



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Jiřího Gottwalda, ve věci žalobce **J. S.**, bytem T. 141, Ž., zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2014, č. j. 15532/14/5000-14303-702642, ve věci daně z přidané hodnoty,**

t a k t o :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2014, č. j. 15532/14/5000-14303-702642 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhal zrušení ve výroku označeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo změněno 7 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 5. 2013, č. j. 9939860 (a dále poslední dvojčíslí 75, 78, 81, 83, 85, a 87)/13/3107-24802-809504, jimiž byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2009 až 4. čtvrtletí roku 2010.

Žalobce vykonával v předmětných zdaňovacích obdobích pro společnost PRECHEZA, a.s. (dále jen „Precheza“) práce ve formě převážení sádrovce z výroby na odkaliště v rámci areálu Prechezy, a to po jednotlivých fůrách speciálně upravenými Tatrami 815, tzv. přepravníky, pro jejichž provoz nakupoval naftu. Spor mezi žalobcem a správcem daně, resp. žalovaným spočíval v závěru o tom, zda žalobce splnil veškeré podmínky k prokázání nároku na uplatnění odpočtu DPH dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) z přijatých zdanitelných plnění za nákup motorové nafty.

B. Žalobní body

Žalobce v žalobě namítal, že:

- 1) žalovaný podstatně porušil ustanovení o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, což mělo za následek nesprávné vyhodnocení naplnění podmínek pro přechod na pomůcky. Žalobce vyhověl všem výzvám správce daně a unesl důkazní břemeno ohledně pořízení pohonných hmot pro účely ekonomické činnosti, což žalovaný v bodě 38 napadeného rozhodnutí osvědčil. Tvrdí-li žalovaný, že část zakoupených pohonných hmot byla ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH použita pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce, nese ohledně tohoto tvrzení sám důkazní břemeno. Pouhý odkaz na „odůvodněné“ pochybnosti, domněnky a nesrovnalosti, který se nadto váže k nezpochybněným nákupům (bod 43 rozhodnutí žalovaného) nemůže obstát. Otázka nákupu pohonných hmot pro účely uskutečňování ekonomické činnosti žalobce byla žalovaným nastolena až v odvolacím řízení. Přestože k prokázání uvedené skutečnosti žalovaný žalobce nevyzval, absurdně dospěl k závěru, že žalobce důkazní břemeno v uvedeném směru neunesl;
- 2) rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nijak nereagoval na námitku chybějící výzvy ohledně skutečnosti uvedené v bodě 1), kterou v odvolacím řízení žalobce vznesl;
- 3) žalovaný neumožnil žalobci unést jeho důkazní břemeno, pakliže toto skutečně existovalo, neboť žalovaný nevyhověl důkaznímu návrhu žalobce na provedení důkazu znaleckým posudkem pro určení přesné spotřeby přepravníků, byť se jednalo o důkaz, který by vedl k potvrzení či vyvrácení zjišťované skutečnosti;

- 4) žalovaný podstatně porušil ustanovení o součinnosti při výběru pomůcek a zohledňování výhod, když v rámci výběru pomůcek zcela rezignoval na povinnost se s doměřenou výší daně pomůckami maximálně přiblížit realitě, a to navzdory povědomí o této skutečnosti (bod 51 rozhodnutí). Daňový řád formuluje cíl správy daní odlišně než dřívější zákon o správě daní a poplatků, neboť nově již není na prvním místě uspokojení fiskálních zájmů státu, nýbrž stanovení daně ve správné výši (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33). V uvedených podmínkách již proto nelze aplikovat dřívější judikaturu stran nemožnosti daňového subjektu zasahovat do výběru pomůcek. Naopak je nezbytné, aby pro dosažení cíle správy daní postupoval správce daně s daňovým subjektem v úzké součinnosti. Žalovaný však nezohlednil věcné připomínky žalobce ke zvoleným pomůckám, a to přesto, že v paralelně vedeném řízení na dani z příjmů je plně zohlednil (příkladem šlo o zohlednění spotřeby plně naloženého přepravníku ve výši 128 l/100 km nebo zohlednění spotřeby nafty na vytápění kabiny v zimním období). Na žalobcem poukazované odlišnosti mezi ním a zvolenou pomůckou žalovaný nereagoval, ačkoli je dle judikatury jeho povinností srovnávací data za pomoci ekonomické úvahy korigovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 35/2011);
- 5) výslech znalce nebyl veden tak, aby byly odstraněny veškeré výtky směřující vůči znaleckému posudku. Výslech znalce prováděl z nepochopitelných důvodů v rámci odvolacího řízení správce daně, který kladl otázky zejména směrem k prokázání, zda znalec posudek skutečně vyhotovil. Žalobce tak kladl znalci otázky v mezích pochybností správce daně, které mu byly do té doby známy. Po uskutečnění výsledku však vznesl žalovaný překvapivě další námitky vůči znaleckému posudku, které však předmětem výsledku znalce nebyly, čímž byla žalobci upřena možnost pokusit se zjištěné rozpory v rámci výsledku znalce odstranit. Smyslem výsledku znalce (na rozdíl od výsledku svědka) je přitom právě odstranění výtek směřujících vůči znaleckému posudku, přičemž v rámci výsledku tak mohou být osvětleny i další skutečnosti, které podstatně znalecký posudek doplní, což se však nestalo. Nelze přitom akceptovat, aby žalovaný stavěl svoje závěry týkající se jiné než daňové odbornosti nad závěry znalce v daném oboru. Jsou-li v závěrech znalce zjištěny nedostatky a ty se nepodaří po výsledku znalce odstranit, měl správce daně zvážit zadání znaleckého posudku jinému znalci;
- 6) žalovaný nikterak nezpochybnil údaje vyplývající z účetnictví žalobce, tj. jak množství odvezených fůr, tak množství nakoupených pohonných hmot. Z evidence odvedené práce je evidentní, že žalobce musel během kontrolovaného období trávit na pracovišti podstatnou část celého dne. V opačném případě by jinak nebyl schopen takové množství práce uskutečnit. Důvodem, proč žalobce nebyl schopen v kontrolovaném dosáhnout odpovídajícího zisku je fakt, že cena pohonných hmot v kontrolovaném období měla obrovské výkyvy (v roce 2009 začínala cena nafty na 24 Kč, v průběhu roku však atakovala i hranici 27 Kč, v roce 2010 cena nafty na počátku roku činila 26,5 Kč, avšak v průběhu dosahovala i částky 32,5 Kč). Objednávky pro Prechezu byly činěny vždy na půl roku dopředu a po tuto dobu byla cena za odvezenou fůru pevně daná. Bylo pak pro žalobce nešťastnou shodou okolností, že v kontrolovaných obdobích při sjednávání půlročních kontraktů byla cena nafty vždy na svém minimu,

oproti vývoji v následujícím půlroce. Zvýšení cen nafty tak žalobce připravilo o zisky, jakých dosahoval v předchozích letech, kdy byla cena pohonných hmot stabilní. Chtěl-li pak žalobce udržet svou životní úroveň, byl nucen v práci trávit mnohem více času než v letech předchozích.

C. Stanovisko žalovaného

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření shrnul obsah relevantní právní úpravy pro uplatňování nároku na odpočet DPH a pro stanovení daně podle pomůcek, a dále podrobně popsal obsah správního spisu. K žalobním námitkám zopakoval svou argumentaci uvedenou v napadeném rozhodnutí, kterou soud uvádí níže.

Dle žalovaného je nepravděpodobné, že by se jeřábík, který byl spolu s řidičem vozidla odpovědný za jeho vytížení, pravidelně dopouštěl přetěžování přepravníků nad limit stanovený Prechezou. Spotřebu přepravníku bez zatížení znalec stanovil toliko odhadem bez zkušební jízdy, tudíž ji nelze považovat za prokázanou. Uplynula-li od doby, kdy byla uskutečněna posuzovaná plnění, doba cca 5 let, a není-li současně prokázané kolik strojů, v jaké frekvenci bylo používáno a zda mezitím nedošlo na strojích k technickým změnám, není zřejmé, co by měl žalobcem navrhovaný další znalecký posudek prokázat.

D. Replika žalobce

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil preferenci stanovení daně dokazováním před použitím pomůcek. Dále zpochybnil schopnost úředníků stanovit spotřebu nezatížených přepravníků erudovaněji než znalec, který ji stanovil na 70 až 75 % ze 128 l na 100 km spotřebovaných plně naloženým přepravníkem, tj. v rozmezí 89,6 až 96 l na 100 km. Dle laického výpočtu žalovaného však tato spotřeba činí 43,88 l na 100 km s tím, že žalovaný neodůvodňuje, proč je jím vypočtená spotřeba takto diametrálně odlišná. Jelikož je posouzení míry spotřeby pohonných hmot otázkou ryze technickou, nikoli právní, nadto u vozidla specificky upraveného, nikoli sériově vyráběného, postupoval žalovaný nesprávně, když odborné závěry znalce nahradil svými vlastními laickými (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 128/2005). Žalovaný byl povinen k posouzení předmětné otázky ustanovit znalce (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 24/2014). Žalovaný znemožnil žalobci unést jeho důkazní břemeno neprovedením všech relevantních navržených důkazů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 15/2010), aby následně formalisticky přistoupil k použití pomůcek s odůvodněním, že žalobce neunesl břemeno důkazní.

E. Obsah správního spisu

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 7. 6. 2012 byla správce daně zahájena u žalobce daňová kontrola DPH za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2010.

Dne 6. 5. 2013 projednal správce daně s žalobcem kontrolní zjištění a předal mu zprávu o daňové kontrole. Ve zprávě správce daně nejprve shrnul dosavadní komunikaci s žalobcem. Uvedl, že v podání ze dne 25. 7. 2012 sdělil

žalobce, že služby v podobě odvozu sádrovce v areálu Prechezy z výroby na odkaliště vykonával bez smlouvy, toliko na základě objednávek, přičemž jako podklad pro fakturaci sloužily záznamy o provozu vozidla. Převahu uskutečňoval tzv. přepravníky, což jsou vozidla zhotovená ze součástí vozidel Tatra 815 a ostatních dílů a přizpůsobená požadavkům Prechezy, nezpůsobila k provozu na běžných komunikacích, bez reg. zn. a technického průkazu. Dále zpráva odkazuje na výzvu ze dne 2. 8. 2012, jíž správce daně vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočty daně, neboť měl pochybnost o tom, zda přijatá zdanitelná plnění za nákupy pohonných hmot u čerpacích stanic použil žalobce k uskutečnění své ekonomické činnosti. Mělo se totiž jednat o naftu, kterou měl žalobce zakoupit v předmětných zdaňovacích obdobích u benzínových stanic nad rámec nafty, kterou odebral přímo v areálu Prechezy a jejíž úhrada probíhala zápočtem s Prechezou. Správce daně dále vyzval žalobce, aby uvedl, do čeho naftu mimo areál Prechezy odebíral. Žalobce k výzvě správce daně sdělil, že v roce 2009 provedl pro společnost Precheza 363,5 hod. práce s přepravníkem, přičemž spotřebovával 40 l nafty/hod., tj. celkem nejméně 14.540 l nafty, a dále přepravil 13.291 fůr na vzdálenost 7-8 km na jednu fůru, přičemž měl dle údajů v technickém průkazu spotřebovávat 95 l nafty/hod., tj. celkem 94.698 l nafty. Celkem tak měl při práci a přepravě spotřebovat 110.498 l nafty, fakticky spotřeboval 107.860 l. V roce 2010 provedl pro společnost Precheza 424 hod. práce s přepravníkem, přičemž spotřebovával 16.960 l nafty, a dále přepravil 11.861 fůr na vzdálenost 5-6 km na jednu fůru, přičemž měl dle údajů v technickém průkazu spotřebovávat 65.236 l nafty. Celkem tak měl při práci a přepravě spotřebovat 82.196 l nafty, fakticky spotřeboval 76.475 l. Dále uvedl, že naftu odebíranou u čerpacích stanic přepravoval v sudech dvěma vozidly, která identifikoval. V reakci na odpověď jej správce daně dne 3. 9. 2012 vyzval, aby prokázal výpůjčku předmětných vozidel, jimiž měl naftu v sudech přepravovat, což žalobce učinil předložením smluv o pronájmu vozidel. Dále zpráva uvádí, že z důvodu přetrvávajících pochybností správce daně byl žalobce opětovně vyzván k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků na odpočty výzvou ze dne 1. 11. 2012. Žalobce v odpovědi ze dne 15. 11. 2012 odkázal na obsah svých předchozích odpovědí. Dále zpráva uvádí, že správce daně vyzval dne 18. 12. 2012 žalobce k prokázání spotřeby prázdného přepravníku, neboť měl pochybnost o tom, že by spotřeba nenaloženého přepravníku byla stejná se spotřebou přepravníku plně zatíženého, tj. 95 l/100 km, což je údaj vyplývající z technického průkazu k obdobnému vozidlu (TATRA T 815, reg. zn. X), který žalobce k důkazu předložil. Polovinu trasy přitom musel přepravník logicky jet prázdný. Žalobce správci daně odpověděl, že zjistit požadovaný údaj není v zásadě možné, neboť přepravník jezdí otočky na malé vzdálenosti. S ohledem na skutečnost, že se jedná o náročný terén, v němž je možné se pohybovat toliko na rychlostní stupně 1-3, je spotřeba vysoká i bez zatížení. Odkázal na spotřebu obdobného vozidla dle předloženého technického průkazu, která však měla sloužit jen jako orientační údaj, neboť přepravník je specificky upravené vozidlo, které sice jezdí s motorem z TATRY T815, ale je upraveno pro potřeby převozu sádrovce, tudíž je pravděpodobné, že jeho průměrná spotřeba při výkonu práce v terénu bude vyšší. Dále zpráva uvádí, že výzvou ze dne 5. 2. 2013 vyzval správce daně žalobce k předložení záznamů o provozu přepravníků. Žalobce záznamy o provozu vozidla byly

vyhotoveny pouze v originále a předávány s fakturou objednateli. Správce daně proto od Prechezy vyžádal faktury a jejich přílohy, avšak konstatoval, že tyto záznamy neobsahují žádné údaje, které by prokazovaly počet ujetých kilometrů a spotřebu paliva. Správce daně proto dne 28. 3. 2013 v rámci seznámení žalobce s kontrolními zjištěními sdělil žalobci, že nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, jakou spotřebu měly předmětné přepravníky v kontrolovaných obdobích, tj. nedostál své důkazní povinnosti a nevyhověl výzvám správce daně, v důsledku čehož nelze daň stanovit dokazováním a bude stanovena dle pomůcek. Žalobce se dle zprávy ke sdělení kontrolních zjištění vyjádřil podáním ze dne 12. 4. 2013 a dne 15. 4. 2013 předložil k prokázání spotřeby pohonných hmot předmětných přepravníků znalecký posudek znalce I. K., který stanovil, že norma spotřeby zatíženého přepravníku je 128 l/100 km. Žalobce dále tvrdil, že spotřeba nezatíženého přepravníku činí 75-80 l/100 km. Znalecký posudek správce daně ve zprávě o kontrole hodnotil jako nevěrohodný, neúplný a neprůkazný. Zejména vytkl znalci, že z posudku není zřejmé, který z přepravníků byl předmětem zkoumání, dále že znalec vycházel z údajů uvedených v technickém průkazu jiného vozidla, a dále, že se znalec nezabýval spotřebou prázdného přepravníku. Opětovně proto sdělil žalobci, že daň stanoví podle pomůcek.

Dne 10. 5. 2013 seznámil správce daně žalobce s pomůckou pro stanovení daně, specifikovanou v úředním záznamu úřední záznam ze dne 9. 5. 2013, č. j. 938079/13/3107-05402-803351. Uvedl, že nezpochybnil uskutečněná zdanitelná plnění (přeprava, zemní práce, kalibrace, přepis odborného textu, prodej automobilů) ani některé uplatněné nároky na odpočty z přijatých daňových dokladů (za pořízení náhradních dílů na používané přepravníky, režií a pořízení zboží z jiného členského státu), tudíž důkazní prostředky o těchto skutečnostech použil jako pomůcky dle § 98 odst. 3 d. ř. Ke stanovení výše nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za nákupy motorové nafty použil pro účely spotřeby správce daně spotřebu srovnatelného daňového subjektu – J. M., který uskutečňuje stejná zdanitelná plnění (přepravu sádrovce pro Prechezu), a to nákladním vozidlem TATRA T 815, které jezdí na naftu a jehož spotřeba je dle potvrzení výrobce 95 l/100 km a průměrná spotřeba v roce 2009 67,26 l/100 km + 60 l vytápění vozidla ve IV. čtvrtletí a v roce 2010 68,16 l/100 km + 215 l za vytápění. Výpočet množství spotřebované nafty v souvislosti s realizací zakázky pro Prechezu pak správce daně provedl tak, že vynásobil počet fůr, které žalobce dle svých tvrzení v jednotlivých obdobích přepravil, počtem km ujetých při odvozu jedné fůry, přičemž opět vycházel z údajů tvrzených žalobcem (7,5 km v roce 2009 a 5,5 km v roce 2010), čímž získal počet ujetých km, který vynásobil výší průměrné spotřeby zjištěné u srovnatelného daňového subjektu, čímž získal množství spotřebované nafty v litrech, což vynásobil cenou nafty zjištěnou dle vyhlášky č. 451/2008 Sb. pro rok 2009 a č. 462/2009 Sb. pro rok 2010 Sb. Zvláště poté správce daně vypočetl nárok na odpočet daně dle předložených nezpochybněných přijatých daňových dokladů. Následně správce daně pro každé posuzované zdaňovací období vyčíslil základ daně z uskutečněných zdanitelných plnění a z něj vyplývající daň na výstupu, základ daně pro odpočet daně a z něj vyplývající daň a konečně vlastní daňovou povinnost.

Dne 27. 5. 2013 vydal správce daně výše specifikované dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH a stanovil penále.

V odvolání proti předmětným platebním výměrům žalobce namítal, že tyto byly vydány nepověřenými úředními osobami. Dále namítal, že s ohledem na krátkou dobu, která uplynula od ukončení daňové kontroly do seznámení žalobce s pomůckou, je zjevné, že správce daně disponoval údajem o průměrné spotřebě přepravníků ještě před ukončením kontroly, z čehož vyplývá, že správce daně přešel na pomůcky nezákonně. Pomůcky mohou nahradit dokazování pouze tehdy, pokud není stanovení daně dokazováním objektivně možné, nemohou sloužit k sankcionování daňového subjektu za neplnění přehnaných požadavků správce daně. Dále namítl, že není povinen disponovat informacemi o průměrné spotřebě pohonných hmot v jeho vozidlech. Důkazní břemeno ohledně množství zakoupené nafty mohlo na daňový subjekt přejít pouze tehdy, pokud by se toto množství podařilo správci daně relevantně zpochybnit. Přestože byl nucen správcem daně prokazovat skutečnost, ohledně níž jej důkazní břemeno netížilo, se žalobce snažil správci daně poskytnout relevantní informace, popsal, v jakých podmínkách se přepravníky pohybují (mazlavé podloží s možností jet jen na 2. rychlostní stupeň), v důsledku čehož je pravděpodobné, že spotřeba prázdného přepravníku se rovná spotřebě zatíženého. Dále vytkl správci daně, že neprovedl předložený znalecký posudek v souladu se zákonem, když je povinností správce daně v případě věcných výtek k posudku předvolat znalce k výsledku a pokusit se tak nedostatky odstranit. Dále namítal, že správce daně pochybil také neuvedením pomůcek ve výroku napadených platebních výměrů a že v rozporu s požadavky judikatury kombinoval stanovení daně dokazováním a pomůckami. Konečně namítal, že pomůcka (průměrná spotřeba) není přiměřená, neboť správce daně nezohlednil skutečnost, že přepravníky žalobce byly speciálně upraveny, v důsledku čehož byla jejich spotřeba vyšší než u vozidel srovnatelného subjektu a správce daně měl tak vyjít minimálně ze spotřeby 90,8 l/100 km. S ohledem na specifičnost práce v odkališti žalobce namítl nepřezkoumatelnost pomůcky v důsledku nemožnosti srovnání s běžným autodopravcem.

Žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování tím, že dne 10. 10. 2013 provedl správce daně na pokyn žalovaného výslech znalce I. K., a to v procesním postavení svědka. Znalec uvedl, že podání posudku předcházelo místní šetření v areálu Prechezy, které trvalo asi 3 hodiny a které podrobně popsal. Znalec uvedl, že oba shlednuté přepravníky byly motoricky identické, proto je jejich posouzení shodné. Znalec uvedl, že hmotnost plně zatíženého přepravníku činí zhruba 26 tun, a tedy došlo ke zvýšení hmotnosti oproti původnímu nepřestavěnému vozidlu Tatra T 815 o cca 3.700 kg, čímž se zvýšila spotřeba vozidla. Popsal, že palubní deska přepravníku je z tatro 815 a obsahuje ukazatel teploty motoru, ukazatel mazání, palivoměr, ukazatel o nabíjení, ukazatel rychlosti, ukazatel směru, ukazatel brzdového světla, naopak vozidlo není opatřeno průtokoměrem na měření momentální spotřeby. Dále k dotazu správce daně uvedl, že součástí zkušební jízdy nebyla jízda bez nákladu, že řešil spotřebu s plným nákladem u upraveného přepravníku. Znalec stanovil normu spotřeby při jízdě se zatížením a včetně vyklápění a vytápění na 128 l/100 km. K dotazu zástupce žalobce znalec uvedl, že dle jeho odhadu je průměrná spotřeba přepravníku bez zatížení s ohledem na přestavbu vozidla o 25-30 % nižší než spotřeba plně zatíženého vozidla včetně vyklápění

a topení. Dále znalec uvedl, že vliv na spotřebu má i rychlost jízdy a zkušenosti řidiče, kdy rozdíl spotřeby při jízdě zkušeného řidiče a začátečníka se mohou pohybovat zhruba v rozsahu 30 %.

Výzvou, doručenou žalobci dne 11. 3. 2014, seznámil žalovaný žalobce se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení a se svým odlišným právním názorem. Shrnl skutečnosti zjištěné správcem daně, avšak odlišně, než jak to učinil správce daně ve zprávě o daňové kontrole, neboť odkazoval i na obsah listin ze spisu správce daně, na něž správce daně sám ve zprávě o daňové kontrole nepoukazoval – viz skutečnosti uvedené v odst. 28-30 výzvy. Žalovaný zde zmínil, že při jednání dne 18. 10. 2012 žalobce k dotazu správce daně uvedl, že přepravníky, stejně jako vozidla, jimiž přepravoval naftu, řídil sám. Dále objasnil, že důvodem pro odebrání nafty mimo areál Prechezy byla skutečnost, že nafta v Precheze nebyla dostatečně kvalitní a nadto se stávalo, že v areálu nafta došla. Dále uvedl, že cenu nafty v Precheze nezná nikdy dopředu. Dále poukázal na to, že na otázku, proč docházelo k opakovaným nákupům, např. dne 2. 3. 2010, kdy nakoupil žalobce 60 l nafty v Precheze a ještě na třech různých čerpacích stanicích 490 l nafty, odpověděl žalobce, že pro to žádné vysvětlení nemá, avšak bylo tomu tak, neboť má od nákupů daňové doklady. Na dotaz, proč praktikoval žalobce časově náročný, pracný a neekonomický nákup nafty mimo areál Prechezy, tuto naftu musel přečerpat do přepravníků, přičemž vždy zaplatil vyšší cenu (a to i o 2 Kč za litr nafty) než byla cena nafty v Precheze, žalobce odpověděl, že šlo o kvalitu nafty. Dále žalovaný poukázal na obsah sdělení žalobce k výzvě správce daně ze dne 13. 11. 2012, v němž měl žalobce uvést, že doba převozu jedné fůry se pohybovala v průměru kolem 17 minut na jednu jízdu v roce 2009 a 14 minut v roce 2010. Žalobce měl dále sdělit, že pracoval v průměru 12 – 16 hodin denně, někdy pracoval i 24 hodin denně. Dále uvedl, že vlastní 3 přepravníky, do obchodního majetku však vložil dva z nich, přičemž v případě poruchy jednoho používal druhý), třetí přepravník k přepravě sádrovce nevyužíval. Dále žalovaný poukázal na obsah „Zásad pro přepravce odvážející výrobek PRESTAB na odkališti PRECHEZA a.s.“, které měl dne 13. 12. 2012 obdržet správce daně. Žalovaný uvedl, že se sice jednalo o zásady účinné od 2. 1. 2012, avšak s ohledem na neměnnost okolních podmínek, nemá žalovaný pochybnosti, že obdobné zásady platily i v kontrolovaných obdobích. Z těchto zásad zdůraznil maximální povolenou hmotnost vozidel 24 tun a maximální povolenou rychlost 25 km/h, s výjimkou mostu přes Bečvu, kde je povolená rychlost 5 km/h. Dále se žalovaný v odst. 40 výzvy obšírně vyjádřil k provedenímu výsledku znalce. Uvedl, že i po jeho výsledku považuje posudek za nevěrohodný, neúplný a neprůkazný. Za hlavní důvody, které jej k uvedenému hodnocení vedly, označil to, že z předmětného posudku nevyplývá, na který ze tří přepravníků byl tento posudek zpracován, přičemž znalec hovoří střídavě o zkušební jízdě s jedním a dvěma přepravníky, že znalec dle obsahu posudku nedisponoval žádnými ověřenými vstupními údaji, z nichž by mohl spotřebu přepravníku/ů určit, a že znalec jím zmíněnou zkušební jízdu nezaznamenal (rychlost, délka trasy, doba jízdy, skutečná hmotnost přepravníku). Mezi údaji uvedenými znalcem a údaji zjištěnými v odvolacím řízení byly zjištěny rozpory týkající se např. váhy vozidla, kdy ze „zásad“ Prechezy bylo zjištěno, že maximální váha vozidla mohla být 24 tun

s tím, že minimální váha nákladu měla činit 10 tun. Znalec uvedl, že váha přepravníku bez nákladu byla 12, spíše 13 tun a celková hmotnost vozidla při zkušební jízdě byla 25-27 tun, aniž by si skutečnou hmotnost zatíženého přepravníku jakkoli zjišťoval. Spotřebou přepravníku bez zatížení se znalec nezabýval, ačkoli se jí dle zadání zabývat měl a nic mu v tom nebránilo. Další zásadní nesrovnalost pramení dle žalovaného z porovnání průměrné doby a délky jedné jízdy, neboť vychází-li žalovaný z údajů žalobce o tom, že v roce 2010 činila průměrná délka jízdy 5,5 km a průměrná doba jízdy 14 minut, pak i kdyby nakládka a vykládka trvaly každá jen po dvou minutách, zůstalo by na jízdě 10 minut, což znamená, že by se přepravník musel pohybovat průměrnou rychlostí 33 km/h, což je ještě při zohlednění snížené rychlosti při přejezdu přes most v rozporu s tím, co žalobce sám tvrdil. Znalec se dále dle žalovaného dopustil logického nesmyslu, když přiřádku za sklápění udávanou v litrech za hodinu připočet k průměrné spotřebě při jízdě, která se udává v litrech na 100 km. Žalovaný proto dospěl k závěru, že znalecký posudek není s to odstranit pochybnosti správce daně o průměrné spotřebě předmětných přepravníků.

V odst. 41 – 47 výzvy žalovaný objasnil, v čem spočívá změna jeho právního závěru. Uvedl, že tato spočívá ve vlastním vyhodnocení pomůcek. Správce daně dle žalovaného pochybil, když doměřil žalobci daň na vstupu, neboť stanovil daň de facto kombinací metod dokazování a pomůcek, jelikož průměrnou spotřebu pohonných hmot určil porovnáním se srovnatelným subjektem a z tohoto údaje následně dovodil, u jakého množství pohonných hmot žalobce neprokázal použití těchto přijatých zdanitelných plnění pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti. K vyloučení nároku na odpočet však může dojít pouze v případě dokazování. Správci daně žalovaný přisvědčil v závěru, že rozdíl mezi tvrzením žalobce a zjištěnými skutečnostmi nebyl ani po řadě výzev věrohodně vysvětlen a doložen, tj. že žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat tvrzení uvedená v řádném daňovém tvrzení, v důsledku čehož považuje žalovaný za jediný správný postup stanovení daně podle pomůcek. Poté žalovaný uvedl, že při použití pomůcek vzal v úvahu skutkový stav zjištěný správcem daně i důkazní prostředky předložené žalobcem. Žalobce dle žalovaného prokázal, že přijal zdanitelná plnění, avšak nesrovnalosti v tvrzeních žalobce o jeho přijatých zdanitelných plněních ve vztahu k uskutečněným zdanitelným plněním byly takového rázu, že nemohlo být vzato za prokázané, že veškerá přijatá zdanitelná plnění (nakoupená motorová nafta), byla použita pro uskutečněná plnění vykazovaná žalobcem v předmětných daňových přiznáních. Z těchto závěrů poté žalovaný dovodil, že jestliže pro uskutečnění zdanitelných plnění na výstupu byla spotřebována žalobcem jenom část z přijatých zdanitelných plnění, musel žalobce zbývající část přijatých plnění použít pro účely nesouvisející s uskutečňováním jeho ekonomických činností. Takové použití zakoupené motorové nafty je dle žalovaného považováno za dodání zboží dle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH a žalobce byl povinen dle § 21 odst. 1 ZDPH přiznat z těchto plnění daň na výstupu. Dále konstatoval, že uskutečněná zdanitelná plnění vykázaná na výstupu v předmětných daňových přiznáních musela být nepochybně vyšší, než byla vykázaná plnění, což je důvod, proč bude daň stanovena pomůckami. Dále žalovaný uvedl, že přesnou výši fakticky uskutečněných zdanitelných plnění nelze na základě vyhodnocení skutkového stavu určit, proto k jejímu stanovení použil pomůcku v podobě údajů

od srovnatelného daňového subjektu, pomocí nichž určil kvantitu uskutečněných zdanitelných plnění, ze kterých daň na výstupu přiznána nebyla, ačkoli dle ZDPH být měla, neboť šlo o plnění, která žalobce nepoužil k uskutečňování své ekonomické činnosti. Předmětnou úvahu opřel žalovaný o § 36 odst. 6 ZDPH, kde je uvedeno, že v případě dodání zboží podle § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH, je základem daně cena, za kterou by bylo možné zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění pořídit, a pokud nelze takovou cenu určit, pak je základem daně výše celkových nákladů vynaložených na dodání zboží ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Dále žalovaný uvedl, že jako pomůcku dle § 98 odst. 3 písm. a) d. ř. použil důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny, tzn. údaje o přijatých zdanitelných plněních a uskutečněných zdanitelných plněních, které uvedl žalobce v daňových přiznáních s tím, že uskutečněná daňová plnění navýšil o hodnotu přijatých plnění, která žalobce nepoužil pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Dále žalovaný uvedl, jakým způsobem hodlá změnit odvoláním napadené platební výměry, kdy vždy změna spočívala ve zvýšení základu daně za dodání zboží z původní nulové hodnoty, tím pádem ke stanovení daně na výstupu z tohoto základu daně, a současně ke snížení nároku na odpočet daně z přijatých plnění na nulu.

Žalobce na výzvu žalovaného reagoval vyjádřením ze dne 10. 4. 2014. Uvedl, že rozumí tvrzení žalovaného, že došlo k dodání zboží za úplatu ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH, avšak jedná se o tvrzení žalovaného, tudíž jej ve vztahu k tomuto tvrzení stíhá důkazní břemeno. Žalobce však postrádá dokazování toho, že použil nakoupené pohonné hmoty pro účely nesouvisející s uskutečňováním svých ekonomických činností, přičemž odkaz na nekonkrétní pomůcky nelze považovat za dostatečný. Dále zdůraznil, že vlastní tvrzení podložil znaleckým posudkem, proto považuje za jediné dostatečné řešení přistoupit k postupu dle § 95 odst. 1 písm. a) d. ř., tj. ustanovit znalce. K výhradám žalovaného vůči znaleckému posudku uvedl, že žalovaný je dle § 92 odst. 2 d. ř. povinen vyzvat samotného znalce, aby se k těmto výhradám vyjádřil. Dále uvedl, že žalovaný se zjevně dosud s posudkem zcela neseznámil, neboť z příloh posudku vyplývají skutečnosti, které žalovaný znalci vytýká. Při stanovení hmotnosti přepravníků vycházel znalec z žalobcem předložených vážných lístků, přičemž případné porušování zásad Prechezy nemůže mít na daňovou povinnost vliv. Poukázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Af 85/2012, v němž soud zdůraznil, že správce daně nemůže stavět své závěry týkající se jiné než daňové odbornosti nad závěry znalce z příslušného oboru, a že je naopak povinen odstranit nedostatky znaleckého posudku výsledkem znalce, a v případě nedostatečnosti takového postupu zvážit zadání znaleckého posudku jinému znalci. V posuzované věci dle žalobce vycházel znalec ze skutečnosti, že stanovení přesné spotřeby by umožňovalo pouze velmi nákladné napojení přepravníků na čidla měřící okamžitou spotřebu, varianta vypuštění nádrže je nereálná, neboť přístup k nádrži je pouze shora a při vyčerpávání nafty hadičkou by stejně v nádrži zůstala nevypustitelná nafta v řádu desítek litrů, a stejně tak nelze ani chodem motoru vyjet naftu až nadoraz bez rizika poškození motoru. Znalci proto nezbylo při určení výše spotřeby vyjít ze svých zkušeností, což však neubírá takovému odhadu kvalifikovanosti. Dále žalobce žalovanému vytknul, že při použití pomůcek nezohlednil výhody dle § 98 odst. 2 d. ř. a že s pomůckami

nebyl seznámen jinak, než zcela obecně protokolem ze dne 10. 5. 2013. Dovodil, že daňová povinnost byla stanovena od spotřeby pana J. M., který však využívá běžnou Tatra 815 bez zvýšení hmotnosti přestavbou na přepravník jako žalobce, dále má odlišné tempo práce, kdy přesun nákladu při zvýšené rychlosti je vždy na úkor spotřeby, proto je třeba zohlednit množství odvezeného materiálu za jednotku času, kdy u pana M. se jedná o podstatně nižší číslo. Konečně zdůraznil, že nákupy nafty mimo areál Prechezy byly odůvodněny nekvalitností nafty z Prechezy (hrubé nečistoty), kdy mírná cenová úspora za nákup nafty pouze o Prechezy by se nevyrovnala škodám na motoru. Zhoršení hospodářských výsledků žalobce bylo zapříčiněno nepředvídatelným skokovým navýšením cen nafty.

Dne 20. 6. 2014 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, jímž dodatečné platební výměry změnil způsobem uvedeným ve výzvě ze dne 11.3. 2014, tj. tak, že doměřil žalobci daň na výstupu a naopak snížil nároky na odpočet daně. Žalovaný popsal v obecné rovině právní rámec týkající se uplatňování nároků na odpočet DPH a přechodu ze stanovení daně dokazováním na stanovení daně podle pomůcek, a dále obsáhle shrnul obsah všech výzev správce daně a podání žalobce. Dále zcela shodně s výzvou ze dne 11. 3. 2014 shrnul důvody, pro které považuje žalobcem předložený znalecký posudek za nevěrohodný, i důvody, které jej vedly ke změně právního názoru oproti závěrům správce daně.

K výtkám žalobce obsaženým ve vyjádření ze dne 10. 4. 2014 žalovaný uvedl, že důvodem přechodu při stanovení daně z dokazování na pomůcky bylo právě neunesení důkazního břemene žalobcem. K navrženému důkazu znaleckým posudkem ke stanovení spotřeby přepravníku žalovaný uvedl, že se nejedná o případ, kdy by rozhodnutí o stanovení daně záviselo na posouzení otázky, k níž je třeba odborných znalostí. Závěry správce daně i žalovaného jsou totiž postaveny na řadě důkazů, které byly posouzeny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Příkladem žalovaný uvedl nereálnost množství provedených jízd v denních i celoročních horizontech, čerpání nafty, kdy mezi jednotlivými čerpáními v areálu Prechezy uplynulo necelých 9 minut (11. 1. 2010). Dále uvedl, že v areálu Prechezy se nacházejí 3 přepravníky žalobce, znalec se sice teoreticky vyjadřoval ke dvěma strojům, výsledný posudek se však týkal jednoho. Za situace, kdy není prokázané, kolik strojů a v jaké frekvenci bylo využíváno a zda za dobu 5 let, která od posuzovaných plnění uplynula, nedošlo na strojích k technickým změnám, není zřejmé, co by měl další posudek prokázat. Ustanovení znalce proto žalovaný označil za nikoli nutné a potřebné a požadavek na ustanovení znalce označil za účelové prodlužování řízení ze stany žalobce. Příloha posudku, na niž žalobce odkazuje, nebyla dle žalovaného předložena. Ve vztahu k zásadám Prechezy pro přepravce žalovaný objasnil, že těmito argumentoval, aby doložil nevěrohodnost žalobcova vysvětlení k pochybnostem správce daně. Mezi údaji uvedenými znalcem a údaji zjištěnými v odvolacím řízení byly zjištěny rozpory týkající se např. váhy vozidla. Z podmínek Prechezy bylo zjištěno, že maximální váha vozidla mohla být 24 tun s tím, že minimální váha nákladu měla činit 10 tun. Znalec uvedl, že váha přepravníku bez nákladu byla 12, spíše 13 tun a celková hmotnost vozidla při zkušební jízdě byla 25-27 tun. Dle žalovaného je nepravděpodobné, že by se jeřábík, který byl spolu s řidičem vozidla

odpovědný za jeho vytížení, pravidelně dopouštěl přetěžování přepravníků nad limit stanovený Prechezou. K námitce neseznámení s pomůckami žalovaný uvedl, že z protokolu č. j. 938238/13/3107-05402-803351 vyplývá, že žalobce byl dne 10. 5. 2013 seznámen s pomůckami pro stanovení DPH dle úředního záznamu č. j. 938079/13/3107-05402-803351 ze dne 9. 5. 2013. Z tohoto úředního záznamu je zřejmé, že správce daně postupoval při zohledňování výhod zcela v intencích nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 360/05, kdy za srovnatelný stroj vzal stroj TATRA T815, jímž je provozována stejná činnost, tj. přeprava sádrovce v areálu Prechezy. Dále žalovaný uvedl, že argument žalobce o nekvalitnosti nafty v Precheze nemůže obstát, neboť žalobce v roce 2009 nakoupil 36 % veškeré nafty v Precheze a v roce 2010 dokonce 45 %. Pokud by se jednalo o naftu nekvalitní, byl by nákup v Precheze určitě jen doplňkový. Dále se žalovaný vyjadřoval k odvolacím námitkám žalobce. Zdůraznil, že stanovení daně podle pomůcek nebylo vůči žalobci sankcí, jak se tento domnívá, naopak je z obsahu spisu zjevná snaha správce daně o správné zjištění daně. sankcí by byl takový postup, kdyby výsledkem celé daňové kontroly bylo neuznání odpočtu daně u žádného z přijatých zdanitelných plnění. Dále uvedl, že žalobce byl povinen disponovat údaji o spotřebě pohonných hmot, a to jednak právě pro účely unesení důkazního břemene při uplatnění nároku na odpočet DPH, a dále i z obecné nutnosti sledovat výši svých nákladů. Bylo přitom v zájmu žalobce, aby si zajistil takové důkazní prostředky, kterými by oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH v souvislosti s nákupem pohonných hmot prokázal, obzvláště za situace, kdy podnikal s vozidly, jež nemají technický průkaz a jsou de facto souborem náhradních dílu.

F. Relevantní právní úprava

Podle § 72 odst. 1 písm. a) ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. 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) d. ř. 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.

Podle § 98 odst. 1 d. ř. nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez

součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Podle odst. 2 stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Podle odst. 3 jsou pomůckami zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

G. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.

Úvodem vlastního posouzení považuje krajský soud za nezbytné uvést, že správce daně souběžně s daňovou kontrolou DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2009 až 4. čtvrtletí roku 2010 současně vedl daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob pro zdaňovací období let 2009 a 2010. Mnohé z úkonů a jednání tak správce daně vedl společně pro obě daňové kontroly. Ve věci daně z příjmů vydal správce daně dne 22. 5. 2013 dodatečné platební výměry, č. j. 940610/13/3107-24802-809504 a 940471/13/3107-24802-809504, které byly žalovaným přezkoumány v odvolacím řízení a změněny rozhodnutími ze dne 15. 5. 2014, č. j. 12121/14/5000-14102-708855 a 12120/14/5000-14102-708855. Tato rozhodnutí byla poté napadena žalobami ke zdejšímu soudu. Po spojení obou věcí vydal zdejší soud rozsudek ze dne 16. 3. 2016, č. j. 65 Af 16/2014-41, jímž obě napadená rozhodnutí zrušil a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení.

Některé žalobní body, uvedené v žalobách proti rozhodnutím ve věci daně z příjmů, které soud uznal důvodnými (viz níže), se shodují s žalobními body v této žalobě, přesto nelze posoudit žalobu shodně jako v případě věci sp. zn. 65 Af 16/2014. Správce daně i žalovaný totiž posuzovali v případech obou daní odlišně některé zásadní důkazy, a to z jimi neuvedených důvodů, což již samo o sobě považuje soud za neakceptovatelné. Byť si je krajský soud vědom toho, že princip uplatňování a prokazování není pro obě předmětné daně stejný, neboť proto, aby byl výdaj daňově uznatelný dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prokazuje daňový subjekt jiný okruh skutečností, než v případě, nárokuje-li daňový subjekt odpočet DPH dle § 72 a násl. ZDPH, pro odlišné hodnocení týchž důkazů způsobem, jakým postupoval zejména žalovaný, neshledal krajský soud žádný oprávněný důvod.

Zásadně rozdílný přístup zvolil žalovaný zejména při posuzování předmětného znaleckého posudku. Ačkoli byl tento v obou daňových kontrolách předložen k prokázání stejné skutečnosti, a to průměrné spotřeby žalobcem užívaných přepravníků, žalovaný po provedení výslechu znalce, který byl veden

pro obě řízení, v řízení o dani z příjmů tento posudek uznal jako důkaz o spotřebě plně naloženého přepravníku ve výši 128l/100 km, zatímco v řízení o DPH tento důkaz jako nevěrohodný zcela odmítl a průměrnou spotřebu přepravníku určil pomocí údajů od srovnatelného daňového subjektu, jehož však v rámci hodnocení pomůcek správce daně v řízení o dani z příjmů označil za daňový subjekt nesrovnatelný s odůvodněním, že jím užívané vozidlo nebylo přestavěno způsobem, jakým byly upraveny přepravníky žalobce (v podrobnostech viz rozsudek ze dne 16. 3. 2016, č. j. 65 Af 16/2014-41). Další zarážející odlišností mezi zjišťováním skutkového stavu v obou řízeních byla skutečnost, že v rámci řízení o dani z příjmů žalovaný prováděl dokazování o žalobcem tvrzené průměrné vzdálenosti pro odvoz jedné fúry, které následně vyhodnocoval (byť ne uspokojivě), v řízení o DPH žalovaný beze zbytku vycházel z údajů sdělených žalobcem, které označil za nezpochybněné.

Ze shora citovaných ustanovení d. ř. vyplývá, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 d. ř. Primární důkazní povinnost nese na svých bedrech daňový subjekt, který je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový řád tak vychází z právním řádem obecně sdílené zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Rozdíl oproti jiným druhům řízení spočívá pouze v tom, že není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 35).

S daňovými orgány lze souhlasit, že prokázání oprávněnosti uplatnění odpočtu na DPH spočívá dle § 92 odst. 3 d. ř. na daňovém subjektu. V posuzované věci prokazoval žalobce dle § 72 odst. 1 ZDPH, že přijatá zdanitelná plnění (zakoupenou motorovou naftu), použil v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (poskytnutí práce a přepravy pro Prechezu při odvážení sádrovce). Žalobce proto především předložil daňové doklady za nákup předmětných pohonných hmot, které správce daně nezpochybnil.

Pochybnosti však vzbudila ve správci daně skutečnost, že žalobce v rozhodných obdobích větší část z celkového množství uplatněných pohonných hmot odebral mimo areál Prechezy, ačkoli se jednalo o pohonné hmoty do vozidel, která se pohybovala výlučně v tomto areálu, a která nebyla způsobilá k provozu na běžných pozemních komunikacích, tj. nebyla s to sama naftu mimo areál načerpat. Proto správce daně z pohledu soudu logicky nejprve formuloval své výzvy tak, aby zjistil, jakým způsobem žalobce naftu v síti čerpacích stanic obstarával, jak ji dovážel do areálu a přečerpával do předmětných přepravníků, a dále, proč tuto na první pohled nelogickou činnost vykonával, když měl k dispozici naftu v areálu Prechezy.

Žalobce, jak je podrobně rozvedeno výše, doložil smlouvy o výpůjčce dvou motorových vozidel, jimiž měl naftu do přepravníků přivážet v sudech, a to s odůvodněním nekvalitnosti nafty v Precheze. Správce daně následně, aniž by uvedl, zda žalobcem uvedené skutečnosti a předložené důkazy jeho pochybnosti rozptýlily, pokračoval ve sdělování dalších pochybností (výzva ze dne 31. 10. 2012), a to tentokrát ve vztahu k reálnosti uskutečnění žalobcem tvrzené práce pro Prechezu. Správce daně vytkl žalobci, že s ohledem na množství fůr a průměrnou vzdálenost na odvoz jedné fůry (údaje uvedené ve sdělení žalobce ze dne 27. 8. 2012), považuje za nereálné, aby žalobce sám pracoval 356 dnů v roce i 24 hodin bez jakékoli přestávky v daném terénu. Vyslovil proto pochybnost o počtu používaných vozidel žalobcem.

Poté, co žalobce uvedl, že co by OSVČ musel 12 -16, někdy i 24 hodin denně pracovat a že dle znalosti množství fůr, které mají být každého dne odvezeny, si sám určoval místo, kam náklad v rámci odkaliště vyložil, vyzval jej správce daně k prokázání spotřeby prázdného přepravníku s odůvodněním o pochybnostech, že by měl spotřebu stejnou, jako přepravník plně naložený.

Teprve následně vyzval správce daně žalobce k předložení záznamů o provozu přepravníků. Poté, co žalobce evidenci předložil a totožnou evidenci obdržel správce daně i od Prechezy, konstatoval správce daně, že předmětné podklady neobsahují žádné údaje o počtu ujetých kilometrů, avšak dále toto konstatování ponechal bez jakéhokoli hodnocení. Současně uvedl, že neprokázání průměrné spotřeby přepravníků žalobcem považuje za důvod pro nutnost stanovení daně podle pomůcek. Ve zprávě o daňové kontrole zopakoval tentýž závěr, avšak kromě pochybností o spotřebě přepravníků existenci, či význam jakýchkoli dalších pochybností nezmiňoval. Žalobcem předložený znalecký posudek jako důkaz o spotřebě přepravníku neuznal.

Stejně jako v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 65 Af 16/2014-41 soud uvádí, že již z popsaného způsobu sdělování a odstraňování pochybností je dle názoru soudu evidentní myšlenková nekonzistentnost správce daně, neboť tento sice v průběhu daňové kontroly sděloval žalobci řadu pochybností týkajících se jím uplatněných výdajů na pořízení pohonných hmot, avšak následně nijak nehodnotil důkazy a údaje, sdělované mu žalobcem k odstranění těchto pochybností, nýbrž mu vždy sděloval pochybnosti nové, které na předchozí žalobcova sdělení nijak nereagovaly. Jako zcela nepochopitelné se proto jeví, že prve podrobně formulované pochybnosti správce daně o reálnosti žalobcem tvrzeného množství práce, které měl sám s přepravníky vykonat, byly správcem daně posléze redukovány na pochybnosti o spotřebě nafty u přepravníku, aniž by bylo možné konstatovat, že obsahem spisu je jakákoli listina, která by zcela logické pochybnosti správce daně vyvracela.

Žalovaný poté sice na rozdíl od správce daně uvedl, že na základě vyhodnocení skutkového stavu nelze určit nejen spotřebu přepravníků, ale ani přesnou výši fakticky uskutečněných zdanitelných plnění, proto k jejímu stanovení použil pomůcku v podobě údajů od srovnatelného daňového subjektu, avšak fakticky tak neučinil. Počet žalobcem tvrzených odvezených fůr

a ujetých km sice správce daně i žalovaný označili za údaje nereálné, přesto následně z těchto údajů, jakožto pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) d. ř., žalovaný vycházel. Žalovaný totiž použil pomůcky specifikované správcem daně v úředním záznamu ze dne 9. 5. 2013, v němž správce označil, navzdory svým předchozím pochybnostem, uskutečněná zdanitelná plnění žalobce za nezpochybněná. Žalovaný tedy, stejně jako správce daně před ním, použil jakožto pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) d. ř. žalobcem tvrzené údaje o množství odvezených fůr i průměrné vzdálenosti ujeté při odvozu jedné fůry, čímž stejně jako správce daně de facto akceptoval jako věrohodné tvrzení, že žalobce pracoval na odkališti i 24 hodin denně bez přestávky a ujel i 600 km bez nároku na přestávku. Reálné pochybnosti a skutečný důvod pro použití pomůcek se tak i v případě DPH zúžily na neprokázání spotřeby přepravníků.

Opět shodně jako v rozsudku ze dne 16. 3. 2016, č. j. 65 Af 16/2014-41 krajský soud konstatuje, že daňový subjekt může předložit správci daně znalecký posudek, který si obstaral sám. Takový posudek je v řízení považován za listinný důkaz (srov. § 93 odst. 1 a § 94 d. ř.). Dále však platí, že pokud správce daně dojde k závěru o nutnosti doplnění nebo vyjasnění údajů, uvedených ve znaleckém posudku předloženém daňovým subjektem, ustanoví znalce, který posudek zpracoval, jako znalce v daném řízení a podle povahy věci mu buď uloží doplnění posudku písemně, nebo jej jako znalce vyslechne (viz shodně komentář k § 95 v publikaci Baxa a kol.: Daňový řád. Komentář., nakladatelství Wolters Kluwer 2011).

Žalovaný však popsáním způsobem nepostupoval, neboť k vyjasnění skutečností uvedených v posudku sice znalce vyslechl, avšak procesně jej poučil jako svědka a do řízení jej jako znalce nepřibral. Zejména však žalovaný zatížil řízení významnou procesní vadou, spočívající v tom, že výslech svědka vedl (pověřený správce daně) zcela neefektivně, tj. bez zjevné snahy doplnit právě ty údaje, které v předmětném posudku absentovaly. Žalovaný (správce daně) měl totiž vhodně zvolenými dotazy usilovat o zjištění relevantních okolností spočívajících ve věrohodnosti vstupních údajů užitých znalcem, a to např. i zadáním doplnění posudku, popř. ustanovením nového znalce. Namísto toho žalovaný označil potřebný údaj za znalcem neprokázaný, aniž se snažil žalobcem označený důkaz vskutku smysluplně vytěžit. Závěr žalovaného (odst. 46 rozhodnutí), že nelze dospět k tomu, že by v posuzované věci záviselo stanovení daně na posouzení otázky, k níž je třeba odborných znalostí, není jakkoli přezkoumatelně odůvodněn, a je v příkrém rozporu se skutečností, že neprokázání průměrné spotřeby přepravníků označil žalovaný za jeden z důvodů stanovení daně podle pomůcek.

Cílem správy daní v rovině nalézací je daň správně zjistit a stanovit. Jak poukázal žalobce, Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (srov. rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46) zdůraznil, že daňový řád před hlediskem fiskálním upřednostňuje hledisko správnosti (§ 1 odst. 2 d. ř.), čímž klade zvýšenou odpovědnost správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve, tj. za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, dle d. ř. musí dbát především toho, aby daň byla stanovena ve správné výši.

Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Uvedené sice neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, avšak pokud je ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.

Krajský soud má za to, že žalovaný uvedené zásadě nedostál, neboť z důkazního prostředku, který žalobce řádně označil a opatřil, nebyl s to zjistit údaje potřebné ke správnému stanovení daně, ačkoli při správném způsobu provádění důkazu by nemělo činit zjištění potřebných skutečností větších problémů.

Dále soud souhlasí s žalobcem, že v souvislosti se změnou právního názoru a změnou kvalifikace části přijatých zdanitelných plnění dle tvrzení žalobce na dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 4 písm. a) ZDPH to byl žalovaný, koho stran tvrzení, že žalobce použil část plnění pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností žalobce, tížilo důkazní břemeno. Žalovaný však toliko formuloval pochybnosti o skutkové verzi žalobce, aniž by sám své nové tvrzení důkazně podepřel a niž by k námitce žalobce ve vztahu k této skutečnosti, vyjádřené ve sdělení ze dne 10. 4. 2014, cokoli uvedl. Hodnoty výše základů daně, nároků na odpočty i daně samotné stanovené v napadeném rozhodnutí jsou odlišné od výší těchto hodnot vypočtených správcem daně v úředním záznamu ze dne 9. 5. 2013 (seznámení s pomůckou), ačkoli žalovaný na předmětnou pomůcku odkazuje. Jelikož soudu nebyl předložen kompletní správní spis (zejména chyběly veškeré důkazy doložené žalobcem), jsou pro soud hodnoty, z nichž žalovaný při určení výše základu daně a daně samotné vycházel, nepřezkoumatelné.

H. Závěr

Krajský soud proto uzavírá, že žalobní body č. 3) a 5) (dle číslování soudu výše) jsou zcela důvodné, neboť žalovaný učinil závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem za situace, kdy důkaz, jenž mohl vést k potvrzení zjišťované skutečnosti, provedl způsobem, který toto zjištění neumožnil. Z výše popsanych důvodů jsou opodstatněné i žalobní body č. 1) a 2). Žalobním bodem 4), který se týkal již přiměřenosti pomůcek samotných, nebylo účelné se v dané fázi řízení zabývat.

Jelikož tedy v řízení, které vydání napadených rozhodnutí předcházelo, bylo podstatným způsobem porušeno ustanovení o řízení před správním orgánem v oblasti dokazování, soud obě napadená rozhodnutí bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vady řízení zrušil a vrací věci žalovanému k dalšímu řízení. Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

I. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu

nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11.228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6.200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1.428 Kč, neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, **m ů ž e** oprávněný podat návrh nařízení exekuce.

V Olomouci dne 30. března 2016

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

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