



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 žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 5. 2014, č. j. 12121/14/5000-14102-708855 a 12120/14/5000-14102-708855, ve věci daně z příjmů fyzických osob,**

t a k t o :

I. Věci vedené u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci pod sp. zn. 65 Af 16/2014 a 65 Af 17/2014 se **spojují** ke společnému projednání. Tyto věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 65 Af 16/2014.

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2014, č. j. 12121/14/5000-14102-708855 a 12120/14/5000-14102-708855, **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 30.684 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 žalobami podanými k soudu v zákonné lhůtě domáhal zrušení ve výroku označených rozhodnutí žalovaného, jímž byla změněno rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 5. 2013, č. j. 940610/13/3107-24802-809504 a 940471/13/3107-24802-809504, jimiž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období let 2009 a 2010.

Žalovaný změnil odvoláním napadené platební výměry tak, že žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 98, § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) doměřil podle pomůcek daň za zdaňovací období roku 2009 ve výši 25.230 Kč (namísto částky 92.130 Kč stanovené v dodatečném platebním výměru), daňovou ztrátu ve výši - 605 Kč, a sdělil penále z doměřené daně ve výši 5.046 Kč a penále z doměřené ztráty podle ve výši 30 Kč (namísto částek 18.426 Kč a 30 Kč stanovených v dodatečném platebním výměru), a dále za zdaňovací období roku 2010 doměřil daň ve výši 79.050 Kč (namísto částky 119.895 Kč stanovené v dodatečném platebním výměru) a sdělil penále z doměřené daně ve výši 15.810 Kč (namísto částky 23.979 Kč stanovené v dodatečném platebním výměru).

Krajský soud předně uvádí, že obě žaloby směřovaly proti rozhodnutím téhož žalovaného ve skutkově souvisejících věcech, žalovaný svá rozhodnutí shodně odůvodnil a žalobce proti nim uplatnil tytéž žalobní body, proto jsou splněny podmínky § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) pro spojení řízení o předmětných žalobách ke společnému projednání (viz výrok I. rozsudku).

Předmětem sporu v daňovém řízení byla daňová uznatelnost výdajů žalobce na nákup pohonných hmot dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce vykonával v předmětném zdaňovacím období pro společnost P., a.s. (dále jen „P.“) práce ve formě převážení sádrovce z výroby na odkaliště, a to po jednotlivých fůrách speciálně upravenými Tatrami 815 (přepravníky), pro jejichž provoz nakupoval naftu, přičemž výdaje na pořízení nafty zásadně ovlivnily dílčí základ daně podle § 7 ZDP v obou posuzovaných zdaňovacích obdobích. Z důvodu pochyb o vykázané spotřebě přepravníků, které nebyly důkazy rozptýleny, považovaly daňové orgány za opodstatněné stanovit daň pomůckami.

B. Žalobní body

Žalobce v žalobě namítal, že:

- 1) žalovaný přešel na pomůcky v rozporu se zákonem. Žalovaný v řízení nijak nezpochybnil údaje vyplývající z účetnictví žalobce, tj. jak množství odvezených fůr, tak výši nakoupených pohonných hmot, toliko vyjádřil své pochyby o tom, zda všechny nákupy pohonných hmot měly souvislost s dosaženými příjmy, čímž však podstatně porušil ustanovení o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Uvedené pochybení pak zapříčinilo také nesprávné vyhodnocení naplnění podmínek pro přechod na pomůcky. Po daňovém subjektu přitom nelze racionálně požadovat, aby evidoval přesnou spotřebu pohonných hmot u těch druhů vozidel, které tuto informaci nemají obsaženu ve své technické dokumentaci, a aby prokázal, kolik nafty bylo spaleno v kterém vozidle a při jaké příležitosti, neboť vedení takové evidence by bylo krajně neefektivní a zpravidla nereálné;
- 2) žalovaný neumožnil žalobci unést jeho důkazní břemeno – nevyhověl důkaznímu návrhu žalobce, který předložil znalecký posudek na určení přesné spotřeby prázdných přepravníků, byť se jednalo o důkaz, který by vedl k potvrzení či vyvrácení zjišťované skutečnosti;
- 3) žalovaný neumožnil žalobci účastnit se procesu výběru pomůcek a nezohlednil jeho věcné připomínky ke zvoleným pomůckám s odkazem na prostý text § 98 odst. 1 d. ř. Žalovaný např. pro určení spotřeby nenaloženého vozidla v terénu vyšel z údaje z technického průkazu Tatry 815, který spotřebu v terénu vůbec neudává. Přitom údaj o spotřebě nenaložené Tatry 815 v terénu bylo možno získat výpočtem z pomůcek (u pana M.). Dále žalovaný nijak nezohlednil, že pracovní tempo pana M. bylo oproti žalobci mnohonásobně menší (cca čtvrtinové). Pro dosažení takového rozdílu pak žalobci nemohla dopomoci ani delší pracovní doba a ani úprava přepravníků. Žalobce se musel bez pochyby přesouvat mnohem rychleji z místa nakládky do místa vykládky, než jak činil pan M.. Je přitom notorietou, že rychlejší přesun motorovým vozidlem je vždy spojen s větší spotřebou pohonných hmot než přesun pomalejší, což potvrdil i znalec. Žalovaný popsaným postupem popřel cíl správy daní, jímž není na prvním místě uspokojení fiskálních zájmů, nýbrž stanovení daně ve správné výši (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46I a ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33);
- 4) žalovaný nesprávně aplikoval ceny pohonných hmot dle vyhlášky, ačkoli byl žalobcem upozorňován, že reálná cena pohonných hmot byla v předmětném období zcela odlišná, a to navzdory svému povědomí o tom, že je povinností správce daně přiblížit daňovou povinnost co nejvíce realitě (viz str. 8 odst. 6 in fine rozhodnutí žalovaného);
- 5) žalovaný postupoval nekonzistentně, když některé z námitek žalobce co do výběru pomůcek a zohlednění výhod žalovaným zohledněny byly (náklady na vytápění vozidla), tj. zohledňoval výhody tam, kde je daňová povinnost stanovena pomůckami;
- 6) výslech znalce nebyl veden tak, aby byly odstraněny veškeré výtky směřující vůči znaleckému posudku. Výslech znalce prováděl z nepochopitelných důvodů v rámci odvolacího řízení prvoinstanční správce daně, který kladl otázky zejména směrem k prokázání, zda znalec posudek skutečně vyhotovil, potažmo zda viděl předmět znaleckého posudku. 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, když už v tomto směru selhal správce daně;

- 7) nelze akceptovat, aby žalovaný stavěl svoje závěry týkající se jiné než daňové odbornosti nad závěry znalce v daném oboru, aniž zjistí v jeho závěrech zcela základní nedostatky. Pokud by takové nedostatky zjistil a po výsledku znalce by ke shodě nedošlo, měl správce daně zvážit zadání znaleckého posudku jinému znalci, např. vysoké škole odpovídajícího oboru;
- 8) žalovaný nezpochybnil množství odvezených fůr pro P.. 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 P. 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 k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a podrobně popsal průběh daňového řízení. Přechod na pomůcky dle jeho názoru nebyl nezákonný. Jelikož žalobce na výzvu správce daně neprokázal spotřebu paliva nezatíženého přepravníku, nepředložil záznamy o provozu vozidel a tyto údaje nevyplývaly ani ze záznamů o provozu vozidla, opatřených správcem daně od P., správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, jakou spotřebu paliva měl v předmětném zdaňovacím období používaný přepravník, a tudíž neprokázal, že veškeré výdaje na nákup motorové nafty představují výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů předmětných zdaňovacích období. Bylo v zájmu žalobce, aby si zajistil takové důkazní prostředky, kterými by výdaje vynaložené na nákup pohonných hmot prokázal, obzvláště za situace, kdy prováděl podnikatelskou činnost s vozidly, které nemají provedenou technickou kontrolu, nemají technický průkaz a jsou de facto souborem náhradních dílů (dle znaleckého standardu č. 1/2005). Jestliže správce daně zpochybní objemem podstatnou část uplatněných výdajů daňového subjektu, lze stěží konstatovat, že vypovídací schopnost daňové evidence jako celku byla zachována. Neexistuje-li daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla vedena neprůkazným způsobem), musel by daňový

subjekt snést důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily. Tak tomu však v dané věci nebylo. Za popsané situace nemohla být při vyloučení většiny žalobcem uplatněných výdajů stanovena daň dokazováním správně, neboť by nebyly zohledněny výdaje, které musely být s ohledem na charakter činnosti žalobce k dosažení příjmů nutně vynaloženy. Žalobcem předložený znalecký posudek znalce I. K. nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující spotřebu přepravníku bez zatížení, neboť znalec při svém výsledku určil tuto spotřebu jen odhadem bez provedení zkušební jízdy. Návrhu žalobce na provedení znaleckého posudku k určení přesné spotřeby nezatíženého přepravníku žalovaný pro nadbytečnost nevyhověl, neboť k výpočtu spotřeby použil koeficient, k němuž došel způsobem, rozvedeným v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o pomůcky samotné, je na správci daně, jaké pomůcky zvolí. Nemožnost stanovit daň dokazováním neznamena, že poznatky získané správcem daně v dokazovací fázi nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně vypovídací hodnotu. Naopak důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, jsou nejspolehlivější pomůckou pro stanovení daně. Nejedná se přitom o kombinaci stanovení daně dokazováním a pomůckami. Žalobce vykonával specifickou činnost podnikání, pro kterou nebylo možné správcem daně zajistit si jako pomůcky porovnání srovnatelných daňových subjektu a jejich daňových povinností. Vzhledem k tomu se nabízel správci daně pouze jeden srovnatelný daňový subjekt, který navíc žalobce identifikoval, takže z důvodu zachování povinnosti mlčenlivosti stanovené v § 52 d. ř. žalovaný ke stanovení daňové povinnosti žalobce použil pomůcky specifikované v napadeném rozhodnutí.

D. Replika žalobce

V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil preferenci stanovení daně dokazováním před použitím pomůcek. Dále opětovně 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. Žalovaný postupoval zcela nesprávně, když odborné závěry znalce nahradil svými vlastními laickými (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126) a znemožnil žalobci unést jeho důkazní břemeno neprovedením všech relevantních navržených důkazů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2014, č. j. 5 Afs 15/2010-71), 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 správcem daně zahájena u žalobce daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 2009 a 2010.

Výzvou ze dne 25. 6. 2012 vyzval správce daně žalobce k doložení smlouvy s P., ke specifikaci poskytovaných služeb, k identifikaci dopravních

prostředků, jimiž služby poskytoval, a dále k uvedení toho, na základě jakých podkladů vystavoval pro Prechezu daňové doklady. Žalobce v odpovědi ze dne 25. 7. 2012 sdělil správci daně, že služby v podobě odvozu sádrovce v areálu P. z výroby na odkaliště vykonával na základě objednávek, přičemž jako podklad pro fakturaci sloužily záznamy o provozu vozidla. Přepravu uskutečňoval tzv. přepravníky, což jsou vozidla zhotovená ze součástí vozidel Tatra 815 a ostatních dílů a přizpůsobená požadavkům P., nezpůsobilá k provozu na běžných komunikacích, bez reg. zn. a technického průkazu, jejichž technickou specifikaci v žalobě uvedl.

Dne 2. 8. 2012 správce daně vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení v daňových přiznáních, že výdaj ve výši 1.772.915 Kč, vynaložený v roce 2009 na pořízení 69.307 l motorové nafty, a výdaj ve výši 1.269.923 Kč vynaložený v roce 2010 na pořízení 42.390 l motorové nafty, jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, přičemž se mělo jednat o naftu, kterou měl žalobce zakoupit v předmětných zdaňovacích obdobích u benzínových stanic nad rámec nafty, kterou odebral přímo v areálu P. a jejíž úhrada probíhala zápočtem s P.. Správce daně dále vyzval žalobce, aby uvedl, do čeho naftu mimo areál P. odebíral. Žalobce k výzvě správce daně sdělil, že v roce 2009 provedl pro společnost P. 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 žalobce 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 a uvedením dalších požadovaných okolností. 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 odebírání nafty mimo areál P. byla skutečnost, že nafta v P. nebyla dostatečně kvalitní a nadto se stávalo, že v areálu nafta došla. Dále uvedl, že cenu nafty v P. nezná nikdy dopředu, proto se stávalo, že v jednom dni odebral levnější naftu v P., a poté ještě dražší naftu mimo její areál.

Výzvou ze dne 31. 10. 2012 sdělil správce daně, že má pochybnosti o pravdivosti a reálnosti tvrzení žalobce, stejně jako o úplnosti a věrohodnosti jeho daňové evidence, pramenící ze zjištění, že žalobce měl dle jím uváděných údajů odvážet sádrovec v P. nepřetržitě, skoro každý kalendářní den v roce (např. v roce 2010 to bylo 356 dnů) s tím, že množství odvezených fůr se mělo pohybovat od 10 do 80 za den. Při průměrné vzdálenosti jedné cesty 7,5 km v roce 2009 tak měl žalobce ujet i 600 km denně v těžkém terénu, což v určitých dnech (správcem daně příkladem uvedených) vycházelo na 18 minut na jednu fůru po dobu 24 hodin bez jakékoli přestávky. Tyto údaje označil

správce daně za nereálné s tím, že s ohledem na počet odvezených fůr má správce daně pochybnost o počtu žalobcem používaných vozidel, stejně jako vyslovil pochybnost o schopnosti vozidla Fiat Punto převážet větší množství nafty v sudech. Proto žalobce opětovně vyzval k prokázání vynaložení výdajů na pořízení výše uvedeného množství nafty jako daňově uznatelného výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce v reakci na výzvu správci daně podáním ze dne 13. 11. 2012 sdělil, že vždy zná předem přibližný počet fůr k odvozu v konkrétní den, podle čehož také volí vzdálenost, do jaké bude v rámci odkaliště náklad odvážen. Zdůraznil, že jako OSVČ musel v posuzovaném období pracovat 12-16 hodin denně, stávalo se však, že pracoval i 24 hodin denně.

Výzvou ze dne 18. 12. 2012 vyzval správce daně žalobce opětovně k prokázání splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP k daňové uznatelnosti výdajů na pořízení předmětného množství nafty, resp. k prokázání, že jím uvedené množství pohonných hmot spotřeboval tak, jak tvrdí. Dále vyzval správce daně žalobce k prokázání spotřeby prázdného přepravníku, neboť má 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). Polovinu trasy přitom musel přepravník logicky jet prázdný. Žalobce podáním ze dne 14. 1. 2013 správci daně sdělil, že předmětný přepravník nemá palubní počítač a zjistit tedy požadovaný údaj není v zásadě možné. 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. Z důvodu pochybností správce daně odkázal dříve na spotřebu obdobného vozidla, která by měla sloužit jako orientační údaj.

Výzvou ze dne 5. 2. 2013 vyzval správce daně žalobce k předložení záznamů o provozu přepravníků. Žalobce v podání ze dne 18. 2. 2013 předložil vlastní evidence odvozu sádrovce v posuzovaném období s tím, že klasické tzv. „puťovky“ byly vypisovány pouze v originále a předávány s fakturou P.. Správce daně si následně od P. vyžádal faktury a jejich přílohy – záznamy o provozu vozidla.

Dne 28. 3. 2013 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění v němž shrnul obsah dosavadních výzev a podání žalobce. Uvedl, že záznamy o provozu vozidla získané od P. neobsahují žádné údaje, které by prokazovaly počet ujetých kilometrů a spotřebu paliva v posuzovaném období. Uzavřel, že žalobce neprokázal průměrnou spotřebu přepravníku, což je údaj významný pro správné stanovení daně, tj. v rozporu s § 92 odst. 3 d. ř. neprokázal, že by výdaje na pořízení všech 107.868 l nafty v roce 2009 a 76.475 l nafty v roce 2010 byly výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. V důsledku neunesení důkazního břemene se tedy nepodařilo prokázat skutkový stav, což má za důsledek nemožnost stanovení daně dokazováním a nutnost stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 d. ř.

Žalobce se ke sdělení kontrolních zjištění vyjádřil podáním ze dne 12. 4. 2013 a dne 15. 4. 2013 předložil k prokázání spotřeby pohonných hmot předmětným přepravníkem znalecký posudek znalce I. K., který stanovil, že norma spotřeby zatíženého přepravníku je 128 l/100 km.

Dne 6. 5. 2013 projednal správce daně s žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 936475/13/3107-05401-800482, jejíž závěry byly totožné se závěry, sdělenými žalobci již dne 28. 3. 2013. Znalecký posudek správce daně

hodnotil jako nevěrohodný, neúplný a neprůkazný. Zejména vytkl znalci, že z posudku není zřejmé, který z přepravníků držených žalobcem 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 z příjmů za roky 2009 a 2010 stanoví žalobci podle pomůcek.

Dne 10. 5. 2013 seznámil správce daně žalobce s pomůckou pro stanovení daně. Uvedl, že výši příjmů žalobce nezpochybňuje a bude tedy vycházet z údajů v daňových přiznáních. Výdaje však pro obě posuzovaná období vypočetl podle pomůcky, k níž vyhledal srovnatelný daňový subjekt, který provozuje nákladní autodopravu nákladním vozidlem tatro 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 a v roce 2010 68,16 l/100 km. Výpočet množství spotřebované nafty v souvislosti s realizací zakázky pro P. 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. Dále v každém období připočetl množství nafty spotřebované na vytápění vozidla zjištěné u srovnatelného daňového subjektu. Dále správce daně do výdajů zahrnul i ostatní výdaje na nákup zboží, mzdy a ostatní režii ve výši tvrzené žalobcem. Konečně od základu daně odečetl nezdanitelné části základu daně dle § 15 odst. 6 ZDP a slevy na dani dle § 35ba odst. 1 ZDP.

Dne 22. 5. 2013 vydal správce daně výše specifikované dodatečné platební výměry.

V odvolání proti předmětným platebním výměrám 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 byla 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. Zejména dne 10. 10. 2013 provedl správce daně výslech znalce I. K., a to v procesním postavení svědka. Znalec uvedl, že podání posudku předcházelo místní šetření v areálu P., 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 tatra 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 %. Dále správce daně k pokynu žalovaného ověřil pomocí měření vzdálenosti na serveru www.mapy.cz, že průměrná trasa přepravníku činila na místo vykládky a zpět až 7 km, minimálně 2 km.

Sdělením ze dne 27. 3. 2014 žalovaný seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný uvedl, že znalecký posudek ani provedenou svědeckou výpověď neosvědčil jako důkaz prokazující spotřebu prázdného přepravníku, neboť se spotřebou prázdného přepravníku znalec nezabýval, a toliko ji ve výpovědi odhadl. Žalovaný proto uzavřel, že jelikož nebyly žalobcem předloženy věrohodné důkazy prokazující spotřebu přepravníků, nelze stanovit daň dokazováním. Současně žalovaný uvedl, že správcem daně zvolená pomůcka nevedla ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti žalobce ve smyslu § 98 odst. 4 d. ř., neboť není zřejmé, zda vybraný srovnávaný subjekt realizuje přepravu přepravníky upravenými stejným způsobem jako žalobce. Následně žalovaný uvedl, že sám za pomůcky pro stanovení výdajů žalobce na realizaci zakázky pro P. vychází z předloženého znaleckého posudku, avšak toliko jako důkazu o spotřebě zatíženého přepravníku 128 l/ 100 km, technického průkazu vozidla Tatra T 815, zjištění o průměrné délce trasy přepravníku dle serveru www.mapy.cz, a to 7,5 km v roce 2009 a 5,5, km v roce 2010, a průměrné ceny motorové nafty dle vyhl. č. 451/2008 Sb. ve výši 23,95 Kč/l pro rok 2009 a 22,67 Kč/l pro rok 2010. Spotřebu prázdného přepravníku žalovaný dovedl vlastním výpočtem, k němuž použil koeficient, jenž získal porovnáním spotřeby

zatíženého přepravníku určené znalcem (128 l/100 km) se spotřebou zatíženého neupraveného vozidla v terénu, udávanou v technickém průkazu Tatry T 815 (95 l/100 km), tj. $128/95 = 1,35$, kterým následně vynásobil spotřebu udávanou v technickém průkazu Tatry T 815 pro nezatížené neupravené vozidlo (32,5 l/100 km), čímž dospěl k hodnotě 43,88 l/100 km. Vycházel totiž z předpokladu, že spotřeba nezatíženého předělaného přepravníku bude vyšší oproti neupravené nezatížené Tatře T 815 ve stejném poměru, jako je tomu u naložených vozidel. Následně stanovil průměrnou spotřebu přepravníku 85,94 l/100 km, tj. $(128 + 43,88)/2$.

Žalobce se ke zjištění žalovaného vyjádřil podáním ze dne 14. 4. 2014. Dovodil, že správcem daně použitý srovnávaný subjekt mohl být toliko J. M., spolupracovník žalobce na předmětném odkališti P.. Namítl proto, že k reálnějšímu údaji o průměrné spotřebě přepravníků lze dospět právě pomocí průměrné spotřeby zjištěné u pana M., která zohledňuje fakt, že se jedná o provoz v terénu. Na druhé straně zdůraznil, že dle závěrů znalce mají zkušenosti a věk řidiče zásadní vliv na spotřebu pohonných hmot, přičemž pan M. má zkušenosti větší, žalobce naopak pracuje ve větším tempu a jeho razantnější jízda má vliv na spotřebu. Dále poukázal na závěr vyslovený v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, sp. zn. 31 Af 85/2012, že správce daně nemůže stavět vlastní úvahy o odborných skutečnostech nad závěry znalce z příslušného oboru, nýbrž se musí pokusit výsledkem znalce nesrovnalosti odstranit. Dále namítl, že přechod na pomůcky nemůže být opodstatněný, pokud žalovaný vychází při výpočtu z údajů uvedených žalobcem v daňových přiznáních. Navrhl proto, aby žalovaný při pochybnostech o správnosti údajů v daňových přiznáních nechal zpracovat nový znalecký posudek. Dále připomněl nutnost zohlednit spotřebu nafty na vytápění vozidla. Konečně zdůraznil, že nákupy nafty mimo areál P. byly odůvodněny nekvalitností nafty z P., kdy mírná cenová úspora za nákup nafty pouze o P. by se nevyrovnala škodám na motoru používaného přepravníku, kdy dlouhodobá porucha motoru by znamenala významné ohrožení příjmů žalobce. Zhoršení hospodářských výsledků žalobce bylo zapříčiněno nepředvídatelným skokovým navýšením cen nafty.

Dne 15. 5. 2014 vydal žalovaný žalobami napadená rozhodnutí, jimiž dodatečné platební výměry změnil tak, že výši doměřené daně snížil způsobem uvedeným v oddíle I. tohoto rozsudku.

Žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly nebyla prokázána spotřeba nezatíženého přepravníku, přičemž bez prokázání spotřeby přepravníku nelze spolehlivě ověřit, zda uplatněné výdaje na nákup motorové nafty byly skutečně vynaloženy v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů. Mě-li žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích spotřebovat při své podnikatelské činnosti pohonné hmoty takového rozsahu a do daňových výdajů uplatňoval výdaje na pracovní cesty, které tvořily z celkových výdajů více než 88 % v roce 2009 a 79 % v roce 2010, bylo v jeho zájmu, aby si zajistil takové důkazní prostředky, kterými by výdaje vynaložené na nákup pohonných hmot prokázal. Žalobce však důkazní břemeno, které jej dle § 92 odst. 3 d. ř. tížilo, neunesl. Jestliže správce daně zpochybní objemem podstatnou část uplatněných výdajů daňového subjektu, lze stěží konstatovat, že vypovídací schopnost daňové

evidence jako celku byla zachována. Neexistuje-li daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla vedena neprůkazným způsobem), musel by daňový subjekt snést důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily. Tak tomu však v dané věci nebylo. Za popsané situace nemohla být při vyloučení žalobcem uplatněných výdajů stanovena daň dokazováním správně, neboť by nebyly zohledněny výdaje, které musely být s ohledem na charakter činnosti žalobce k dosažení příjmů nutně vynaloženy.

Zákonné podmínky pro přechod na pomůcky, jakožto důsledek neunesení důkazního břemene žalobcem, tudíž byly dle žalovaného splněny, neboť správce daně na základě předložených důkazních prostředků nebyl schopen určit přesný počet ujetých kilometrů, průměrnou spotřebu předmětných přepravníků a množství vykonané práce s nimi.

Dále, stejně jako ve sdělení ze dne 27. 3. 2014, žalovaný uvedl, že na rozdíl od správce daně osvědčil předložený znalecký posudek č. 2599/2013 znalce I. K. jako důkaz o spotřebě plně naloženého přepravníku ve výši 128 l/100 km, nikoli však jako důkaz prokazující spotřebu přepravníku bez zatížení, neboť znalec při svém výsledku určil tuto spotřebu jen odhadem bez provedení zkušební jízdy.

K návrhu žalobce na provedení znaleckého posudku k určení spotřeby nezatíženého přepravníku žalovaný uvedl, že tomuto pro nadbytečnost nevyhověl, neboť k výpočtu spotřeby použil koeficient, jenž získal porovnáním spotřeby naloženého přepravníku v terénu určené znalcem (128 l/100 km) se spotřebou plně zatíženého neupraveného vozidla v terénu, udávanou v technickém průkazu Tatry T 815 (95 l/100 km), jak je rozvedeno výše. Na základě námítky žalobce dále žalovaný zohlednil pomůcku použitou správcem daně, a to spotřebu nafty na vytápění vozidel. Navíc dle žalovaného není povinností správce daně vyhledávat důkazní prostředky, jimiž by prokázal tvrzení daňového subjektu, nýbrž pro neunesení důkazního břemene žalobcem postačí, když se mu nepodaří rozptýlit pochybnosti správce daně.

K námitce žalobce o nepřípustnosti kombinace stanovení daně dokazováním a pomůckami žalovaný uvedl, že nedošlo ke kombinaci těchto dvou způsobů, nýbrž ke kombinaci pomůcek dle § 98 odst. 3 písm. a) d. ř., tj. nezpochybněných důkazů předložených žalobcem ve vztahu k příjmům a některým režijním výdajům, s pomůckami dle § 98 odst. 3 písm. c) a d) d. ř.

Závěrem zdůraznil, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek a domáhat se jiných, dle jeho názoru vhodnějších.

F. Relevantní právní úprava

Podle § 24 odst. 1 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.

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.

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).

Předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně byla daňová uznatelnost žalobcem uplatněných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP a oprávněnost stanovení daně podle pomůcek namísto dokazováním dle § 98 d. ř.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupném na www.nssoud.cz uvedl, že „pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý výdaj poplatníkem uplatněný totiž musí obstát jako výdaj daňově uznatelný. Na jednu stranu neobstojí výdaj, který poplatník sice prokáže, nebude však mít souvislost s jeho podnikatelskou činností, na druhou stranu se může jednat o výdaj, který s podnikáním sám o sobě souviset bude, poplatník však neprokáže, že jej skutečně vynaložil. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů totiž plyne, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat výdaje takové, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon.“

Žalobce v daňových tvrzeních uplatnil jako výdaj vynaložený na dosažení příjmu od společnosti Precheza za odvoz sádrovce na odkaliště výdaje na pořízení pohonných hmot.

Správce daně přitom nezpochybňoval, že výdaje na pořízení pohonných hmot jsou s ohledem na předmět činnosti žalobce zásadně výdajem nezbytným k dosažení jeho příjmů, ani nezpochybňoval skutečnost, že žalobcem tvrzené výdaje na pohonné hmoty jím byly skutečně vynaloženy, ani že se tak stalo v předmětných zdaňovacích obdobích.

Pochybnosti (ve výzvě ze dne 2. 8. 2012 odůvodněné) vzbudila ve správci daně skutečnost, že žalobce v rozhodných obdobích větší část z celkového množství uplatněných pohonných hmot odebral mimo areál P., 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 P.. Pokud by totiž žalobce okolnosti dovozu pohonných hmot od čerpacích stanic neosvětlil, neprováděl by správce daně pravděpodobně jakékoli další dokazování a výdaje na pořízení těchto pohonných hmot by bez dalšího vyloučil.

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 P.. 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 P.. 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. Následně zcela obecně opětovně vyzval žalobce k prokázání vynaložení výdajů na pořízení uváděného množství nafty jako daňově uznatelného výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP, aniž uvedl, jaké další pochybnosti u něj stran výdajů žalobce přetrvávají s výjimkou pochybnosti o počtu aut, jimiž žalobce prováděl práci.

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 výzvou ze dne 5. 2. 2013 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 ve sdělení ze dne 28. 3. 2013, 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. Tentýž závěr pak zopakoval ve zprávě o daňové kontrole s tím, že žalobcem předložený znalecký posudek jako důkaz o spotřebě přepravníku neužal.

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.

Žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích nevedl účetnictví, nýbrž daňovou evidenci.

Podle ust. § 7b odst. 1 a 2 ZDP zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Podle odst. 5 citovaného ustanovení je poplatník povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací

období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.

Protože žalobce nevedl účetnictví, ale daňovou evidenci, byla důkazním prostředkem k ověření správnosti základu daně především evidence jízd vozidel, účetní doklady, faktury, protokoly apod. k jednotlivým podnikatelským akcím, které byly cílem těchto jízd.

Výši příjmů žalobce od P. správce daně nezpochybnil. Ze soupisu žalobcem předložených podkladů (protokol ze dne 7. 6. 2012) je zřejmé, že žalobce předložil správci daně jak vydané faktury, tak výpisy z účtů, z čehož lze dovodit, že příjmy žalobce byly pomocí uvedených dokladů objektivizovány. Jelikož správce daně neuvedl ve zprávě o daňové kontrole žádná skutková zjištění, která z obsahu přeložených faktur učinil, lze předpokládat, že předmětné faktury samy o sobě neobsahovaly skutečnosti rozhodné pro posouzení uznatelnosti výdajů, tj. neobsahovaly natolik konkrétní specifikaci zdanitelného plnění, aby z nich bylo možné určit množství žalobcem odvezených fůr, ujetých kilometrů či odpracovaných hodin práce. Ostatně ani žalobce nepoukazoval na skutečnost, že by jím předložené faktury uvedené údaje skýtaly.

Jelikož žalobce nepředložil knihu jízd předmětných přepravníků ani dalších vozidel, která dle svých tvrzení používal k dovozu nafty, z níž by bylo seznatelné datum každé uskutečněné jízdy a počet ujetých km, a předmětné přepravníky dle popisu ve znaleckém posudku nejsou vybaveny počítadlem ujetých km, nezbylo žalobci, než aby údaje rozhodné k znatelnosti uplatněných výdajů prokázal jiným způsobem.

Jak bylo výše uvedeno, lze za výdaje snižující daňový základ poplatníka dle § 24 ZDP uznat jen takové výdaje, které poplatník vynaložil v souvislosti se získáním daňově účinných, tj. zdanitelných příjmů. Splnění uvedené podmínky je povinen prokazovat dle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt. V posuzované věci prokazoval žalobce, že množství jím zakoupené nafty bylo výdajem splňujícím podmínky § 24 ZDP tak, že označil množství odvezených fůr sádrovce (prokazoval vlastní evidencí – tabulkou), označil průměrný počet ujetých km na odvoz jedné fůry (aniž by jakkoli prokazoval) a uvedl průměrnou spotřebu přepravníku (prokazoval nejprve technickým průkazem obdobného vozidla, následně znaleckým posudkem).

Počet žalobcem tvrzených odvezených fůr a ujetých km sice správce daně označil za údaje nereálné, přesto se následně rozhodl z těchto údajů, jakožto pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) d. ř., vycházet, a tím je fakticky označit za nezpochybněné. Žalovaný poté v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování o zjištění délky trasy na odkaliště a obvodu odkaliště samotného. Z údajů zjištěných pomocí internetového mapového serveru učinil závěr, že minimální délka trasy činila 2 km, maximální 7 km (pozn. soudu: zřetelně za situace, kdy se přepravník po vyložení nákladu na konci trasy musí vrátit po stejné trase zpět), z čehož učinil blíže neodůvodněný závěr o tom, že tímto způsobem byla délka trasy k odvozu 1 fůry sádrovce ověřena tak, že odpovídá

údajům uváděným žalobcem. Žalobce přitom uvedl, že průměrná délka trasy činila v roce 2009 7,5 km a v roce 2010 5,5 km. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný ve skutečnosti nijak zjištění učiněná z mapy s údaji uváděnými žalobcem nekonfrontoval, neboť při nejmenším vzdálenost 7,5 km nemůže být průměrnou vzdáleností tras 2-7 km, neboť maximální trasu 7 km převyšuje. Provedené doplnění dokazování v odvolacím řízení se proto jeví jako zcela bezúčelné.

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.

Ve vztahu ke spotřebě pohonných hmot předmětnými přepravníky žalovaný na rozdíl od správce daně akceptoval žalobcem předložený znalecký posudek.

Je nepochybné, 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. Hodlal-li totiž žalovaný akceptovat odborné závěry znalce o tom, jaká byla spotřeba předmětného přepravníku s nákladem, přestože znalec uvedl spotřebu o více než 1/3 vyšší, než byla spotřeba, z níž vycházel žalobce, měl žalovaný (správce daně) vhodně zvolenými dotazy usilovat o zjištění reálné spotřeby prázdného přepravníku, např. i zadáním doplnění posudku pomocí zkušební jízdy. Namísto toho žalovaný označil potřebný údaj za znalcem neprokázaný, aniž se snažil žalobcem označený důkaz vskutku smysluplně vytěžit, a učinil vlastní skutkový závěr o odborné otázce pomocí matematického výpočtu, který v rozhodnutí uvedl.

Žalovaný při provádění výslechu znalce popsáním způsobem zásadně pochybil, neboť učinil vlastní odborný závěr o otázce, k jejímuž zodpovězení je třeba odborných znalostí, jimiž žalovaný nedisponuje. Jak je přitom uvedeno shora v popisu skutkových zjištění učiněných z obsahu správního spisu,

zástupce žalobce při výslechu znalce vznesl dotaz na spotřebu prázdného přepravníku, kterou znalec vyjádřil odhadem dle vlastních zkušeností na cca 70-75 % spotřeby plně naloženého přepravníku, což odpovídá spotřebě minimálně 89,6 l nafty/100 km. Takto určená spotřeba je však diametrálně odlišná od údaje, k němuž dospěl žalovaný vlastním výpočtem (43,88 l nafty/100 km). Jelikož se žalovaný (jím pověřený správce daně) poté, co znalec zodpověděl otázku zástupce žalobce, dále znalce nedoptával např. na to, jakými úvahami je znalec veden při formulování svého odhadu spotřeby prázdného přepravníku, mohl žalobce zcela legitimně předpokládat, že žalovaný bude z údaje sděleného znalcem vycházet, a to právě z důvodu, že se jednalo o „kvalifikovaný“ odhad odborníka, jehož závěry byly jinak žalovaným respektovány. Žalobní bod 7 je proto důvodný.

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.

H. Závěr

Krajský soud proto uzavírá, že žalobní body č. 2) a 6) (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 uvedeného důvodu je z části důvodný i žalobní bod 1) v tom ohledu, že závěr žalovaného o nesplnění povinnosti žalobce při dokazování ve smyslu § 98 odst. 1 d. ř., jakožto důvodu pro přechod na pomůcky, je minimálně předčasný, neboť závěr o neunesení důkazního břemene žalobcem nelze v uvedené situaci zaujmout. Znovu v této souvislosti krajský soud zdůrazňuje, že žalovaný sám i přes existenci řady zpochybňovaných a zpochybněných tvrzení žalobce, označil za důvod pro stanovení daně podle pomůcek výlučně neprokázání spotřeby prázdného přepravníku.

Ostatní žalobní body se již týkaly přiměřenosti pomůcek samotných, tudíž nebylo účelné se jimi 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.). Žalovaný bude zejména povinen řádným procesním postupem přibrat znalce I. K. do řízení jako znalce a po poskytnutí řádného procesního poučení jej vést k odstranění nejasností v podaném znaleckém posudku.

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 30.684 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 6.000 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 18.600 Kč za 6 provedených úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. 2 x převzetí zastoupení, 2 x sepis žalob a 2 x sepis replik, 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 1.800 Kč, tj. 6 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 4.284 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 16. března 2016

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

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