čerpací stanici PAP OIL Polešovice a PAP OIL Napajedla, aby ověřil fungování pokladního systému s programem Shop 2000, který byl na čerpací stanici PAP OIL Polešovice v kontrolovaných letech využíván. Z místního šetření vyplynulo, že údaj „PLACENO – VRÁCENO“ nebyl na dokladech uveden v případech, kdy doklad byl vytištěn až poté, co zákazník nepožadoval doklad o nákupu pohonných hmot, obsluha (po stisku tlačítka „Bez tisku účtenky“ v případě čerpací stanice Polešovice či tlačítka „Uzavření bez tisku“ v případě čerpací stanice Napajedla) otevřela pokladnu a přijala peněžní částku bez vytištění dokladu. V ostatních případech hotovostních nákupů předmětný údaj na dokladu obsažen byl. Obdobný závěr vyplynul z manuálu k obsluze pokladny s programem Shop 2000, jenž si správce daně v rámci dokazování vyžádal. Správce daně dospěl k závěru, že doklady o hotovostním nákupu pohonných hmot, jež neobsahovaly údaj „PLACENO – VRÁCENO“, nemohly být považovány za originály, neboť takové doklady mohly být tištěny pouze tehdy, pokud zákazník nepožadoval doklad o nákupu pohonných hmot a následně po provedení hotovostní platby (použitím příslušného tlačítka, otevřením pokladny a přijetím hotovosti) byl tento doklad dodatečně vytisknut. Jak uvedl správce daně v prvostupňových rozhodnutích, není pravděpodobné, že by žalobce takový postup připustil, naopak lze předpokládat, že žalobce s ohledem na možnost uplatnění dokladů ve svém účetnictví tisk daňového dokladu vždy vyžadoval.

Správce daně uzavřel, že dostal povinnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zhodnotil předložené účetnictví (ve vztahu k předmětným dokladům) jako nevěrohodné. Dle správce daně byla deklarovaná spotřeba zpochybněna jak u vlastních vozidel žalobce, tak u pronajatých strojů, dále bylo zjištěno, že duplicitní doklady byly uplatněny nejen mezi různými daňovými subjekty, nýbrž také opakovaně v rámci účetnictví žalobce. Správce daně na základě odvolání žalobce tedy svá rozhodnutí změnil pouze tak, že akceptoval jako náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP daňové doklady na nákup pohonných hmot s textem „PLACENO – VRÁCENO“. Jednalo se o nákup pohonných hmot ve výši 43 228,63 Kč za zdaňovací období roku 2009, ve výši 51 721, 67 Kč za zdaňovací období roku 2010, a ve výši 27 059,51 za zdaňovací období roku 2011, kdy správce daně v odpovídající míře snížil základ daně, následně pak doměřenou daň a penále.

Žalovaný poté rozhodnutí správce daně změnil tak, že jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP v kontrolovaných obdobích uznal doklady o nákupu autokosmetiky, brzdové kapaliny, žárovek, kapaliny do ostříkovačů, neboť výdaje za tato plnění nebyla předmětem pochybností správce daně, správce daně k prokázání jejich daňové účinnosti nevyzval a předmětem dokazování učinil toliko nákupy pohonných hmot. Žalovaný tak zohlednil nákupy výše uvedeného materiálu v ceně 4 741 Kč za zdaňovací období roku 2009, 3 831 Kč za zdaňovací období roku 2010 a 2 225 Kč za zdaňovací období roku 2011. Žalovaný tak v odpovídající míře snížil základ daně, následně pak doměřenou daň a penále.

S ohledem na výše uvedené není důvodná námitka, že by správce daně, resp. žalovaný postupoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V daném případě správce daně unesl své důkazní břemeno, neboť prokázal, že o věrohodnosti žalobcem předložených dokladů o hotovostních nákupech pohonných hmot na čerpací stanici PAP OIL Polešovice, existují relevantní pochybnosti, a to s ohledem na jejich duplicitu, ale dále, že v žalobcem předložených knihách jízd nebyl uveden u žádného vozidla ani pracovního stroje počátek a konec jízdy či práce, současně nebylo doloženo, které pohonné hmoty byly čerpány, pro které vozidlo či stroj a který řidič obdržel prvotní doklady o nákupu (čerpal pohonné hmoty). Správce daně porovnáním knih jízd a daňových dokladů zjistil, že nákupy neodpovídají jízdám, mj. bylo nakupováno ve dnech, kdy žádná jízda dle knih nebyla uskutečněna. V odpovědi na výzvu k prokázání skutečností žalobce uvedl spotřebu pronajatých strojů; tu však nijak nedoložil, toliko provedl výpočet celkové roční spotřeby pohonných hmot vlastních vozidel a strojů za použití průměrné ceny za litr, kdy spotřebu pronajatých strojů vypočetl jako rozdíl mezi výší nákladů v účetnictví a uvedenou vypočtenou spotřebou vlastních vozidel a strojů. Dále sice doložil tabulku s odpracovanými hodinami pronajatých pracovních strojů a průměrnou spotřebou za použití průměrné ceny za litr pohonných hmot, nicméně, jak upozornily správní orgány, tato tabulka je pouze orientační a ani předložené kopie faktur za pronájem strojů neprokazují deklarovanou spotřebu pronajatých strojů a dobu provozu pronajatých strojů. Jak zjistily správní orgány, v některých případech se pak nejednalo o pronájem, nýbrž fakturaci práce plošinami. Žalobce měl prokázat tvrzený výdaj, jeho výši a to, za co konkrétně byl výdaj vynaložen. Jak správně konstatoval žalovaný, provedené propočty neprokazují výši nákladů na nákup pohonných hmot zaúčtovaných v účetnictví žalobce. Ani z potvrzení společnosti SICO RENT s.r.o., pronajímatele strojů, nelze dovodit délku pronájmu, osobu obsluhující stroj a skutečnost, kdo, kdy a z jakých zdrojů do strojů pohonné hmoty doplňoval a jakými vozidly je dopravoval.

Jestliže žalobce tvrdil, že pohonné hmoty byly dopravovány též jinými osobami než zaměstnanci žalobce, a to i prostřednictvím vozidel živnostníků či vozidla jednatele žalobce, tak žalobce jednotlivé jízdy a související nákupy pohonných hmot nekonkretizoval. Neuvedl, které nákupy byly provedeny živnostníky, kterými konkrétními osobami, do jakých vozidel či strojů. Také bylo zjištěno, že některé z osob, jež měly dle knih jízd jezdit s vozidly či obsluhovat pracovní stroje, byly v rozhodné době v pracovní neschopnosti. Na závěru o neunesení důkazního břemena nemůže nic změnit skutečnost, že žalobce nebyl povinen vést evidenci o provozu cizích vozidel. Ke svému výše uvedenému tvrzení žalobce žádným způsobem nedoložil, že jiné osoby nakupovaly pohonné hmoty a dopravovaly je na místo určení.

Žalobce dále namítal, že údaj o počátečním a konečném stavu tachometru v knihách jízd není požadován právními předpisy, že mu ani nebylo uloženo rozhodnutím správce daně, aby takový údaj v knize jízd evidoval, a že jím předložené evidence jízd splňují požadavky pokynu D-300 i D-6. K tomu soud uvádí, že z předmětných pokynů (pokyn Ministerstva financí D-300 i pokyn Generálního finančního ředitelství D-6, účinný od zdaňovacího období roku 2011,

k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP) pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty (§ 24 odst. 2 ZDP) vyplývá, že pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby vynaložené výdaje (náklady) mohl prokázat. Takovou důkazní povinnost však má žalobce coby daňový subjekt bez ohledu na obsah pokynů orgánů daňové správy coby interních normativních aktů sjednocující praxi správních orgánů (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5.10.2016, č.j. 1 Afs 114/2016-26). Soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že formalizace, zjednodušování a omezování rozsahu zaznamenávaných údajů v knihách jízd jako specifického důkazního prostředku může mít za následek důkazní nouzi daňového subjektu při prokázání oprávněnosti jím uplatněných nákladů na pořízení pohonných hmot, přičemž důvěryhodnost knih jízd je založena na logické provázanosti jednotlivých evidovaných údajů (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2011, č.j. 5 Afs 71/2010-47).

Absence údaje o počátečním a konečném stavu kilometrů v knize jízd přitom nebyla jediným a hlavním důvodem pochybností správce daně. I v případě, že by kniha jízd příslušné údaje obsahovala, tato skutečnost by nemohla vyvrátit zjištění, že údaje v knize jízd neodpovídaly předloženým dokladům o hotovostních nákupech pohonných hmot a zjištění duplicity dokladů. Dále některé z osob, jež měly dle knih jízd jezdit s vozidly či obsluhovat pracovní stroje, byly v rozhodné době v pracovní neschopnosti.

Správce daně zároveň žalobci jako daňově účinné náklady uznal nákupy pohonných hmot na jiných čerpacích stanicích, současně také bezhotovostní nákupy pohonných hmot a hotovostní nákupy pohonných hmot s údajem „PLACENO – VRÁCENO“ na dokladu na čerpací stanici PAP OIL Polešovice. Tento postup přitom vycházel z řádného dokazování, byl přesvědčivým způsobem odůvodněn a odpovídá požadavku v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy stanovení daně ve správné výši.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však neshledal, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-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.

V Brně dne 16. června 2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu